UNIVERSIDAD DE CANTABRIA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

Departamento de Administración de Empresas

PROGRAMA DE DOCTORADO

"Metodologías y Líneas de Investigación en contabilidad y Auditoría"

TESIS DOCTORAL

EL PAPEL DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO EN LA ARMONIZACIÓN Y MODERNIZACIÓN CONTABLE DEL SECTOR PÚBLICO. ESPECIAL REFERENCIA AL CASO DE MÉXICO

Tesis presentada para la obtención del grado de doctor por:

Juan Carlos Martínez Verdugo

Universidad de Sonora

Dirigida por:

Dra. María Isabel Brusca Alijarde

Universidad de Zaragoza

Santander, Enero 2016

UNIVERSITY OF CANTABRIA

FACULTY OF ECONOMICS AND BUSINESS STUDIES

Department of Business Administration

Ph.D. PROGRAM

"Methodologies and Lines of Research in Accounting and Audit"

DOCTORAL THESIS

THE ROLE OF THE INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS IN THE HARMONIZATION AND MODERNIZATION OF PUBLIC SECTOR ACCOUNTING. SPECIAL REFERENCE TO THE CASE OF MEXICO

Doctoral thesis presented by:

Juan Carlos Martínez Verdugo

University of Sonora

Supervised by:

Dra. Maria Isabel Brusca Alijarde

University of Zaragoza

Santander, January 2016

A mi Esposa Triny

A mis Hijos Carlos Eduardo e Isabella

A mi Madre Olivia

A mis Hermanos Manuel y Javier

AGRADECIMIENTOS

Con la mayor gratitud en esta etapa de mi vida, quiero expresar un profundo agradecimiento a todas aquellas personas que con su ayuda, apoyo, colaboración y comprensión contribuyeron a lograr uno de mis sueños y que sin su apoyo no habría sido posible alcanzar.

En primer lugar deseo agradecer la confianza y apoyo incondicional de mi directora de tesis doctoral, Dra. Ma. Isabel Brusca Alijarde, por la dedicación, confianza y consejos que me ha brindado desde el inicio de esta investigación. Por la confianza depositada en mi persona y sobre todo por el apoyo incondicional que me brindo en los momentos más difíciles. Muchas gracias por su dedicación y amistad ya que sin su dirección y ayuda me hubiera sido imposible terminar.

Asimismo, quiero agradecer a las autoridades de la Universidad de Sonora, en especial la Secretaria General Académica, la Dirección de Desarrollo Académico, la División de Ciencias Económicas y Administrativas, al Departamento de Contabilidad, por su apoyo incondicional con los trámites administrativos y las facilidades otorgadas para la obtención de los recursos ante la propia universidad y la Secretaria de Educación Pública, con el fin de poder llevar a cabo mis estudios de Doctorado en España.

Igualmente agradezco al Departamento de Administración de Empresas de la Universidad de Cantabria, al Dr. Francisco Javier Martínez García. Coordinador del programa de Doctorado en Metodologías y Líneas de Investigación en Contabilidad y Auditoría, por el apoyo definitivo para que pudiera finalizar con éxito mis estudios, una mención especial al Sr. Hugo Alfredo Vázquez por su gran apoyo en las gestiones de los asuntos y trámites administrativos del doctorado.

Por otra parte extiendo mi agradecimiento a los compañeros de Doctorado del Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Zaragoza, por

permitirme compartir conocimientos, experiencia profesional, trabajo y espacio durante las estancias permanentes que duraron mis estudios en especial a Elizabeth, Cristina, Raquel, Daniel y a mi compañero de estudios Edgar Alfredo Nande Vazquez y un agradecimiento al Dr. Joel Enrique Espejel por el apoyo e interés prestado en la realización de los estudios empíricos que son parte del trabajo de tesis doctoral.

Aprovecho también para agradecer y dedicar unas líneas a mis amigos por compartir su tiempo conmigo y por conseguir que las dificultades del trabajo quedasen a un lado temporalmente y pasar agradables momentos con Sergio, Guillermo, Yrem, Cristóbal, Alfredo, Valentín, Lucio, Jazheel, Emmanuel, Francisco, Yeziret, Magdalena, por citar algunos. Una mención especial a Karina Iveth Robles Iglesias (†), por su gran apoyo a mi familia en mi ausencia, pero sobre todo por su cariño y gran entereza.

Finalmente, a mi esposa Trinidad Bustamante Salazar, por su cariño, paciencia, apoyo, comprensión, madurez, bondad, sacrificio y amor, muchas gracias por estar siempre a mi lado y por tener una familia tan unida y feliz. A mis hijos Carlos Eduardo e Isabella por el tiempo concedido, un tiempo que no podrá recuperarse y espero recompensárselos.

Por último agradezco a mis compañeros maestros de la Universidad de Sonora, a la Maestra María Candelaria González, Everardo Oloño, Isidro Real, Víctor M. Delgado, Juan Carlos Robles, Alejandro Medellín, Ismael Gastelum, Honorio Ibarra, Edgar González y a todos aquellos que de alguna manera contribuyeron con su apoyo a la conclusión de mis estudios de doctorado. Muchas Gracias.

Índice

Índice de Contenidos

Índice General. xiii
Índice de Figuras. xvii
Índice de Gráficas. xvii
Índice de Tablas..... xvii
Abreviaturas. xix

Índice General

INTRODUCCIÓN. 23

PARTE I:
PROCESO DE ADOPCIÓN DE LAS IPSAS A NIVEL INTERNACIONAL

CAPÍTULO I. ARMONIZACIÓN Y MODERNIZACIÓN CONTABLE EN EL SECTOR PÚBLICO: EL PROCESO DE DIFUSIÓN DE LAS IPSAS. 33

1.1. Introducción. 35

1.2. La Nueva Gestión Pública en el sector público. 36

1.3. Los sistemas de contabilidad del sector público en la Nueva Gestión Pública. 40

1.4. Concepto y alcance de la armonización contable en las entidades públicas. 41

1.5. Las normas internacionales de contabilidad del sector público (IPSAS). 43

1.6. La aplicación de las IPSAS en el contexto internacional. 48

1.6.1. El Proceso de Armonización Contable en América Latina. 49

1.7. Las normas europeas de contabilidad para el sector público (EPSAS). 53

1.8. Teorías explicativas del proceso de modernización y armonización contable. 56

1.8.1. Teoría del Actor-Red (ANT). 57

1.8.1.1. Aplicación de la Teoría del Actor Red (ANT) a la difusión de las IPSAS. 60

1.8.2 El Modelo de Contingencia o Modelo de Reforma de la Gestión Financiera. 63

1.8.3. La Teoría Institucional 70

1.9. Conclusiones. 71

PARTE II:
EL PROCESO DE MODERNIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN MÉXICO: EL PAPEL DE LAS IPSAS

CAPÍTULO II. REFORMA CONTABLE Y NORMALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO EN MÉXICO.....77

2.1. La reforma del sector público en México. 77
2.1.1 Características generales del sector público de México. 77
2.1.2. Integración de los municipios y sus características principales. 78
2.2 Evolución del proceso de normalización contable en México. 80
2.3. Otorgamiento de subsidios a las entidades federativas y a los municipios de acuerdo con la LGCG. 86
2.4. Las normas de información financiera gubernamental. 87
2.5. Marco conceptual de contabilidad gubernamental (MCCG). 91
2.5.1 Características del MCCG. 91
2.5.2. Postulados básicos de contabilidad gubernamental (PBCG). 92
2.5.3. Normas y metodología para la determinación del reconocimiento contable de los ingresos y egresos. 94
2.5.4. Estados financieros básicos del ente público. 95
2.6. Factores que inciden en la innovación o reforma de la contabilidad pública en México… 97
2.6.1. Descripción y aplicación del Modelo de Contingencia. 97
2.6.2. Aplicación de la teoría de actor-red (ANT) en la nueva Ley general de contabilidad gubernamental (LGCG) en México. 103
2.7. Conclusiones. 106

CAPÍTULO III. ANÁLISIS EMPÍRICO DEL PROCESO DE MODERNIZACIÓN CONTABLE EN LOS MUNICIPIOS DE MÉXICO. 109
3.1. Introducción. 111
3.2. Objetivos. 112
3.3. Muestra y datos de la investigación. 113
3.4. Análisis de la situación y percepción de los responsables de la contabilidad. 115
3.5. Un modelo de ecuaciones estructurales: implementación y utilidad del nuevo modelo contable. 126
3.5.1. Definición de hipótesis y variables. 126

3.5.2. Metodología. 130
3.5.4. Discusión de los Resultados del contraste de hipótesis. 139
3.6. Conclusiones. 142

PARTE III:
ARMONIZACIÓN CONTABLE Y APLICACIÓN DE LAS IPSAS A NIVEL INTERNACIONAL

CAPÍTULO IV. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO. 147
4.1. Introducción. 149
4.2. Objetivos y metodología 150
4.3 Análisis exploratorio. 152
4.3.1 Sistema de información y organismo regulador.....152
4.3.2. Aplicación de las IPSAS, contabilidad de devengo y armonización interna. 154
4.3.3. Proyectos de reforma contable. 156
4.3.4. Vínculos entre el sistema presupuestario y la contabilidad financiera. 157
4.4. Discusión de los resultados. 163
4.5. Conclusiones. 166

CAPÍTULO V. UN MODELO CAUSA – EFECTO SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS IPSAS EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL. 170
5.1. Introducción. 171
5.2. Objetivos. 172
5.2.1. El camino para la adopción de IPSAS: estímulos y barreras. 173
5.2.2. Los estímulos para la adopción de las IPSAS. 174
5.2.3. Las barreras para la adopción de las IPSAS.....181
5.3. Metodología. 183
5.4. Definición de hipótesis.....183
5.5. Definición de las variables 186

5.6. Análisis estadístico de los resultados. 188
5.7. Modelo de ecuaciones estructurales. 192
5.8. Discusión de los resultados del contraste de hipótesis. 196
5.9. Conclusiones..... 198

CONCLUSIONES. 201

BIBLIOGRAFÍA. 211

ANEXOS 236
Anexo I. Listado de entidades federativas y número de habitantes por municipio. 237
Anexo II. Cuestionario a los Gobiernos Municipales sobre el Proceso de Armonización Contable de México. (Aplicación de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, LGCG). 239
Anexo III. Cuestionario a los Gobiernos Centrales sobre la Contabilidad de Devengo y Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS). 246
Anexo IV. Relación de participantes en la investigación en la Unión Europea. 253
Anexo V. Relación de participantes en la investigación del Continente Americano. 256

Índice de Figuras.

Figura 1.1. Propuesta de Estructura de Gobierno de las EPSAS. 55
Figura 1.2. La problematización en el proceso de adopción de las IPSAS. 61
Figura 1.3. Modelo de Contingencia o Modelo de Reforma de la Gestión Financiera..... 69
Figura 2.1. Estructura de la nueva Ley General de Contabilidad. 83
Figura 2.2. Organigrama de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP). 88
Figura 2.3. Aplicación de la ANT en el proceso de la adopción de la LGCG en México..... 105
Figura 3.1. Listado de Entidades Federativas Encuestadas. 114
Figura 3.2. Factores que inciden en la implementación de la LGCG. 128
Figura 3.3. Alternativas de modelos PLS de medida: Reflectivo (efectos) y Formativo (Casuales)..... 131
Figura 5.1. Estructura del modelo de investigación. 185

Índice de Gráficos.

Gráfica 3.1. Conocimiento de la LGCG y Plazo. 116
Gráfica 3.2. Nivel de Implementación de las disposiciones del CONAC 117
Gráfica 3.3. Participación de las Autoridades 118
Gráfica 3.4. Factores de Mayor Riesgo. 120
Gráfica 3.5. Financiero de las Autoridades. 122
Gráfica 3.6. Beneficios Esperados de la LGCG. 123
Gráfica 3.7. Plan de Capacitación 125
Gráfica 3.8. Indicadores Financieros. 125

Índice de Tablas.

Tabla 1.1.Características de la NGP según Gruening (1998). 37
Tabla 1.2.Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS). 46

Tabla 2.1. Nuevas fechas para cumplimiento de la LGCG. 85
Tabla 2.2. Comparación de las NIFG mexicanas con las IPSAS publicadas por la IFAC. 89
Tabla 2.3. Presentación de Información Contable Gubernamental. 95
Tabla 2.4. Presentación de Información Presupuestaria Gubernamental. 96
Tabla 3.1. Clasificación de los Municipios y Delegaciones de México por número de habitantes. 115
Tabla 3.2. Variables incluidas en el estudio de México. 129
Tabla 3.3. Fiabilidad del Constructo: Aplicación de la LGCG. 134
Tabla 3.4. Fiabilidad del constructo: Validez Discriminante. 135
Tabla 3.5. Resultados del análisis estadístico. 137
Tabla 3.6. Índice de Bondad de Ajuste. 138
Tabla 4.1. Año de implementación de la última reforma en contabilidad del sector público. 153
Tabla 4.2. La aplicación de las IPSAS en la Unión Europea y en los países del continente americano. 154
Tabla 4.3. Proyecto de reforma contable de los Países del Continente Americano. 156
Tabla 4.4. Proyecto de reforma contable de los Países de la Unión Europea. 157
Tabla 4.5. Relación del área presupuestaria y contable. Países de la Unión Europea. 158
Tabla 4.6. Relación del área presupuestaria y contable. Países Americanos. 159
Tabla 4.7. Contenido de informe anual de los países de la Unión Europea. 160
Tabla 4.8. Contenido del informe anual de los países Americanos. 162
Tabla 5.1. Variables incluidas en el estudio. 187
Tabla 5.2. Los estímulos para la adopción de las IPSAS. 189
Tabla 5.3. Las barreras para la adopción de las IPSAS. 190
Tabla 5.4. Las ventajas de las IPSAS en la práctica. 191
Tabla 5.5. Fiabilidad del Constructo: Adopción de las IPSAS 193
Tabla 5.6. Fiabilidad del Constructo; Validez Discriminante. 194
Tabla 5.7. Análisis estadístico (Validez del Modelo Estructural). 195
Tabla 5.8. Índice de Bondad de Ajuste. 196

Abreviaturas

Iniciales

AIC	Asociación Interamericana de Contabilidad
AICPA	Instituto Americano de Contadores Públicos
ALADI	Asociación Latinoamericana de Integración
ANT	Teoría de Actor-Red
ASB	Accounting Standards Board
ASF	Auditoría Superior de la Federación
ASOFIS	Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental
BM	Banco Mundial
CINIF	Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance & Accounting
CNH	Convención Nacional Hacendaria
CONAC	Consejo Nacional de Armonización Contable
CPFF	Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
FRC	Financial Reporting Council
DOF	Diario Oficial de la Federación
EPSAS	Normas Europeas de Contabilidad para el Sector Público
FMI	Fondo Monetario Internacional
FNAMCP	Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos.
GASB	Governmental Accounting Standards Board
GTPPP	Grupo de Trabajo de Presupuesto por Programas
IAASB	Consejo de Normas Internacionales de Auditoria
IAESB	Consejo de Normas Internacionales de Educación
IASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad
IASC	International Accounting Standards Committee
IESBA	Comité de Normas Internacionales de Ética para Contadores

IFAC	Federación Internacional de Contadores
IFRS	International Financial Reporting Standards
INAP	Instituto Nacional de Administración Pública
INDETEC	Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía
IPSASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
IPSAS	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
LGCG	Ley General Contabilidad Gubernamental
MCCG	Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental
NGP	Nueva Gestión Pública
NIIFs	Normas Internacionales de Información Financiera
NIFG	Normas de Información Financiera Gubernamental
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OMC	Organización Mundial de Comercio
ONU	Organización de las Naciones Unidas
OPP	Punto de Paso Obligado
PBCG	Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental
PEF	Presupuesto de Egresos de la Federación
PLS	Partial Least Squares
SCG	Sistema de Contabilidad Gubernamental
SEM	Modelo de Ecuaciones Estructurales
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SIMAFAL	Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera y Control para América Latina

INTRODUCCION

INTRODUCCIÓN.

La contabilidad pública ha sufrido grandes avances en los últimos años a nivel internacional y México no ha quedado ajeno a este proceso de modernización y normalización contable, mediante el cual se pretende elaborar información útil para la toma de decisiones y la mejora de la rendición de cuentas de las entidades públicas.

Muchos países del continente americano y de la Unión Europea han iniciado su proceso de modernización contable a través de la adopción de una serie de reformas que van orientadas a adaptar sus sistemas contables a la nueva normativa de las IPSAS, con el fin de mejorar los procesos financieros y con ello lograr ser más eficientes en sus procesos contables, para disponer de una información de mayor calidad que permita una mayor comparabilidad de la misma.

De hecho, muchos estudios analizan las reformas que países de todo el mundo han llevado a cabo para la adopción de las IPSAS (Christiaens et al., 2010, 2015; Jones y Caruana, 2014). Sin embargo, sólo en algunos países se han llevado a cabo estudios sobre los factores y efectos de la adopción de las IPSAS (Gómez y Montesinos, 2012; Sour, 2012; IPSASB, 2014a).

Así mismo, en la revisión literaria sobre armonización contable en México encontramos escasos trabajos que hasta el momento se han centrado en estudios exploratorios referentes al proceso de armonización en México (Asofis, 2014; Conac, 2013; Flores, 2012; IMCO, 2013; Ruiz de Chávez et al., 2013;).

La reciente reforma contable llevada a cabo por los distintos países y la relevancia que a nivel internacional han adquirido las normas internacionales, ponen de manifiesto la importancia de analizar el papel de las IPSAS para la modernización y comparabilidad de los sistemas contables de los diferentes gobiernos. El estudio destaca la relevancia de la información contable como instrumento de transparencia y rendición de cuentas, convirtiéndose en una herramienta fundamental para los

diferentes usuarios internos y externos de la información pública, que al contar con la información podrán mejorar la toma de decisiones.

Este trabajo aborda la modernización y armonización de los sistemas contables del sector público, en este contexto, se analiza la aplicación de las IPSAS a nivel internacional por parte de los países del continente americano y la Unión Europea; y el proceso de armonización de la contabilidad pública en México.

Uno de los objetivos de este trabajo es mostrar el estado del arte y la identificación de los países que han iniciado procedimientos para la adopción de las IPSAS, así como los factores que pueden llevar a los países a adoptar las normas internacionales y las principales ventajas que la adopción de las IPSAS ha supuesto en la práctica. Pretendemos ver hasta qué punto los países desean hoy modernizar sus sistemas de contabilidad mediante la adopción o adaptación de las normas internacionales recomendadas por la IFAC.

En México el proceso de modernización busca alcanzar un mayor control de la aplicación de los recursos públicos que a su vez permita tener una información más real para la mejora de la toma de decisiones, esto a través de la armonización contable mediante la Ley General de Contabilidad Gubernamental, la cual tiene como objetivo establecer los nuevos criterios que regirán la contabilidad gubernamental y la emisión de la información financiera de las entidades públicas que conforman al sector público del país.

Este estudio referente a la modernización contable de los municipios pretende dar a conocer la relevancia de la reforma y de los cambios que conlleva esta Ley, para lo cual se requiere una mayor participación por parte de los entes públicos involucrados con el fin de obtener una modernización de los sistemas contables y con esto lograr una mejora en materia de transparencia y rendición de cuentas.

Esta tesis también se plantea como objetivo general analizar el nivel de adopción o implementación de la LGCG en los municipios de México, con el fin de realizar un análisis comparativo de dicho proceso en los municipios mexicanos y así poder identificar las principales dificultades, beneficios y retos que se han presentado en la aplicación de la reforma contable. En particular, el estudio pretende los siguientes objetivos específicos para el caso particular de México:

- Describir la nueva estructura de la contabilidad gubernamental de acuerdo con la Ley General Contabilidad Gubernamental (LGCG).
- Identificar el nivel del conocimiento y aplicación de la normativa en los municipios y el grado de avance del mismo.
- Analizar si el sistema contable está diseñado para lograr una mejor transparencia y rendición de cuentas.
- Identificar las principales dificultades, beneficios y retos derivados del proceso de armonización al que se han enfrentado los municipios.

A efectos de nuestra investigación, hemos seleccionado a los municipios que cuentan con una población mayor a los 25.000 habitantes, a los cuales se le ha enviado una encuesta que nos permita obtener la información para el desarrollo de nuestra investigación. Dicha encuesta ha sido enviada en forma electrónica y en algunos casos de manera personal.

Para llevar a cabo la presente investigación, se ha realizado un análisis empírico de los datos utilizando el modelo de ecuaciones estructurales (SEM), procedimiento que permite acoplar el error de medición directamente a la estimación de una serie de relaciones de dependencia. Las razones de su atractivo en este caso son: en primer lugar, proporciona un método directo de tratar con múltiples relaciones simultáneamente a la vez que se da eficacia estadística, y en segundo lugar permite evaluar las relaciones exhaustivamente y proporcionar una transición desde el análisis exploratorio al confirmatorio (Hair, et al., 1999)

La presente tesis está compuesta de tres partes con 5 capítulos, tal como se describen a continuación:

- En la primera parte se hace referencia al proceso de difusión de las IPSAS a nivel internacional, dentro del marco teórico general de la nueva gestión pública, analizando el proceso de armonización contable, las normas internacionales y algunas teorías que permiten explicar este proceso.
- En la segunda parte analizamos la reforma y normalización contable del sector público en México, donde estudiamos desde una perspectiva teórica los factores que pueden explicar dicha reforma, estudiando por ejemplo la aplicación del modelo de contingencia de Lüder (2001). De la misma manera se llevó a cabo un análisis empírico del proceso de modernización contable de los municipios de México.
- Por último, en la tercera parte efectuamos un análisis comparado de los sistemas de contabilidad de los países del continente Americano y la Unión Europea, presentando también un modelo de causa – efecto basado en el modelo de ecuaciones estructurales.

A continuación describimos de una forma más detallada los objetivos y contenido de cada capítulo desarrollado en el marco de la Tesis Doctoral.

En el Capítulo 1, titulado "Armonización y Modernización Contable en el Sector Público: El Proceso de Difusión de las IPSAS", se realiza un análisis de las IPSAS y la armonización de la contabilidad del sector público considerando sus antecedentes, su evolución y su actualidad. En ese sentido, se hace una especial referencia a la nueva gestión pública y su relevancia en el proceso de modernización contable de las entidades públicas.

En este capítulo se hace una descripción del proceso de armonización contable y se realiza una revisión de los modelos teóricos que pueden ser utilizados para explicar el proceso de modernización contable. Se analiza la Teoría del Actor-Red (ANT) y a

través del concepto de Translation de Callon (1986), se pretende explicar el proceso de adopción de las IPSAS por parte de los Organismos Internacionales y de los países desarrollados que han implementado las IPSAS. De la misma manera, se analiza el Modelo de Contingencia y de Reforma dela Gestión Financiera (Lüder 2001), describiendo las variables que componen el modelo y su interpretación. Finalmente nos referimos a la teoría institucional, utilizada por algunos autores en trabajos de investigación referentes a las reformas e innovaciones en el sector público y sus implicaciones en la práctica.

En el Capítulo 2, titulado "Reforma Contable y Normalización del Sector Público en México", realizamos un análisis sobre las características principales que integran al sector público de México, donde se hace un desglose de la estructura federal, y de la integración de los municipios con sus características. Así mismo, realizamos un análisis de los antecedentes históricos de la contabilidad gubernamental y cómo fue evolucionando hasta llegar a la época actual en la que tiene lugar la aplicación de un nuevo modelo contable para el país.

En lo que se refiere al marco normativo, analizamos la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG) y la función principal del Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), organismo responsable de emitir todos los principios y normativas que permitan llevar a cabo el proceso de armonización del sector público de México.

Con base en el modelo de Reforma de la Gestión Financiera (Lüder, 2001), describimos la fundamentación del proceso de armonización contable de México, donde se identifican un conjunto de variables contextuales, variables de comportamiento y variables instrumentales que se consideran potencialmente relevantes para explicar el resultado del proceso de innovación de la contabilidad gubernamental en México. Así mismo tomando como referencia la teoría ANT, realizamos una descripción del proceso de modernización de la contabilidad gubernamental.

En el Capítulo 3, titulado "Análisis Empírico del Proceso de Modernización Contable en los Municipios de México", realizamos un análisis descriptivo del proceso de armonización contable en las entidades federativas de México, específicamente en los municipios, donde se analizan los factores que inciden en la implementación de la Ley de Contabilidad y su armonización contable.

En el apartado de análisis descriptivo, partimos de la base de datos que se obtuvo mediante la encuesta realizada a los diferentes municipios de México, cuyo objetivo era obtener información sobre el proceso de reforma contable y determinar los factores que han incidido en el proceso de adopción e implementación del nuevo modelo de contabilidad gubernamental.

En el Capítulo 4, titulado "Análisis Comparativo de los Sistemas de Contabilidad del Sector Público", se aborda la modernización de la contabilidad gubernamental en el contexto internacional, mostrando cuáles son los países que han iniciado procedimientos para la adopción de las IPSAS, las diferencias existentes en los modelos de contabilidad pública. A través de un cuestionario respondido por 19 países de la Unión Europea y 18 países del continente americano, se muestra la situación actual en la modernización y armonización de la contabilidad del sector público en estos países y el papel de las IPSAS en este proceso.

Presentamos un análisis de las principales características de los sistemas de contabilidad de las administraciones públicas de los países del continente americano y la Unión Europea, así como una comparación de los sistemas contables en los siguientes puntos: sistema de información y organismo regulador, aplicación de las IPSAS y contabilidad de devengo, proyectos de reforma contable, vínculos entre el sistema presupuestario y la contabilidad financiera, divulgación de información financiera y no financiera.

En el Capítulo 5, titulado "Un Modelo Causa – Efecto sobre la Aplicación de las IPSAS en el Contexto Internacional", se analiza la aplicación de las IPSAS construyendo un modelo causa - efecto mediante la metodología de ecuaciones estructurales, que pretende mostrar los factores que intervienen en el proceso de adopción de las IPSAS y el efecto que las mismas tienen desde la perspectiva de la transparencia y la comparabilidad de la información.

Finalizamos la tesis doctoral con un apartado de conclusiones, en el que resumimos los principales resultados y evidencias obtenidas a lo largo del trabajo.

PARTE I:
PROCESO DE ADOPCIÓN DE LAS IPSAS A NIVEL INTERNACIONAL

CAPÍTULO I. ARMONIZACIÓN Y MODERNIZACIÓN CONTABLE EN EL SECTOR PÚBLICO: EL PROCESO DE DIFUSIÓN DE LAS IPSAS.

1.1. Introducción.

El crecimiento de los mercados internacionales, la globalización, y la reciente crisis económica de alcance mundial ha hecho que los gobiernos tiendan a ser más competitivos e incrementen las preocupaciones por sus economías, por la calidad de sus productos y servicios, por los avances tecnológicos, y especialmente por la eficiencia y eficacia del gasto público. Todo esto ha generado que la mayoría de los países busquen la modernización de sus procesos internos con el fin de estar mejorando constantemente en el manejo de sus finanzas públicas.

Las necesidades ilimitadas de asignar recursos a la prestación de servicios por parte de las administraciones públicas, propicia que se busque la manera de ser más eficaz y eficiente en los procesos, buscando una mejora continua a través de la nueva gestión pública (NGP), lo cual implica pasar del concepto de administrar al de gestionar (Boronat, 2004), esto a su vez obliga a utilizar técnicas de control que verifiquen la consecución de los objetivos de las actuaciones públicas.

A todo esto se une la obligación de la rendición de cuentas y de transparencia de las administraciones públicas, cada vez más exigida por la sociedad, ya que ésta requiere conocer información precisa y comprobable de la administración pública tanto de los recursos financieros como de los no financieros. Así mismo, el gobierno debe de contar con una información más precisa y transparente, la cual podría proporcionaría una mayor legitimidad y credibilidad sobre los resultados de su gestión. Caba et al. (2014), manifiestan que la transparencia es de una gran importancia en el contexto de rendición de cuentas y democracia, considerando que es un instrumento eficaz para garantizar el acceso a la información para la ciudadanía.

En este contexto, numerosas iniciativas y corrientes armonizadoras han surgido en los últimos años, de forma que en ocasiones los gobiernos han llevado a cabo reformas de los sistemas contables de las administraciones públicas tanto para modernizar como para homogenizar la contabilidad pública. Esto nos obliga a estudiar qué es lo

que motiva a los diferentes actores a pedir información y promover el desarrollo de los sistemas de contabilidad y qué papel tienen las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (en adelante IPSAS) en esos procesos. Benito y Brusca (2004), señalan que las razones de las diferencias en las reformas contables entre los diferentes países son: el sistema jurídico, la organización del sector público, los objetivos específicos de la información financiera pública, los principales usuarios de la información financiera, los proveedores de recursos financieros, el impulso de los organismos de reglamentación contable público, el interés y formación de profesionales, y el entorno social y político en el que cada sistema se desarrolla. Sin embargo, a pesar de dichas diferencias, la reforma de los sistemas contables está tendiendo hacia la armonización contable a través de la adopción de las IPSAS. Por esta razón, en este primer capítulo hacemos un breve repaso al proceso de modernización que de una forma global está teniendo lugar y en qué medida la aprobación de las IPSAS pueden ser un estímulo en esos procesos. Así mismo, hacemos un análisis de las principales teorías utilizadas para explicar el proceso de adopción de las normas internacionales desde una perspectiva teórica.

1.2. La Nueva Gestión Pública en el sector público.

La administración pública necesita una modernización en su estructura para poder adaptarse a los cambios del nuevo milenio, debido a los constantes avances tecnológicos, sociales, el proceso de globalización y la competitividad económica. De esta manera, una serie de circunstancias han permitido el surgimiento de la nueva gestión pública a través de la cual se pretende una renovación de la organización con el objetivo de alcanzar una administración pública de mayor calidad que satisfaga de una manera eficiente y eficaz las demandas de los ciudadanos.

El origen del movimiento de la Nueva Gestión Pública o New Public Management (en adelante NGP) empezó a desarrollarse en la década de los 70 y principios de los 80, presentándose primeramente en el Reino Unido, donde estos inicios fueron impuestos por la Primer Ministro Margaret Thatcher, y en algunos de los gobiernos

municipales de los EE.UU. debido al incremento de los impuestos. Seguidamente, países como Nueva Zelanda y Australia se unieron a este modelo de gestión llevando a cabo las reformas administrativas, de tal manera que este modelo de gestión pasó a implementarse en los demás países, principalmente aquellos pertenecientes a la OCDE (Gruening, 1998).

A comienzos de los 80 la mayoría de los países trataron de modernizar el sector público mediante la introducción de mecanismos basados en el mercado que conducirían a una mayor rentabilidad. La nueva gestión pública implicaba centrarse en la actuación (respecto a la eficacia y eficiencia organizativa) y aumentaba la autonomía de gestión y la separación de las funciones del gobierno. En muchos países, estas reformas incluían un replanteamiento fundamental del papel y el alcance del gobierno bajo el principio de que el gobierno debería «llevar el timón, pero no remar» (OCDE, 2010).

En la tabla 1.1 pueden verse algunas de las principales características inequívocas de la NGP, identificadas por Gruening (1998).

Tabla 1.1.Características de la NGP según Gruening (1998).

Los recortes presupuestarios	Comprobantes	Responsabilidad para rendimiento	Auditoría de gestión
Privatización	Concepto del cliente	Descentralización	Estratégico planificación/ administración
Separación de la provisión y producción	Competencia	Medición del desempeño	Cambiando estilo de administración
Subcontratación	Libertad para administrar	Mejora de la contabilidad	Administración de personal
Cargos a los usuarios	La separación de la política y la administración	Mejoramiento financiero y administrativo	Mayor uso de las Nuevas Tecnologías de la Información

Como menciona Leeuw (1996), la nueva gestión pública destaca por la atención a los conceptos de economía, de eficiencia y eficacia en las organizaciones del sector

público, instrumentos políticos y programas. La NGP se consiguió a través del esfuerzo por lograr una calidad total en la prestación de servicios, dedicando a su vez una menor atención a las prescripciones procedimentales, las normas y las recomendaciones.

Por su parte, Fuertes (2001) señala la existencia en común de una serie de factores que de forma general explican el origen y permiten comprender la orientación del conjunto de reformas de modernización incluidas en la NGP, los cuales se pueden agrupar en tres categorías:

Factores Económicos. Son aquellos factores que hacen una referencia a economizar en los presupuestos públicos centrando su interés en la eficiencia y la eficacia sobre el gasto público. Las entidades públicas con el proceso de descentralización se enfrentan a la necesidad de hacer más con menos y esto a su vez propicia un mayor interés por la cantidad, la calidad y el costo de los servicios.

De esta manera el proceso de globalización desempeña un papel importante en el proceso de modernización de las administraciones públicas (OCDE, 1997) ya que aumenta la preocupación por la competitividad de la economía nacional incluyendo las actividades del gobierno para facilitar el crecimiento económico.

Factores Ideológicos. Son aquellos factores que intervienen en la modernización de la administración pública y los principales cambios que presentan son:

- Mayor orientación hacia el cliente (ciudadanos), prestando mayor interés en sus necesidades y derechos.

- El papel desempeñado por los políticos, lograr una clara distinción entre la política y la gestión, diferenciando tanto sus compromisos y labores entre los políticos y gestores colocando labores ejecutivas en manos de la organización establecidas para ello.

- También la posición ideológica en la división de labores entre el sector público y privado, empieza a poner en movimiento nuevas formas de prestar los servicios públicos con fórmulas más cercanas a las técnicas empleadas por las empresas del sector privado.

Factores Tecnológicos. Con los cambios tan constantes en las nuevas tecnologías de la información y la comunicación es de destacar estos factores ya que las administraciones públicas no se pueden quedar al margen de estos cambios tan vertiginosos que se presentan constantemente y que vienen a formar parte de la nueva sociedad de información en la que vivimos. De esta manera se debe de buscar contantemente la modernización de la tecnología ya está permitirá que se logre ser más competitivo, servicio de mayor calidad y una mejor relación con los ciudadanos (usuarios).

El desarrollo de las nuevas tecnologías viene a desempeñar un papel primordial en la modernización, al proporcionar las herramientas y habilidades necesarias para el desarrollo de las estrategias, con lo que se lograra un mejor funcionamiento de la administración para alcanzar una mayor fluidez de la información que permita tomar mejores decisiones y una mayor coordinación de los servicios.

Por lo tanto, podemos decir que la integración tanto de los factores económicos, ideológicos y tecnológicos forma parte de la modernización de las administraciones públicas, ya que sin una relación estrecha entre estos factores no se podría lograr una restructuración general que les permita dar un servicio de mayor calidad. Esto sólo se lograría con una integración total que les permitirá dar un servicio de mayor calidad y de manera eficiente y eficaz.

1.3. Los sistemas de contabilidad del sector público en la Nueva Gestión Pública.

El proceso de reforma que se ha desarrollado en las últimas décadas en la contabilidad del sector público se ha venido presentando con el fin de mejorar su gestión administrativa, de tal manera que la modernización que requiere la gestión pública es principalmente en los sistemas administrativos y contables. Como menciona Montesinos (2000), la gestión pública se basa en tres ejes fundamentales: equilibrio financiero estable, calidad y eficiencia en los servicios públicos, y la transparencia.

A este respecto, Vela y Fuertes (2003) señalan que el proceso de modernización de la gestión pública es de gran relevancia por dos razones: en primer lugar ser un gobierno más cercano a los ciudadanos y en segundo lugar contar con un mayor poder económico y de competencia.

La reforma de la contabilidad pública pretende lograr un sistema que proporcione información de gran calidad para los usuarios, es decir una contabilidad con una mayor transparencia, una mejor comparabilidad basada en una normativa, contar con la implementación de sistemas de contabilidad de gestión y una rendición de cuentas que a su vez les permitirá ser más competitivos (Brusca y Montesinos, 2006).

Según Brusca y Montesinos (2006), los aspectos más relevantes que debe contener la información de la contabilidad pública son: presentación de forma clara y en tiempo real, el lenguaje debe ser comprensible para los usuarios internos y externos de las cuentas públicas, contar con una gestión de resultados, contar una rendición de cuentas que deberá ser lo más útil posible para los usuarios, obtener una información macroeconómica y finalmente contar con una información comparable y consolidada de todos los entes públicos que la integran.

Por lo tanto, una adecuada reforma del sistema de contabilidad pública permitirá lograr un mayor desarrollo económico y social. El éxito de la implementación de la reforma se dará de acuerdo al plan de desarrollo que se presente para llevarla a cabo y la habilidad que tengan los gobiernos para la adecuada aplicación de la nueva normativa, la capacitación del recurso humano y la inversión en tecnología. Estos componentes son de gran importancia para realizar la reforma de la contabilidad pública ya que con esto se pretende tener unas finanzas públicas con una mayor transparencia y rendición de cuentas.

De esta manera, la modernización de la gestión pública se ha venido presentando a nivel internacional, de modo que ya no sólo se limita a los países anglosajones y europeos, sino que por la misma globalización de los mercados, los tratados de libre comercio, los cambios tecnológicos, cambios de gobierno, crisis financieras, innovaciones por parte del gobierno en su entorno, esto ha generado que los países subdesarrollados se incorporen a este proceso y tiendan a modernizar sus sistemas administrativos y contables.

1.4. Concepto y alcance de la armonización contable en las entidades públicas.

La búsqueda constante por lograr una mayor comparabilidad de la información financiera así como una mejor rendición de cuentas es uno de los objetivos de la armonización contable del sector público a nivel internacional, con la cual se pretende lograr un mayor grado de comparabilidad entre los países tanto en el interior de los mismos como en el exterior.

Ahora bien, antes de continuar con el análisis del proceso de armonización, es de gran importancia definir los conceptos de armonización y normalización. La Armonización, según Giner y Mora (2001), es la reconciliación de los distintos puntos de vista y permite requerimientos diferentes en cada país siempre que no entren en conflicto. De la misma manera las autoras distinguen dos tipos de

armonización: armonización <<de facto>> o material, señala a la armonización de las prácticas contables y la armonización <<de iure>> o formal es decir la armonización de la normas. La Normalización es el proceso hacia la uniformidad de las normas entre los países participantes (Giner y Mora, 2001).

Algunos otros autores, como Jarne (1997), definen a la armonización contable como el proceso que pretende disminuir los problemas de comunicación, comprensión y análisis de la información contable en el ámbito internacional. Armonización se refiere a un proceso de comparabilidad, mientras la normalización se refiere a la uniformidad global (Tay y Parker, 1990).

Como menciona Montesinos (2003), "armonizar es el proceso a través del cual pretendemos conseguir la comparabilidad de la información financiera", en cuanto a:

A. Magnitudes y su definición, en definitiva, los elementos de los estados financieros (Qué información);
B. Bases de reconocimiento (cuándo); y
C. Enfoque y criterios de medición (cuánto). Los medios y las políticas para conseguir la aproximación de la información pueden ser diversos, dando lugar con ello a diversas modalidades de armonización.

De la misma manera, Montesinos (2003) menciona que la normalización es como una modalidad específica de la armonización, caracterizada por la emisión de normas, nacionales o internacionales, que pueden ser orientativas o de obligado cumplimiento.

La modernización de los sistemas de información financiera pública por parte de los gobiernos es de gran importancia debido a la demanda de calidad en la información, la transparencia y la rendición de cuentas que se exige tanto por autoridades como de la ciudadanía. Así la comparabilidad de la información contable que se pretende lograr con el proceso de armonización contable del sector público es de gran relevancia para lograr una mejor toma de decisiones por parte de los países

involucrados en este proceso. El objetivo que busca la armonización contable es el de conseguir el mayor grado de comparabilidad de los informes financieros (Van Der Tas, 1988).

Los informes financieros con criterio devengo reflejan la verdadera implicación a largo plazo de las decisiones políticas y, por tanto, ayudan a los gobiernos a demostrar a los usuarios a evaluar la rendición de cuentas del uso de los recursos públicos. La adopción de la contabilidad de devengo de alta calidad también sienta las bases para el desarrollo de mejores sistemas de gestión de la información, de tal manera que esto propiciaría una mejor toma de decisiones por los responsables del uso de dichos recursos públicos (PWC, 2015).

Así en el marco de la armonización contable internacional se requiere un proyecto de alcance internacional hacia las necesidades de los diferentes actores que requieren información sobre las finanzas públicas, esto con el objetivo de lograr una mayor uniformidad y comparabilidad de la información financiera de los países. De la misma manera se necesita una aplicación correcta de la armonización contable en el sector público que permitirá proporcionar a través de la transparencia y rendición de cuentas informes financieros de una mayor calidad y comparables entre los distintos países.

1.5. Las normas internacionales de contabilidad del sector público (IPSAS).

La Federación Internacional de Contadores (en adelante IFAC) ha reconocido desde hace tiempo la necesidad de un marco de armonización global que permita satisfacer las crecientes demandas internacionales de los profesionales de la contabilidad y auditoría, y uno de los componentes más importantes de este marco en el sector público es el referente a la normativa de las IPSAS.

El IFAC está constituido por distintos Comités Internacionales emisores de normas, los cuales son:

1. El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría (IAASB).
2. El Consejo de Normas Internacionales de Educación (IAESB).
3. El Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA).
4. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB).

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (en adelante IPSASB) es el organismo que desarrolla y emite normas de contabilidad y otras publicaciones de alta calidad, bajo su propia autoridad, para ser utilizadas por entidades de sector público de todo el mundo en la preparación de informes financieros con propósito general. A este respecto:

- El término "sector público" se refiere a gobiernos nacionales, regionales (por ejemplo, estatal, provincial, territorial), gobiernos locales (por ejemplo, una ciudad, un pueblo) y entidades gubernamentales relacionadas (por ejemplo, agencias, consejos, comisiones y empresas); y
- Los informes financieros con propósito general hacen referencia a los informes financieros orientados a atender las necesidades de información de los usuarios que no son capaces de requerir la preparación de informes financieros que satisfagan sus necesidades específicas de información (IPSASB, 2014a)

El IPSASB, ha desarrollado un conjunto de normas internacionales de contabilidad para las entidades del sector público y pretende mejorar la calidad y transparencia de la información financiera de dichas entidades, para de esta manera obtener una mejor información para la gestión financiera toma de decisiones en el sector público. A la vez el IPSASB apoya la convergencia de las normas internacionales y nacionales de contabilidad del sector público y también promueve la aceptación de sus normas,

cuyo objetivo es mejorar la calidad y la transparencia de la información financiera del sector público a través de:

- El establecimiento de estándares de alta calidad para su uso por entidades del sector público;
- Promoción de la adopción de las IPSAS y la convergencia internacional a través de las mismas;
- El suministro de información integral para la gestión financiera del sector público y la toma de decisiones, y
- Proporcionar orientación sobre temas y experiencias en la información financiera en el sector público (IFAC, 2011).

La labor realizada por el IPSASB es de gran importancia, ya que en los últimos años ha llevado a cabo un intenso proceso de emisión de normas contables para el sector público. Desde que comenzó con esta labor, el IPSASB ha elaborado y publicado un conjunto de 38 normas de contabilidad, y una norma basada en el criterio de caja para los países que avanzan hacia la contabilidad de devengo. Los gobiernos que informen sobre una base de caja, no dan cuenta de algunos elementos, tales como las pensiones y el desarrollo de infraestructuras. El IPSASB alienta a las entidades del sector público a adoptar el criterio de lo devengo, lo que mejorará la gestión financiera y aumentará la transparencia que resulta en una visión más completa y precisa de la situación financiera de un gobierno.

Para llevar a cabo este proceso de normalización, el IPSASB se ha basado en las normas internacionales de información financiera para el sector empresarial emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, por sus siglas en inglés.

En este sentido, al igual que las NIC/NIIF permiten la elaboración de información útil para alcanzar la comparabilidad de las empresas que cotizan en distintos mercados financieros, mediante las IPSAS se pretende disponer de un instrumento que permita

la comparabilidad de la información de distintos gobiernos y administraciones públicas.

En la tabla 1.2 se muestran las Normas Internacionales para el Sector Público (IPSAS) que han sido elaboradas hasta este momento, así como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en la que en su caso están basadas.

Tabla 1.2. Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS).

(IPSASB)	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS)	Emitida en:	NIIF Fuente.
IPSAS 1	Presentación de Estados Financieros.	Mayo de 2000	NIC 1
IPSAS 2	Estado de Flujos de Efectivo	Mayo de 2000	NIC 7
IPSAS 3	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	Mayo de 2000	NIC 8
IPSAS 4	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	Mayo de 2000	NIC 21
IPSAS 5	Costos por Préstamos	Mayo de 2000	NIC 23
IPSAS 6	Estados Financieros Consolidados y Separados	Mayo de 2000	NIC 27
IPSAS 7	Inversiones en Asociadas	Mayo de 2000	NIC 28
IPSAS 8	Participaciones en Negocios Conjuntos	Mayo de 2000	NIC 31
IPSAS 9	Ingresos de Transacciones con Contraprestación	Julio de 2001	NIC 18
IPSAS 10	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	Julio de 2001	NIC 29
IPSAS 11	Contratos de Construcción	Julio de 2001	NIC 11
IPSAS 12	Inventarios	Julio de 2001	NIC 2
IPSAS 13	Arrendamientos	Diciembre de 2001	NIC 17
IPSAS 14	Hechos Ocurridos Después de la Fecha de Presentación	Diciembre de 2001	NIC 10
IPSAS 16	Propiedades de Inversión	Diciembre de 2001	NIC 40
IPSAS 17	Propiedad, Planta y Equipo	Diciembre de 2001	NIC 16
IPSAS 18	Información Financiera por Segmentos	Junio de 2002	NIC 14
IPSAS 19	Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	Octubre de 2002	NIC 37
IPSAS 20	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas	Octubre de 2002	NIC 24
IPSAS 21	Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo	Diciembre de 2004	NIC 36
IPSAS 22	Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General	Diciembre de 2006	-

IPSAS 23	Ingresos de Transacciones de Sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)	Diciembre de 2006	NIC 20 y 41
IPSAS 24	Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros	2006	-
IPSAS 25	Beneficios de los empleados.	Febrero de 2008	NIC 19
IPSAS 26	Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo.	Febrero de 2008	NIC 36
IPSAS 27	Agricultura.	Diciembre de 2009	NIC 41
IPSAS 28	Instrumentos Financieros: Presentación.	Enero de 2010	NIC 32
IPSAS 29	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	Enero de 2010	NIC 39
IPSAS 30	Instrumentos financieros: Información a Revelar.	Enero de 2010	NIIF 7
IPSAS 31	Activos Intangibles.	Enero de 2010	NIC 38
IPSAS 32	Acuerdos de Concesión de Servicios La Concedente.	Octubre de 2011	-
IPSAS 33	Adopción por primera vez de las normas contables internacionales del sector público de base devengado (IPSAS).	Enero de 2015	-
IPSAS 34	Estados financieros separados.	Enero de 2015	NIC 27
IPSAS 35	Estados financieros consolidados.	Enero de 2015	NIIF 10
IPSAS 36	Las inversiones en asociadas y entidades conjuntas.	Enero de 2015	NIC 28
IPSAS 37	Acuerdos conjuntos.	Enero de 2015	NIIF 11
IPSAS 38	Divulgación de participaciones en otras entidades.	Enero de 2015	NIIF 12

Fuente: (IPSASB, 2015)

En este proceso, el IPSASB intenta, siempre que sea posible, mantener el tratamiento contable y texto original de las NIIF a no ser que haya una circunstancia significativa en el sector público que justifique una desviación.

Las IPSAS pueden ser definitivas en la armonización de la contabilidad del sector público y en el desarrollo de nuevas nomas o en la revisión de las normas existentes a fin de contribuir a una mayor comparabilidad, y por otro lado, pueden ser de gran utilidad a las jurisdicciones que aún no han desarrollado las normas de contabilidad para los gobiernos y entidades del sector público (Benito et al., 2007).

1.6. La aplicación de las IPSAS en el contexto internacional.

El entorno actual, con un mundo tan globalizado con el de hoy en día, en el cual coexisten economías con características propias, economías emergentes, las nuevas tecnologías, la internacionalización de los negocios, los tratados de libre comercio, está caracterizado por ser muy cambiante. En este contexto, la información financiera se convierte en un objetivo primordial para todos los actores interesados, los cuales demandan información fiable que pueda dar cuentas de la gestión llevada a cabo y los países más desarrollados empiezan a implementar nuevos mecanismos de control que les permitan obtener mejoras en sus procesos. En este marco, las IPSAS han adoptado un papel primordial.

Por ejemplo, Chan (2009), señala que las IPSAS han seguido el modelo angloamericano de la contabilidad gubernamental y que la similitud es tan grande que muchos países anglosajones, como Australia, Nueva Zelandia y Reino Unido podría considerarse que tienen normas contables armonizadas con las IPSAS.

El proceso de adopción de las IPSAS se ha generalizado en organismos internacionales, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el Fondo Monetario Internacional (FMI), y la Organización Mundial de Comercio (OMC) así como aquellas organizaciones que integran a la ONU.

Además, la introducción de las IPSAS en los organismos internacionales ha servido de ejemplo y cada vez son más los países que tienden a orientar sus esfuerzos de reforma e innovación dentro de sus administraciones públicas.

De acuerdo con la segunda edición del informe publicado por PWC (2015), sobre la contabilidad e información de los gobiernos centrales, en la actualidad los gobiernos deben intensificar los esfuerzos de normalización en beneficio de una contabilidad transparente y una mejor presentación de informes, esto como parte del proceso de

rendición de cuentas y gestión de las finanzas públicas. En base a los resultados que se presentan, basados en cuatro puntos clave de la contabilidad gubernamental y la información financiera (prácticas contables, prácticas presupuestarias, los sistemas informáticos y la función de las finanzas). Se puede ver que hay una tendencia en los países que no pertenecen a la OCDE hacia la implementación del criterio de devengo y de las normas internacionales, y esperan que el mayor cambio hacia las IPSAS se presente en los continentes de África, América Latina y Asia respectivamente.

Por otra parte, Christiaens et al. (2015) analizan las principales razones de la adopción de las IPSAS en los gobiernos locales y centrales europeos y en el resto del mundo con el fin de hacer una comparación de la situación con la que cuentan los diferentes gobiernos respecto a la adopción de las IPSAS. Los autores señalan que esta adopción de las IPSASs mejoraría la comparabilidad de la información financiera y facilitaría la consolidación de dicha información, sin embargo no todos los gobiernos locales y centrales aplican las IPSAS y esto se debe a dos motivos, primero que las IPSAS son todavía desconocidas y segundo porque los gobiernos han decidido aplicar su propia normas de contabilidad, lo cual puede suponer ciertos desfases en el proceso de aplicación de las IPSAS.

1.6.1. El Proceso de Armonización Contable en América Latina.

La modernización de los sistemas de gestión de políticas públicas en Latinoamérica en temas como la educación, infraestructura, y desarrollo productivo e innovación, es un aspecto fundamental para alcanzar los objetivos de competitividad, desarrollo económico e inclusión social. En cada una de ellas, se requieren políticas públicas activas, planificación estratégica y una gestión más eficiente y eficaz por parte del Estado (OCDE, 2012). Como áreas prioritarias para incentivar la modernización de los sistemas de gestión de políticas públicas, la OCDE (2012) estable cinco importantes áreas de desarrollo:

1. Adoptar sistemas de gestión y mecanismos de planificación enfocados en resultados. Contar La capacidad institucional para gestionar recursos debe incrementarse así como deben adaptarse planes plurianuales para aumentar la eficiencia en la asignación de recursos. Diseñar políticas con una visión de largo plazo y priorizar entre las diferentes reformas es fundamental. Un enfoque que prioriza los resultados, en vez de los "insumos", también facilita la evaluación de las políticas, lo que permite aprender de su implementación y ajustarlas para incrementar su eficacia y eficiencia.
2. Crear incentivos y mecanismos para la coordinación (vertical y horizontal) entre niveles de gobierno y entre los sectores público y privado. Esto requiere de invertir en inteligencia estratégica en la administración pública <<recursos humanos especializados y capacitados>> y crear espacios de diálogo para instaurar mecanismos de confianza entre los actores públicos y privados, al tiempo de incrementar las capacidades de control y regulación del Estado. Los principales obstáculos para una coordinación efectiva son la falta de incentivos institucionales para la cooperación y una arquitectura institucional apropiada.
3. Definir estándares claros y mecanismos de reglamentación que permitan la implementación de los acuerdos alcanzados. Un marco regulatorio claro y que facilite la articulación entre el sector público y el sector privado es determinante tanto para la inversión en infraestructura como para la innovación.
4. Invertir en el fortalecimiento institucional y en la formación de capacidades en la gestión pública. Es necesario que la atribución de responsabilidades a las regiones y/o estados y municipios se acompañe de recursos fiscales adecuados y de capacidad de gestión a nivel local, para lo cual es fundamental invertir en la formación de gestores de políticas públicas a nivel subnacional.
5. Generar información, indicadores e instituciones para la toma de decisiones de políticas públicas. Es necesario definir y generar los sistemas de información que permitan realizar la evaluación del desempeño de las acciones gubernamentales. Varios países han invertido en generar unidades dedicadas a la recopilación y difusión de indicadores, tanto en educación como en innovación. Este avance se apoya en una amplia modernización de los sistemas

informáticos de los ministerios y agencias públicas que han incrementado la transparencia y accesibilidad a sus datos.

A través de estas áreas prioritarias para incentivar la modernización de los sistemas de gestión de políticas públicas se pretende tener una mayor eficiencia en la administración pública, así como ser más eficaces en los lograr los objetivos de la organización. Muchos gobiernos de la región han identificado tres áreas prioritarias para invertir recursos adicionales, esto debido al potencial de contribución al incremento de la competitividad y la inclusión social: educación, infraestructura e innovación. En cada una, se requiere una gestión más eficiente y una acción estratégica más eficaz por parte del Estado.

Por tanto, podemos decir que la modernización de las administraciones públicas ha sido uno de los objetivos prioritarios en los países de Latinoamérica, donde se han emprendido acciones para mejorar sus organizaciones, a pesar de la crisis financiera a nivel mundial. De esta manera, los gobiernos deben de aprovechar la coyuntura para iniciar una serie de reformas estructurales que les permitan mejorar sus políticas públicas con una visión de largo plazo y en beneficio de la sociedad. Este cambio de reforma de las administraciones debe incluir necesariamente la adopción de sistemas contables modernos que proporcionen información útil para la toma de decisiones y permitan unas administraciones transparentes y responsables con sus ciudadanos.

En los últimos años, los países de Latinoamérica han dado pasos importantes en la modernización de sus sistemas contables públicos, con el fin de garantizar que sus procesos cuenten con una mayor efectividad y tengan una mejora continua que les permita tener una mejor gestión financiera de sus recursos. También se pretende obtener el acceso a los apoyos y créditos de los organismos internacionales para así poder llevar a cabo las reformas que se necesitan para su crecimiento.

La modernización de los procesos contables en las administraciones públicas de Latinoamérica se ha dado a través de diferentes reformas en cada uno de los países,

contando con apoyos financieros y técnicos aportados por los diferentes organismos internacionales o nacionales para el desarrollo de sus programas. Esto conlleva la necesidad de evaluación de dichos programas dado que los organismos que financian los proyectos gubernamentales establecen una serie de normas mínimas en cuanto al sistema de contabilidad y auditoría que los países prestatarios deben establecer. Puede citarse por ejemplo el sistema de gestión financiera denominado Integrated Financial Management System para América Latina y el Caribe (SIMAFAL), mediante el cual se pretende mejorar la calidad y la accesibilidad de la información necesaria para la gestión de las finanzas públicas (Dorotinsky y Matsuda, 2002).

El proyecto SIMAFAL ha estado financiado por el Banco Mundial, por la agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos (USAID) y por el Banco Interamericano de Desarrollo, además del país donde se lleva a cabo la reforma. El proyecto SIMAFAL fue actualizado y dio origen a SIMAFAL II que incluye, no solamente, los sistemas de presupuesto, tesorería, crédito público y contabilidad en el ministerio de economía o hacienda o finanzas; sino también, el sistema integrado de administración financiera para la gestión y registro de las operaciones en los organismos de la administración central, descentralizada, empresas públicas, unidades ejecutoras de préstamos externos y municipios, de tal manera que el sistema permite la adecuación a las características propias de cada clase de organismo y la conexión en línea con el sistema central (Gil et al., 2004).

Poco a poco los países latinoamericanos se van incorporando a la tendencia internacional de reforma y modernización de los sistemas contables y las IPSAS han adquirido un papel muy relevante en estos procesos. Con la adopción de la IPSAS en los países de Latinoamérica se pretende avanzar a través de un proceso eficiente y transparente de rendición de cuentas que requiere la generación oportuna y suficiente de información útil y confiable sobre las finanzas públicas, de modo que las administraciones puedan disponer de esta información para una mejor toma de decisiones y una mejor rendición de cuentas ante los ciudadanos, así como que dicha información sea de una mayor calidad y que ésta pueda ser comparable.

Actualmente algunos de los países de Latinoamérica se encuentran realizando la implementación de las IPSAS y algunos otros en proceso de estudio de adopción de esta normativa a sus procesos contables, tal como veremos posteriormente. Es importante que estos países se integren al proceso de adopción o adaptación de las IPSAS con el fin de llevar a cabo el proceso de normalización contable de sus sistemas de información financiera para así lograr mejorar su gestión pública.

1.7. Las normas europeas de contabilidad para el sector público (EPSAS).

Debido al gran incremento de deuda que ha tenido lugar en diferentes países, es importante que las administraciones proporcionen información a los grupos de interés, de tal manera que se pueda tener un seguimiento de dicha situación financiera. En lo referente a los países que integran a la EU, uno de sus principales objetivos es el de controlar el déficit y la deuda de sus Estados Miembros, esto con el fin de proteger su economía y su poder monetario. Los problemas recientes derivados de la crisis económica que han sufrido una serie de países pertenecientes a la UE ha puesto de manifiesto la importancia de contar con sistemas contables comparables.

Ante dicha situación el Consejo de la Unión Europea aprobó la directiva 2011/85/UE, en la que se establecen las nuevas normas relativas a los marcos presupuestarios de los Estados miembros que son necesarias para garantizar el cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 126 del TFUE para evitar déficits públicos excesivos.

La Directiva exhorto a la comisión a valorar la adecuación de las IPSAS para los Estados Miembros, con plazo hasta el 31 de diciembre de 2012. Para hacerlo efectivo, Eurostat procedió a emitir una consulta con el objetivo de recibir opiniones sobre este aspecto (European Commission, 2013a). De tal manera, que se dio a conocer un cuestionario en el que se planteaba la conveniencia o no de emplear las IPSASs en los Estados Miembros, así como conocer las ventajas y oportunidades que podrían

obtenerse, además de conocer los inconvenientes, desventajas y obstáculos, durante el tiempo que dure este proceso.

El proceso de consulta fue llevado a cabo por Eurostat entre febrero y mayo de 2012, que publicó en la página web un cuestionario en el que se planteaba de una forma abierta la opinión sobre la conveniencia o no de aplicar las IPSASs en los estados miembros, en esta consulta podía participar cualquier persona o entidad interesada en el proceso, fuera o no de la Unión Europea, invitando de forma especial a los organismos internacionales.

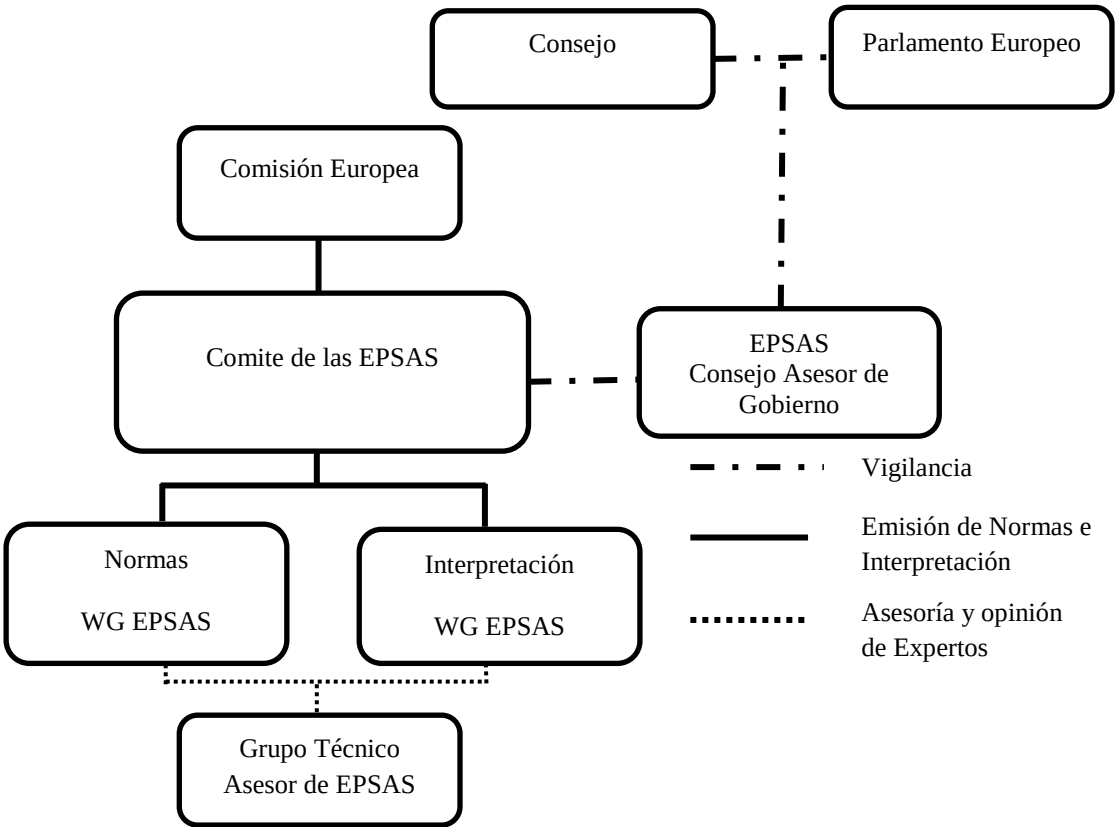
Tras realizar el análisis de la consulta, la comisión publicó un informe sobre la armonización de los sistemas contables, con la conclusión de que las IPSASs en su estado actual no pueden ser simplemente implementadas fácilmente en los estados miembros de la UE, dichas normas representan una referencia indiscutible para el desarrollo de las EPSAS en la armonización de las cuentas públicas (European Commission, 2013a).

La Comisión Europea da a conocer un segundo documento de consulta que fue publicado el 25 de noviembre 2013 por Eurostat, donde se proporciona la primera reflexión sobre los principios y estructuras de gobierno de las EPSAS. A continuación se muestra la estructura de gobierno de las EPSAS, que ha sido propuesta (Véase Figura 1.1).

Sobre el proceso de llevar a cabo la implementación de las EPSAS, hay varios estudios en los que se analizan los posibles costes y beneficios que conllevaría la implementación de éstas en los Estados miembros y todos los subsectores de las administraciones públicas. Por ejemplo, Jones y Caruana (2014) analizan la perspectiva de las EPSAS en el Reino Unido, Oulasvirta (2014) presenta el estudio de caso de Finlandia, Biondi (2014) analiza la armonización de las EPSAS desde una perspectiva más económica, Newberry (2014) se basa en el caso de Nueva Zelanda, Mussari (2014) comenta la estandarización y unificación de las normas y Brusca et al.

(2015) presentan el desafío de los países europeos ante el avance de la adopción de las EPSAS.

Figura 1.1. Propuesta de Estructura de Gobierno de las EPSAS.



Fuente: European Commission (2013b)

Por otra parte, en agosto de 2014 fue publicado por PricewaterhouseCoopers (PWC) un estudio en el que analizan los posibles costes y beneficios de la aplicación de las normas europeas de contabilidad para el sector público en los Estados Miembros y la idoneidad de las IPSAS, presentado un análisis de impactos positivos y negativos por diferentes categorías. Dentro de los efectos positivos a destacar se encuentran los responsables de las transacciones y la preparación de los estados financieros, y es aquí donde se requerirá de una mayor capacitación de los responsables de elaborar la información y con esto poder adaptarse al nuevo entorno contable.

Otro de los efectos importantes es la de los auditores, ya que se beneficiarán con una información de mayor calidad mantenida por las entidades que reportan, que mejorará la eficacia de la auditoría pública y la capacidad de los auditores para desarrollar opiniones sobre los estados financieros presentados.

Con respecto a los usuarios internos y externos, los principales beneficios para los usuarios que pertenecen a la administración pública será la correcta utilización de la información financiera para la presentación de rendición de cuentas, la evaluación del desempeño, e informar de la toma de decisiones. Los usuarios externos como son los ciudadanos, los medios de comunicación, las instituciones, los inversores, las organizaciones internacionales, entre otros, se beneficiaran con la información financiera que se emita con las nuevas normas contables en todos los gobiernos de la UE.

En referencia a los efectos negativos, el estudio destaca los impactos económicos y sociales indicando que sería una gran carga financiera adicional para los organismos responsables de llevar a cabo dicha implementación. En lo social, significa un gran reto para el personal ya que no se cuenta con la formación del personal para llevar a cabo dicho cambio y puede ser que requiera tiempo para los profesionales de las finanzas públicas el adquirir las habilidades necesarias para operar en el nuevo entorno contable de una manera más eficiente y eficaz.

1.8. Teorías explicativas del proceso de modernización y armonización contable.

En la literatura existen numerosas teorías que han sido utilizadas para explicar el proceso de reforma contable o las innovaciones contables que tienen lugar en los sistemas de las administraciones públicas. Si consideramos que las reformas son el resultado de un proceso normativo, como es el caso de los sistemas contables públicos, podría hacerse referencia a tres marcos teóricos para explicar los cambios que han tenido lugar en los últimos años y en concreto al proceso de implantación de

las IPSAS que ha tenido lugar a nivel internacional: teoría Actor-Red, modelo de contingencia y teoría institucional.

En este trabajo nos apoyaremos en la Teoría del Actor-Red (ANT), como marco teórico que permite explicar el proceso de adopción de las IPSAS y la armonización contable en el sector público. Esta teoría pone atención en las redes que se establecen en la producción de conocimiento, estudiando y observando cómo se llevan a cabo los proyectos, enfatizando que nadie actúa sólo y que hay un gran número de actores que influyen. Law (1992) sostiene que la sociedad, las organizaciones, los agentes y las nuevas tecnologías son todos efectos generados dentro de las redes a través de diversos materiales. Otra opción sería aplicar el modelo planteado por Lüder (1992), el cual propone un modelo de contingencia de las innovaciones de contabilidad gubernamental a través del cual explica la transición de la contabilidad pública tradicional a un sistema más informativo.

A continuación hacemos referencia a estos tres marcos teóricos para explicar algunas de las razones por las que este proceso de normalización contable está teniendo lugar.

1.8.1. Teoría del Actor-Red (ANT).

La teoría del Actor-Red (ANT atendiendo a sus siglas en inglés: Actor Network Theory), fue desarrollada en la década de 1980 por los sociólogos Bruno Latour (1986), Michel Callon (1986) y John Law (1992), los cuales logran la construcción de redes combinando elementos técnicos y sociales. Los elementos de dichas redes incluyen a los emprendedores que han diseñado la red y que son al mismo tiempo constituidos y formados dentro de esas redes (Stanforth, 2006).

Bajo dicho enfoque, los autores argumentaron que el conocimiento es un producto social en lugar de algo que se genera a través de un método científico. Y, en particular, argumentaron que "el conocimiento" (incluyendo en el conocimiento a

agentes, instituciones sociales, tecnología y organizaciones) puede ser visto como un producto o un efecto de una red de materiales heterogéneos (Law, 1992).

La ANT describe cómo los actores forman alianzas e involucran a otros actores para fortalecer esas alianzas. Se ha utilizado en muchos campos de las ciencias sociales para explicar los procesos de reforma. Inicialmente se trataba de utilizar para explicar los avances tecnológicos.

En contabilidad, esta teoría ha sido utilizada por ejemplo por Chua y Taylor (2008), para explicar la difusión de las IFRS, y por Mennicken (2008), en el área de las normas internacionales de auditoría. También hay muchos autores que han utilizado la ANT en el ámbito de las reformas del sector público, tal como Preston, Cooper and Coombs (1992), Chua (1995), Lowe (1997), Christensen y Rocher (2009), y Christensen y Skaerbaek (2010).

La ANT se centra de forma especial en los actores que tratan de crear una red central utilizando un lenguaje persuasivo para interactuar e influenciar otros actores de la red. Esta teoría describe que un proyecto depende de tres funciones relacionadas entre sí (Law y Callon 1992, P.46):

1. Red Global.- la presencia de una red mundial dispuesta a proporcionar diversos recursos.
2. Red Local.- la capacidad de formar una red local que puede utilizar los recursos que la red global le da a cambio de las expectativas de los actores de la red global.
3. Punto de Paso Obligado (OPP).- La capacidad de construir y mantener un OPP.

Los teóricos de la ANT se han caracterizado por desarrollar un vocabulario alternativo al utilizado por el pensamiento sociocultural. Elementos como cuasi-objeto, enrolamiento, translation, mediación, simetría generalizada, dispositivo de inscripción o actante son algunos de los términos que se manejan en la ANT (Tirado y Domenech, 2005).

Uno de los elementos de la ANT es la translation, un marco analítico adaptado al estudio del papel de la ciencia y la tecnología para estructurar las relaciones de poder. Trata de explicar los esfuerzos de los innovadores para imponerlo sobre sí mismos y para definir la situación que pueda influenciar: crean una red central en la cual los actores estén de acuerdo y consideren que vale la pena construir y defender la red.

Según Callon (1986), la translation es un proceso de aproximación o de clarificación de espacios de problemas, en el cual se definen cuatro momentos o fases que explican el proceso:

1. **Problematización.** El actor define los puntos de paso obligados (OPP), por los cuales deberán pasar los actores interesados mostrando los desvíos que deben utilizar y las modificaciones realizadas por los actores asociados a ella. El desafío de la problematización será el definir la identidad de los actores, de colocarlos en relación, esto es de establecer una red de problemas y crear puntos de paso obligatorio. Durante la problematización, el actor principal trata de establecer un OPP entre los demás actores y la red, de modo que se hace indispensable.
2. **Interessement.** Consiste en concretar la red de alianzas todavía hipotéticas. Esta etapa se consuma a través de la acción de atraer los intereses del otro. Atracción de intereses para estabilizar la identidad de los diferentes actores. El actor principal trabaja para convencer a los demás actores que las funciones que se han definido son para todos ellos como aceptables.
3. **Inscripción.** Consiste en la definición y colocación de las funciones potenciales entre los actores. Este mecanismo pone en escena los procesos de atribución y de transformación de los papeles.
4. **Movilización de los aliados.** El proceso de movilización permite simplificar el mundo heterogéneo y complejo transformando las entidades en representantes que hablan en nombre de los otros. El objetivo es convertirlas en homogéneas y fácilmente controlables (Saldanha y Teixeira, 2005).

Este marco analítico podría ser aplicado para explicar el proceso de innovación o difusión de innovaciones de una forma generalizada. En particular, consideramos que el concepto de translation que maneja la ANT puede servir para explicar la adopción de las IPSAS por parte de Organismos Internacionales como la OCDE, el FMI, la ONU entre otras. También los países más desarrollados han realizado el proceso de adopción de las IPSAS, tales como: Australia, Nueva Zelanda, España, Austria, Estonia, Malta, Portugal o Lituania. Esto ha dado paso a la creación de una red que proporciona la identidad, legitimidad y la influencia en la aplicación de dichas normas.

1.8.1.1. Aplicación de la Teoría del Actor Red (ANT) a la difusión de las IPSAS.

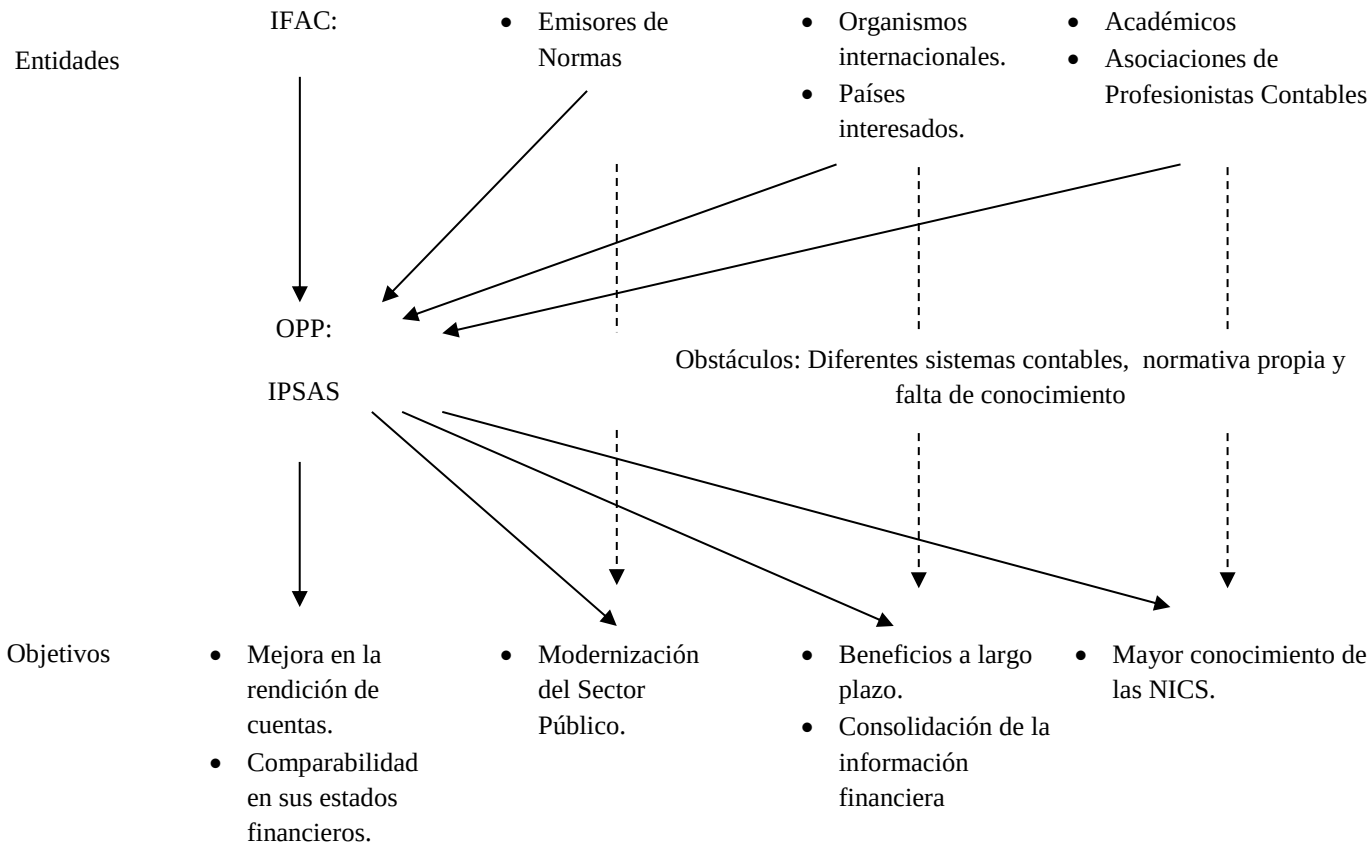
Si aplicamos el concepto de translation que maneja la ANT a la difusión de las normas internacionales de contabilidad del sector público, el proceso se podría describir de la siguiente manera:

Problematización.

Desde la creación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público por parte de la IFAC, su principal propósito es el de desarrollar nomas de contabilidad de alta calidad para el sector público.

La elaboración de las normas por parte de la IFAC se puede considerar como un actor más en el proceso. El IPSASB emite proyectos de normas para recibir los comentarios por parte de los interesados. Esto proporciona una oportunidad tanto a los gobiernos como a los organismos afectados por los pronunciamientos del IPSASB para presentar comentarios y sus puntos de vista antes de que los pronunciamientos se concluyan y aprueben. A continuación en la figura 1.2 se puede ver cómo sería el proceso de la problematización aplicado a las IPSAS.

Figura 1.2. **La problematización en el proceso de adopción de las IPSAS.**



Un aspecto a destacar por parte de los organismos internacionales y de los países industrializados que han adoptado las IPSAS es el de la utilización de la contabilidad de devengo en sus sistemas, ya que permite obtener una información más transparente y una mejor rendición de cuentas que permita a la vez contar con una mayor comparabilidad de sus estados financieros, la cual es cada vez más necesaria.

Interessement.

Según Callon (1986), el interessement es el segundo momento de la translation, el cual implica un proceso de convencer a otros actores para aceptar la necesidad de un cambio. La IFAC publica las IPSAS, estudios e informes de investigación con el objetivo de interesar a los diferentes actores (Gobiernos, Organismos Internacionales, Académicos, Asociaciones de Profesionales del Área Contable), en las reformas que

se plantean para el sector público. El IPSASB intenta que sus pronunciamientos sean coherentes con los del IASB en la medida en que esos pronunciamientos sean aplicables y apropiados para el sector público.

Inscripción.

La inscripción de las IPSAS empezó con la adopción de las normas internacionales para la preparación de sus informes financieros por parte de los organismos internacionales y de los países más desarrollados. Con la adopción de las IPSAS estas les ayudaran a mejorar los procesos de presentación de la información contable realizada en base a dicha normativa y puede ser un estímulo para los países subdesarrollados, que pueden contar con el apoyo de créditos internacionales por parte de las instituciones financieras.

El conjunto de actores involucrados en la gestión del sector público está de acuerdo en la importancia de contar con sistemas contables adecuados y comparables entre países, reconociendo la relevancia que a tal efecto tienen los estándares de la IPSASB. La aproximación de los diferentes sistemas de contabilidad pública a las IPSAS es una inducción a la armonización de la contabilidad del sector público.

Movilización.

Actualmente muchos países han adoptado las IPSAS y modificado sus sistemas contables. Las organizaciones internacionales que prestan asistencia financiera les piden a los países en vías de desarrollo que adopten las normas internacionales para alcanzar una mejor transparencia y rendición de cuentas de sus procesos. A otros países, se les insta a armonizar sus normas nacionales con las normas internacionales del sector público. Así, las IPSAS se han convertido de facto en un punto de referencia internacional para evaluar las prácticas de contabilidad nacional en todo el mundo (Chan, 2008).

La aplicación de las IPSAS se ha convertido en el Punto de Paso Obligado (OPP) para los organismos internacionales y los países, que optan por la aplicación de las

normas internacionales con el fin de mejorar sus sistemas financieros y hacerlos más claros y precisos.

1.8.2 El Modelo de Contingencia o Modelo de Reforma de la Gestión Financiera.

Otra opción para explicar las reformas y avances en los sistemas contables es aplicar el modelo planteado por Lüder (1992), el cual propone un modelo de contingencia de las innovaciones en contabilidad gubernamental a través del cual explica la transición de la contabilidad pública tradicional a un sistema más informativo.

El modelo de contingencia tiene como finalidad especificar el entorno social, político y administrativo que prevalece en un país y las implicaciones que el mismo tiene sobre la contabilidad pública, y concretamente en los cambios que se introducen en la misma.

Siguiendo el modelo de contingencia, los factores del entorno que pueden condicionar el proceso de innovación de la contabilidad pública se dividen en tres (Lüder et al., 1994, pp. 85-97):

- Estímulos. Son sucesos que aparecen en la situación de partida, que desencadenan en los usuarios una necesidad de mejorar la información y que aumentan en los productores de la información la disposición a suministrar dicha información.
- Variables estructurales. Describen las características sociales y del sistema político-administrativo que influyen en las actitudes fundamentales de los usuarios de la información y en los productores de la misma.
- Barreras de implantación. Son condiciones básicas administrativas que obstaculizan la aplicación práctica de una contabilidad más informativa y que incluso pueden llegar a impedirla en un caso extremo.

Aunque la primera formulación fue realizada en 1992, posteriormente se realizó una revisión del mismo, de modo que el modelo se compone de cinco módulos fundamentales:

- Módulo de estímulos.
- Módulo de variables estructurales relativas a los productores de información contables (variables estructurales del entorno administrativo).
- Módulo relativo a los usuarios de la información contable (variables estructurales sociales).
- Módulo relativo a las variables políticas.
- Módulo relativo a las barreras de implementación.

El modelo FMR de Lüder (2001) se compone de dos grupos de variables contextuales que son los siguientes: los Estímulos y el Entorno Institucional, tres grupos de variables de comportamiento: Conductores de la Reforma, Promotores de la Reforma Política y los Agentes Interesados, y dos tipos de variables instrumentales: Concepto de la Reforma y la Estrategia de Implementación, en la figura 1.3 puede observarse la relación que tiene cada una de las variables que conforman el modelo del proceso de la gestión financiera de Lüder.

- ***Estímulos:*** Estos siguen siendo los mismos del modelo de contingencia de Lüder (1992), sin embargo, la carga tributaria ha sido sustituida por "Crisis Financiera o Económica", así mismo se ha agregado nuevos estímulos tales como: Requerimientos de una reforma administrativa, la cual se esfuerza por determinar si la reforma de la contabilidad gubernamental, puede integrarse a la reforma administrativa (modernización gubernamental) y especialmente en países de economías emergentes o en desarrollo con el fin de mejorar su reputación internacional.

- **Conductores de la Reforma:** Son instituciones y profesionales reconocidos en el área de la reforma y que la promueven a través de asesorías, conferencias, publicaciones u otros medios, destinados a realizar una reforma de la contabilidad gubernamental, en un plano político e influir en los responsables de la toma de decisiones de una manera concreta. Como se puede ver en la figura 1.3 el autor hace referencia a:

  - Comisiones Gubernamentales.
  - Asociaciones de Profesionales.
  - Instituciones de Auditoria.
  - Organismos Emisores.
  - Firmas Consultoras.
  - Comunidad Epistemológicas.

- ***Promotores Políticos de la Reforma:*** Cualquier reforma administrativa requiere de promotores de dicha reforma, es decir, los políticos que tienen la capacidad de iniciar una reforma y el poder para llevarla a cabo. Dichos promotores suelen ser los miembros del gobierno, en lo que se refiere al ámbito de la contabilidad gubernamental el principal promotor es el ministro de hacienda, economía o finanzas. El papel principal del ministro no solo una cuestión política, sino que juega un rol relevante al ser el principal promotor de dicha reforma. Los miembros de un parlamento pueden ser actores de una reforma política ya que se requiere cumplir con la reforma, incluso cuando existe una resistencia del ejecutivo para llevarla a cabo.
- ***Entorno Institucional:*** Se conforma por las variables contextuales (estructurales) del Modelo de Contingencia, específicamente las variables estructurales sociales, políticas y administrativas, e incluso las barreras de implementación. Sobre este entorno institucional y sobre el proceso de reforma de contabilidad gubernamental, se puede ver en la figura 1.3 que el autor hace referencia a:

- Sistema Legal.
- Estructura del Estado.
- Estructura Administrativa.
- Gremio Público (estructura de personal).
- Cultura (social, político, administrativo).

- ***Agentes Interesados:*** Son aquellas instituciones o personas que se han visto afectados por las reformas, los cuales no son ni los conductores, ni los promotores de dicha reforma política, tales como: público en general, parlamento (cámara de diputados y senadores), Gobierno (Ministro y Organismos responsables), así como el instituto de estadística. De tal manera, que algunos de ellos pueden dar una bienvenida a la reforma ya que esperan sea de un gran interés y otros esperen efectos negativos y pueden oponerse a ellos, todo esto podría generar un gran avance o un retroceso en la implementación de la reforma política. La hipótesis se fundamenta en las actitudes de los grupos interesados hacia la reforma y esta dependerá del concepto de la reforma y la estrategia de implementación, y sus posibilidades de afectar a ambos, estas actitudes son susceptibles a la influencia de los grupos promotores de la reforma política. El éxito de una reforma dependerá de la capacidad de los promotores de la reforma para convencer a aquellos actores opuestos, grupos interesados en tener por lo mínimo una posición neutral ante dicha reforma. Se puede ver en la figura 1.3 que el autor hace referencia a los agentes interesados tales como:

  - Público en General.
  - Parlamento.
  - Organismos Departamentales/Agencias.
  - Instituto de Estadística.

- ***Estrategia de Implementación:*** La manera de cómo se llevara a cabo la implementación de la reforma política será determinante en el éxito o fracaso de la reforma, así como las desviaciones entre el concepto y resultado de la reforma. Las características de la estrategia de implementación son autoritarios vs participativa, centralizadas o no, de uno o varios pasos, con o sin pruebas piloto, la duración de un período de aplicación y con o sin una formación sistemática del personal comisionado.

- ***Resultado del proceso de reforma:*** Los resultados de la reforma se retroalimentan de nuevo de las variables de comportamiento. Esto dependiendo de las diferencias entre los resultados de la reforma y el concepto de dicha reforma, de esta manera la retroalimentación puede poner fin al proceso o realizar nuevas reformas modificando o no el concepto de las mismas.

Por otra parte, el modelo reposa sobre cinco hipótesis relativas al proceso de innovación (Lüder et al., 1994, pp. 87-88):

- Existe un número de estímulos que, de forma individual o combinada, evidencian inicialmente la necesidad de una mejor información.
- Existen variables estructurales que definen la actitud básica del usuario de la información para utilizar las informaciones sobre el comportamiento financiero y económico-administrativo. Junto a estas, existe una cantidad de variables estructurales que pueden inferirse mutuamente, y que determinan las actitudes básicas del productor de la información sobre el comportamiento financiero y económico-administrativo a la hora de utilizar las mismas.
- No es necesario que exista un estímulo para que se inicie el proceso de innovación. Las actitudes básicas (cambiadas) también pueden elevar el

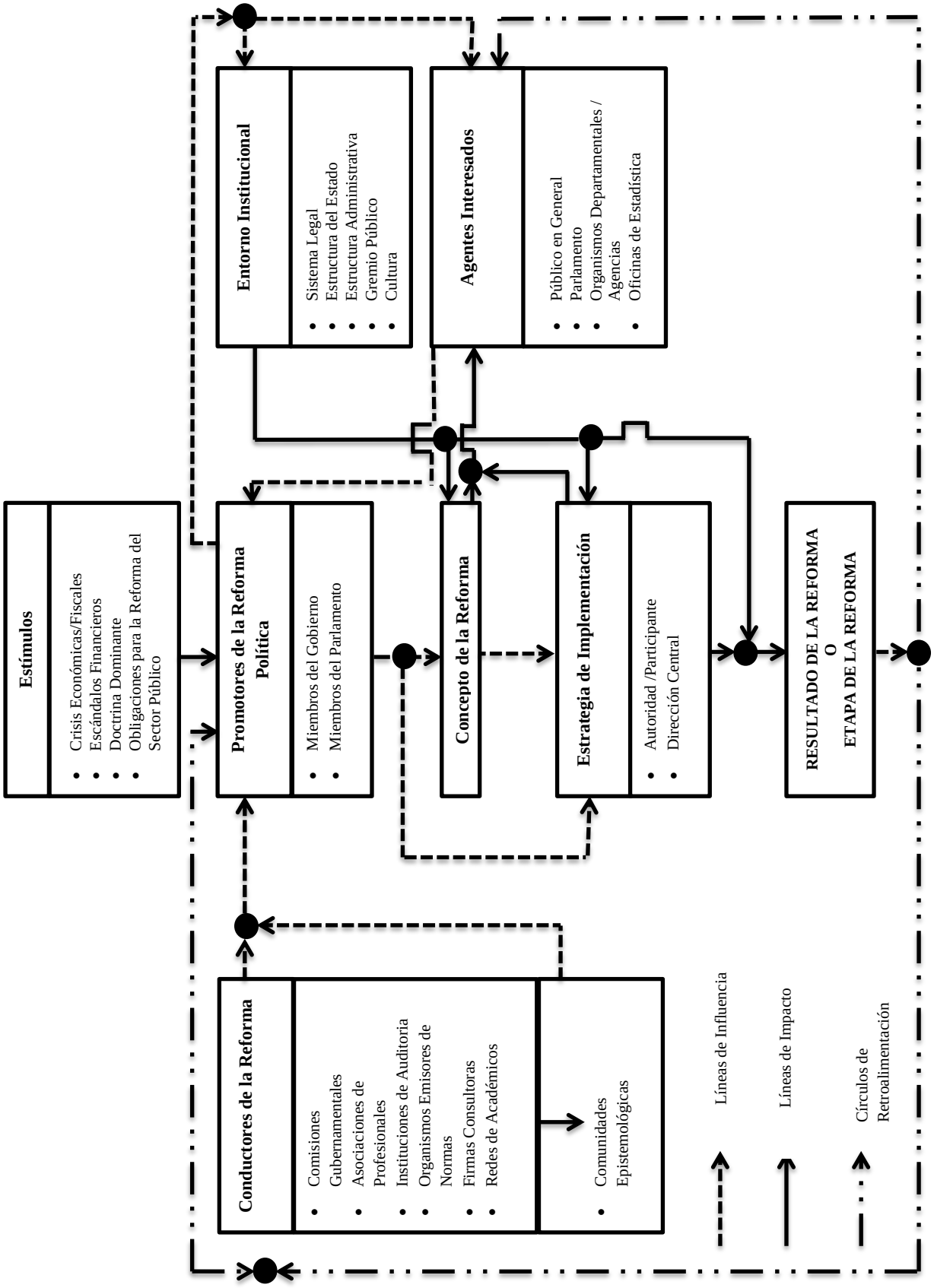
nivel de la disposición de cambio, de tal forma que se adopte una decisión de cambio.

- Si se produce una decisión de cambio, ésta no sólo depende de la disposición del productor de la información, sino también de las barreras de implantación. Aquí pueden presentarse dos casos extremos. En el primer caso, todos los factores que influyen en la implantación no interfieren en la actitud de cambio; en este caso la decisión de cambio sólo depende de la disposición de cambio. En el segundo caso, todos los factores que influyen en la implantación frenan el cambio; para poder llevar a cabo la decisión de cambio es necesario que exista un nivel de disposición de cambio comparativamente alto, en caso contrario no se podrá realizar el mismo.
- La utilidad del modelo para realizar estudios comparativos radica fundamentalmente en dos factores, muy bien resumidos por Vela y Fuertes (1997, p. 34):

- Permite el establecimiento de un marco analítico y consistente para el desarrollo de estudios sobre países en concreto. Establece relaciones causales que, a pesar de su naturaleza probabilística, pueden presumiblemente explicar e incluso predecir la introducción de reformas contables.
- Este marco analítico es de gran utilidad para estudios comparativos porque permite la introducción de otras variables no definidas de forma específica que pueden ser relevantes de acuerdo con su dimensión explicativa.

La modernización de la gestión pública y los procesos de innovación, no solo se ha dado por iniciativa propia de cada país sino por el hecho de que cada día tienen que ir a la vanguardia de los mercados financieros, la globalización, cambios tecnológicos, competitividad, transparencia y rendición de cuentas exigida por parte de los usuarios internos y externos de la información contable pública.

Figura 1.3. **Modelo de Contingencia o Modelo de Reforma de la Gestión Financiera**



Fuente: (Lüder, 2001)

1.8.3. La Teoría Institucional

Algunos autores han analizado la introducción de reformas e innovaciones en el sector público y sus implicaciones en la práctica mediante la teoría institucional (Scapens, 1994; Burns y Scapens, 2000). Desde esta perspectiva, los autores argumentan que las prácticas contables están influenciadas por acuerdos institucionales y procesos sociales.

La teoría institucional puede explicar la introducción de innovaciones contables con objeto de cumplir con requerimientos externos o procesos generalmente admitidos y reforzar así su confianza y dando la impresión de racionalidad y eficiencia pero no necesariamente usando el sistema para mejorar la eficiencia interna (Taylor, 2009; Modell 2004, 2009; Meyer y Rowan, 1977). Por ejemplo, Carpenter y Feroz (2001) muestran que la teoría institucional explica la adopción de los principios contables generalmente aceptados en los gobiernos locales y estatales de Estados Unidos debido a las presiones institucionales de cambio para introducir la información financiera externa tras la crisis financiera de algunos gobiernos, como por ejemplo el ayuntamiento de Nueva York.

Desde esta perspectiva, los autores argumentan que los estímulos obedecen a dinámicas de isomorfismo con la intención de presentar mejoras en los proceso y sistemas, como resultado de demandas y presiones externas y tratando de ser legitimados (Lande, 2006).

De acuerdo con Meyer y Rowam (1977), las organizaciones similares tienden a fijarse en otras similares y comienzan a ser cada vez más, tratándose de las dinámicas de isomorfismo con la intención de presentar mejoras principalmente pueden fijarse en otras similares y se comienzan a ser cada vez más.

Powell and Di Maggio (1983), señalan que existen tres tipos de isomorfismo: coercitivo, derivado de presiones externas, como leyes, instituciones soberanas u

organizaciones con poder; mimético, que se deriva de un proceso de imitación, especialmente cuando existe cierta incertidumbre y normativo, que se refiere a la oportunidad de cumplir con un modelo que se considera exitoso.

1.9. Conclusiones.

La globalización de los mercados ha hecho que la información financiera sea cada vez más importante en los organismos públicos y que se plantee la conveniencia de armonizar los sistemas de información contable de las administraciones públicas. Mediante la adopción de las IPSAS por parte de los distintos países se puede alcanzar una comparabilidad de la información contable. Los organismos internacionales como la Unión Europea, la OCDE, el FMI o el BM podrán beneficiarse de las ventajas que supone disponer de este tipo de información.

En este trabajo ofrecemos una explicación a ese proceso de armonización contable mediante el uso de la Teoría Actor-Red, la cual requiere identificar a los actores que han participado en la difusión y aplicación de las IPSAS a nivel internacional. Esto permitirá a su vez dar una mejor apreciación de la importancia de los actores que son los que llevaran a cabo el proceso de aplicación de las IPSAS. La aplicación de la ANT en la difusión de las IPSAS se podría aprovechar para profundizar en el proceso de implementación de las normas internacionales con la finalidad de proporcionar un medio eficaz para estudiar las situaciones complejas y cómo se podrían alcanzar todavía avances en su aplicación.

La recomendación de los organismos internacionales para que los países adopten a las IPSAS y los avances de las tecnologías son factores claves en el proceso de difusión e implantación de las IPSAS a nivel internacional.

La aplicación de las IPSAS en los países de Latinoamérica puede ser de gran ayuda en la modernización de sus sistemas de información financiera, pero en la mayor parte de los casos es preciso culminar este proceso de normalización para que éstos

puedan presentar su información financiera basada en esta nueva normativa, lo cual puede convertirse a su vez en una herramienta útil para que la información pueda ser comparable. Se han realizado grandes avances en estos países pero aún falta mucho por hacer para que su información sea de una mayor calidad.

Llevar a cabo el proceso de adopción de las IPSAS no es una tarea fácil, ya que implica una serie de reformas de los sistemas contables, tales como el cambio de normativas, formas de registro, manuales de contabilidad, formación y capacitación de los servidores públicos, entre algunos otros. Es por lo tanto de gran importancia contar con la preparación adecuada para llevar a cabo con éxito un cambio tan significativo, y más para los países de economías emergentes que no cuentan con todos los recursos de infraestructura y financieros que requieren para la transformación de su contabilidad gubernamental.

Pero sin lugar a dudas, la implementación de las IPSAS en los países permitirá una mejor calidad de la información financiera, así como la comparabilidad de sus estados financieros, y por tanto será una herramienta más para tratar de reducir la corrupción, logrando una mayor transparencia del uso de los recursos.

PARTE II:

EL PROCESO DE MODERNIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN MÉXICO: EL PAPEL DE LAS IPSAS.

CAPÍTULO II. REFORMA CONTABLE Y NORMALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO EN MÉXICO.

2.1. La reforma del sector público en México.

El proceso de modernización y normalización contable del sector público de México se ha llevado a cabo con el fin de lograr una información financiera y presupuestaria de mayor calidad, para lograr una consolidación y comparabilidad de los sistemas contables en sus tres niveles de gobierno. Con la aprobación de un nuevo Plan de Contabilidad Gubernamental, México se enfrenta a un gran reto ya que para poder llevar a cabo este proceso de normalización requiere contar con el apoyo de recursos financieros, recursos humanos capacitados, comunicación entre los entes públicos, entre otros.

En este capítulo se pretende hacer una revisión de las características generales del sector público, la historia del proceso de armonización y el marco normativo y conceptual de que se compone la LGCG. En segundo lugar, pretendemos analizar los factores que inciden en la innovación de la contabilidad pública en México aplicando el modelo de contingencia de Lüder.

La información contable de las entidades públicas hoy en día es de gran relevancia para los usuarios de información financiera y no financiera, ya que cada vez se les requiere una mayor competitividad, así como una mejora en sus servicios públicos y específicamente en el manejo de los recursos financieros que tienen a su cargo, esto con el fin de lograr una mejor transparencia de sus procesos y rendición de cuentas.

2.1.1 Características generales del sector público de México.

De acuerdo con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), en su artículo 49, dice que el poder de la federación de México se divide en los poderes: Legislativo, Ejecutivo y Judicial (Cámara Diputados, 1917).

- Poder Legislativo.

  De acuerdo al artículo 52 de la CPEUM, el poder legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso general, que se dividirá en dos Cámaras, una de diputados y otra de senadores. Dicha cámara de diputados estará integrada por 300 diputados electos según el principio de votación mayoritaria relativa, mediante el sistema de distritos electorales uninominales, y 200 diputados que serán electos según el principio de representación proporcional. En su artículo 56 de la CPEUM se indica que la Cámara de Senadores se integrará por ciento veintiocho senadores, de los cuales treinta y dos senadores son de representación proporcional. Dicha cámara es la responsable de elaborar iniciativas de ley, discutirlas y aprobarlas en su caso.

- Poder Ejecutivo.

  De acuerdo al Artículo 80 de la CPEUM, el Supremo Poder Ejecutivo de la Unión es depositado en un solo individuo, el "Presidente de los Estados Unidos Mexicanos". Este es electo en forma popular, directa, secreta y mayoritaria. Su función principal es la de aplicar correctamente las leyes aprobadas por el poder legislativo.

- Poder Judicial.

  De acuerdo al Artículo 94 de la CPEUM, el Poder Judicial de la Federación se deposita en una Suprema Corte de Justicia, en un Tribunal Electoral, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito. Su función principal es administrar la impartición de justicia.

2.1.2. Integración de los municipios y sus características principales.

Según datos obtenidos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI, 2010), México está integrado por 32 entidades federativas que a su vez se conforman por municipios con una gran diversidad, y de los cuales existen un total de 2,440 municipios y 16 delegaciones pertenecientes al Distrito Federal.

La clasificación de los municipios que integran a las entidades federativas de acuerdo al Manual Básico para la Administración Pública (MBAP) se divide en Municipios Metropolitanos, Urbanos, Semiurbanos y Rurales, atendiendo a las siguientes características: actividad económica, población, presupuestos, zona geográfica, por mencionar alguno de ellos (INAPEM, 2003).

Las características principales de cada tipo de municipio de acuerdo con el INAPEM (2003) y el IILSR (2006) son:

- Municipios Rurales.

Tienen una baja densidad de población distribuida en pequeñas comunidades dispersas, además su número de habitantes es reducido y su tasa de crecimiento es pequeña. Dichos municipios presentan localidades con una población menor a los 5,000 habitantes.

- Municipios Semiurbanos.

Presentan bajas y medias densidades de población distribuidas en pequeñas y medianas comunidades. Su población es entre 10,000 hasta 15,000 habitantes.

- Municipios Urbanos.

Tienen altas densidades de población distribuida en comunidades grandes, medianas y pequeñas. Tienen si población que fluctúa entre los 150,000 y 600,000 habitantes.

- Municipios Metropolitanos.

Tienen alta densidad de población distribuida en todo el territorio municipal y tienden a formar una continuidad geográfica (conurbación) con otros municipios o entidades. Estos municipios presentan una población media de 700,000 habitantes.

Los municipios serán gobernados por un Ayuntamiento de elección popular directa, integrado por un Presidente Municipal y el número de regidores y síndicos que la ley determine.

2.2 Evolución del proceso de normalización contable en México.

En el año 1992, durante el periodo presidencial de Carlos Salinas de Gortari, se reorganizan las Secretarías de Estado y se suprime la Secretaría de Programación y Presupuesto y sus funciones se le otorgan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y a la Secretaria de Desarrollo Social. Contrario a esto, la Dirección General de Contabilidad Gubernamental siguió con sus funciones. Dicha dependencia tiene a su cargo dos direcciones importantes, la de cuenta pública y normatividad. La primera encargada de lo relativo a los estados financieros y presupuestarios, y de los informes de cada una de las dependencias de la administración pública. La segunda, facultada para fijar las normas mediante manuales de operación y autorizada para brindar asesoría.

A partir de los años noventa, México comienza a ver la necesidad de reformar nuevamente el sistema, al adentrarse a un mundo globalizado. Aunado a esto, la crisis de los años 1994 y 1995, en donde muchas entidades federativas y municipios enfrentaron deficiencias presupuestales, puso de manifiesto la necesidad de evaluar y conocer el comportamiento financiero de cada entidad de gobierno.

En el año 1996, se plantea por primera vez a la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales (CPFF) la necesidad de contar con información de las finanzas locales comparable y uniforme, proponiéndose acciones para mejorar los controles de egresos y la asignación de recursos públicos. Fue en el año 1997, cuando el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC) pone en marcha un programa cuyo objetivo es el coadyuvar al mejoramiento de prácticas presupuestarias y control de egresos. Se convoca a funcionarios estatales hacendarios a la primera reunión de trabajo de armonización contable. De esta manera, en el año 1998, nace por iniciativa del INDETEC y se constituye “el Grupo de Trabajo de Presupuesto por Programas “(GTPPP) cuyos objetivos principales eran fortalecer la autonomía financiera de las entidades federativas y establecer las condiciones para que la información sea comparable entre los diferentes estados. En el año 2002, se fusiona el

"Grupo de Trabajo de Información Financiera" y la "Comisión Permanente de Funcionarios Públicos" creándose de esta manera el "Grupo de Trabajo de Sistemas de Información Financiera, Contable y Presupuestal", el cual se estructura en tres grupos: Presupuesto, Contabilidad y Sistemas de Información.

No fue hasta el año 2003, cuando el Presidente de la República y los Gobernadores de los Estados emitieron conjuntamente la "Declaración de Cuatro Ciénegas, Coahuila", en un acto histórico que ratificó la voluntad de todos los titulares de los poderes ejecutivos de ambos órdenes de gobierno, de construir, mediante amplios consensos y con pleno respeto a las atribuciones constitucionales del Poder Legislativo Federal y del Constituyente Permanente, una reforma del sistema federal mexicano. En el año 2004 se presenta la Primera Convención Nacional Hacendaria (CNH) donde se definió lo siguiente: Nuevo Modelo de Gestión del Gasto Público, Modelo Conceptual del Sistema Nacional de Información Financiera, Propuesta para la Armonización Contable, Esquema de distribución de competencias entre ámbitos de gobierno, Propuesta inicial de carátula de Ingreso-Gasto. En el año 2005, el grupo de trabajo de sistemas de información financiera, contable y presupuestal realiza su primera reunión plenaria y se instaura como objetivo establecer las bases y criterios generales de armonización presupuestales y contables aplicables a todas las entidades federativas (Clemente y Alfonso, 2009).

En el año de 2007 es cuando se propone la modificación del Artículo 73 Fracción XXVIII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dice que el Congreso tiene la Facultad para expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental que regirán la contabilidad pública y la presentación homogénea de información financiera, de ingresos y egresos, así como patrimonial, para la federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, a fin de garantizar su armonización a nivel nacional.

De esta manera, el 31 de Diciembre de 2008 se aprobó la Ley General de Contabilidad Gubernamental, que establece:

- Los parámetros para una contabilidad armonizada.
- La generación de información. para la toma de decisiones.
- Un mecanismo de control de los bienes muebles e inmuebles.
- Disposiciones en materia de transparencia.

Con la entrada en vigor de la LGCG, se plantean los criterios generales para la contabilidad gubernamental y la emisión de información financiera de los tres niveles de gobierno enfocando los esfuerzos a tener una contabilidad patrimonial, un sistema armonizado de registro y elementos para una evaluación del desempeño de los entes de gobierno.

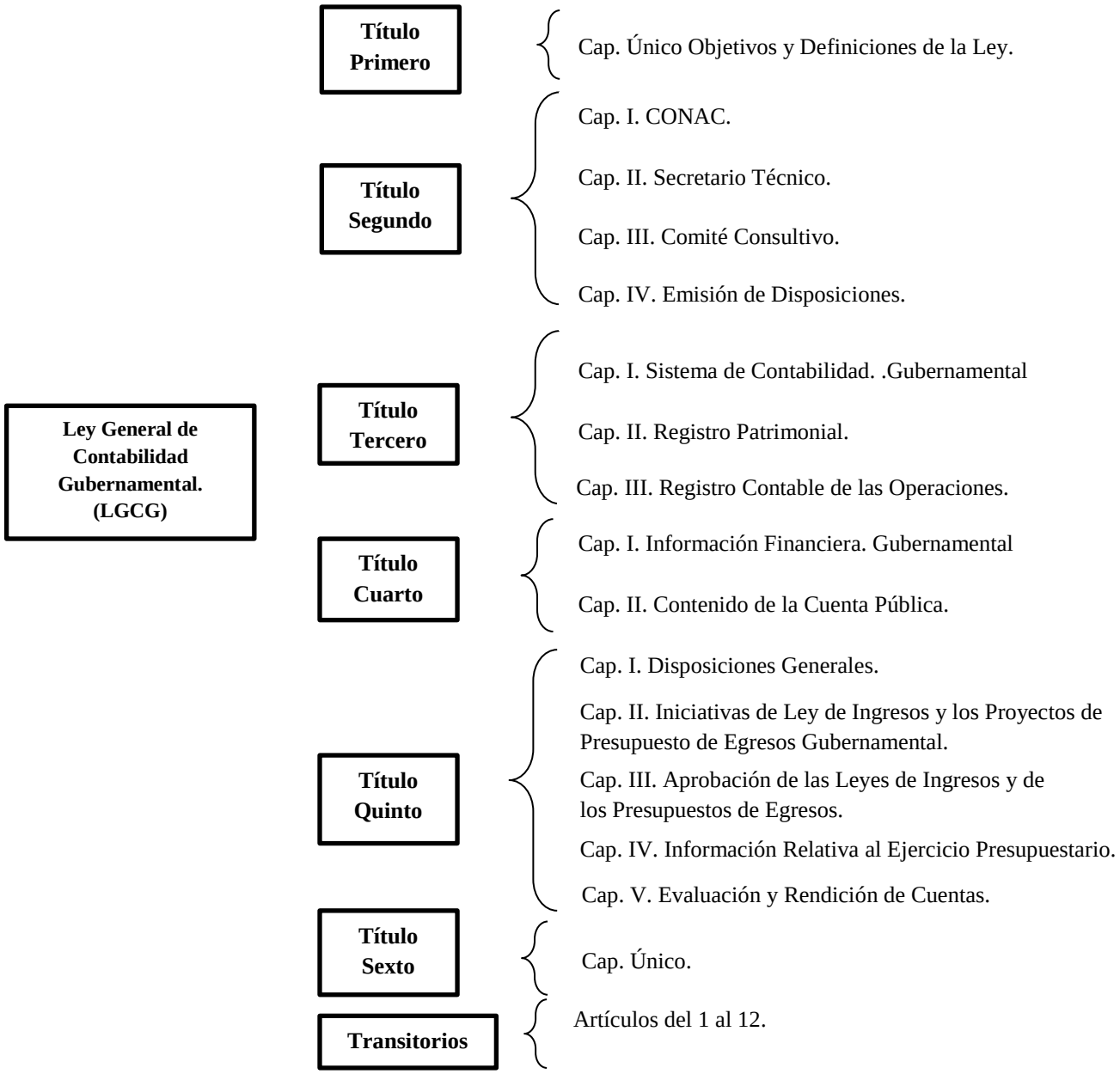
El objetivo de la LGCG es establecer los criterios generales que regirán la contabilidad gubernamental y la emisión de información financiera de los entes públicos, con el fin de lograr su adecuada armonización.

La Ley de Contabilidad es de observancia obligatoria para los poderes Ejecutivo, Legislativo, y Judicial de la Federación, Entidades Federativas, los Ayuntamientos de los Municipios, los Órganos Político-Administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales y los órganos autónomos federales y estatales.

Dentro de la estructura de la LGCG se establece que la revisión, reestructuración y compatibilización de los modelos contables vigentes a nivel nacional, deberán de seguir lo establecido en la Ley, esto con el fin de que los tres niveles de gobierno contengan la misma estructura, de tal manera que se pueda realizar la adecuación y fortalecimiento de las disposiciones jurídicas que las rigen. La ley tiene la siguiente estructura: (Véase figura 2.1)

En este sentido, la nueva Ley y el Consejo se erigen en el pilar fundamental de la armonización contable y la emisión de información financiera, con la finalidad de contar con información homogénea de las finanzas públicas, que sea factible de ser comparada y analizada bajo criterios comunes, facilitando el escrutinio público y las tareas de fiscalización.

Figura 2.1. **Estructura de la nueva Ley General de Contabilidad.**



Fuente: (DOF, 2012)

En esta Ley se contempla la creación del Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) el cual, según el artículo 6 de la LGCG, es el órgano de coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental y tiene por objeto la emisión de las normas contables y lineamientos para la generación de información financiera que aplicarán los entes públicos. Así el 27 de Enero de 2009 se crea el CONAC.

Desde de la creación del CONAC, el organismo ha emitido la nueva normativa contable gubernamental, la cual se conforma de una serie de normas y lineamientos que servirán como guía para la modernización de la contabilidad gubernamental en las entidades públicas. Durante el año de 2009 se emiten las primeras normas y lineamientos contables y presupuestarios, entre los cuales se puede destacar el Marco Conceptual, los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental, las Normas y Metodología para la Determinación de los Momentos Contables de los Ingresos y Egresos, el Plan de Cuentas, el Manual de Contabilidad Gubernamental, las Principales Reglas de Registro y Valoración del Patrimonio, entre algunos otros.

Posteriormente durante el año de 2010, se publicaron las siguientes disposiciones: Clasificación Funcional del Gasto, Manual de Contabilidad Gubernamental, Principales Reglas de Registro y Valoración del Patrimonio.

De acuerdo con los plazos establecidos en la LGCG, la armonización contable debería de estar lista y generando información en tiempo real al 31de Diciembre de 2012, donde se deberían de:

- Efectuar los registros contables del patrimonio y su valuación; generar indicadores de resultados de cumplimiento de metas; publicar información contable, presupuestaria y programática en la página electrónica correspondiente para consulta pública.
- Los sistemas contables de las entidades paraestatales, del gobierno federal, de los ayuntamientos, y de los poderes deberán operar en tiempo real y

emitir estados financieros; así como tener integrado su inventario patrimonial.

Con los tiempos tan justos para la aplicación de la LGCG las autoridades responsables de llevar a cabo el proceso de armonización, determinaron que se debería de ajustar los plazos previstos inicialmente ya que no se cumpliría con la meta establecida y de esta manera el 16 de Mayo de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Acuerdo 1 aprobado por el Consejo de Armonización Contable, con fundamento en el artículo 9, fracciones XII y XIII de la LGCG, y se determinaron los ajustes a los plazos para la armonización progresiva para la Federación, las Entidades Federativas, los Municipios y sus entes públicos (Véase tabla 2.1).

Tabla 2.1. Nuevas fechas para cumplimiento de la LGCG.

Meta	**La Federación, las Entidades Federativas y sus respectivos entes públicos a más tardar;**	**Los Municipios y sus entes públicos a más tardar;**
Integración automática del ejercicio presupuestario con la operación contable.	30 de junio de 2014.	30 de junio de 2015.
Realizar los registros contables con base en las Reglas de Registro y Valoración del Patrimonio.	31 de Diciembre de 2014.	31 de Diciembre de 2015.
Generación en tiempo real de estados financieros.	30 de junio de 2014.	30 de junio de 2015.
Emisión de Cuentas Públicas en los términos acordados por el Consejo.	Para la correspondiente a 2014.	Para la correspondiente a 2015.

Fuente: (DOF, 2013)

2.3. Otorgamiento de subsidios a las entidades federativas y a los municipios de acuerdo con la LGCG.

Para el otorgamiento de subsidios a las entidades federativas y a los municipios el artículo Noveno Transitorio de la Ley General de Contabilidad Gubernamental dispone que, en apoyo al cumplimiento de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, el Presupuesto de Egresos de la Federación podrá prever un fondo concursable para que la Secretaría de Hacienda otorgue subsidios a las entidades federativas y a sus municipios, a través de éstas (DOF, 2013).

Para el otorgamiento de subsidios para el proceso de implementación de la armonización contable que dispone la Ley General de Contabilidad Gubernamental, se consideran requisitos especiales para los municipios con menos de veinticinco mil habitantes.

En el artículo 46 del Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF) para el ejercicio fiscal 2013, se aprobaron recursos para el proceso de la armonización contable, en el Anexo 19 Programas del Ramo General 23 Provisiones Salariales y Económicas por $ 53.820.000 (Provisión para la Armonización Contable); dichas previsiones presupuestarias serian destinadas en beneficio de las entidades federativas y los municipios, es decir para el otorgamiento de subsidios para la capacitación y profesionalización de las unidades administrativas competentes en materia de contabilidad gubernamental, así como para la modernización de tecnologías de la información y comunicaciones que permitan el cumplimiento de la armonización contable en los tres niveles de gobierno.

- **Los entes públicos y los consejos locales de armonización contable.**

Para acceder a los recursos previstos para la armonización contable en el presupuesto de egresos de la federación de 2013, los entes públicos deberán:

1. Elaborar un programa de instrumentación para cumplimiento con lo dispuesto en la Ley General de Contabilidad y su Reforma del 12 de noviembre de 2012,
2. Establecer el calendario de las acciones específicas del programa de acciones para la implementación de las disposiciones de la Ley y las emitidas por el Consejo Nacional e Armonización Contable;
3. Cada Presidente de los Consejos de Armonización en las entidades federativas y el Distrito Federal, deberá suscribir un convenio para el uso y destino de los recursos previstos en el Presupuesto de Egresos de la Federación 2013, respecto a la capacitación y profesionalización de la armonización contable, con el Titular de la Unidad de Contabilidad Gubernamental de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Secretario Técnico del Consejo Nacional de Armonización Contable.

- **De los criterios de asignación de recursos**

El Secretario Técnico del Consejo determinará los montos de los subsidios por entidad federativa y al Distrito Federal de acuerdo a lo siguiente:

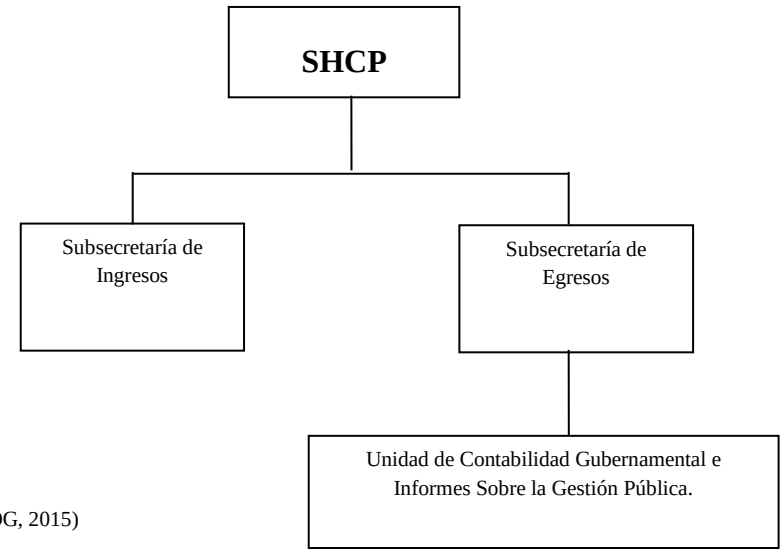
1. Los costos unitarios por servidor público.
2. Número de entes públicos de la entidad federativa.
3. Número de servidores públicos vinculados a los procesos de armonización contable, por ente público.
4. Entes públicos con rezagos en la implementación de la Ley y las disposiciones del Consejo, principalmente que tengan población menor a 25 mil habitantes (DOF, 2013).

2.4. Las normas de información financiera gubernamental.

La Unidad de Contabilidad Gubernamental e Informes sobre la Gestión Pública de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es la responsable de desarrollar un conjunto básico de normas de contabilidad, bajo la denominación de Normas de

Información Financiera Gubernamental (NIFG). En la Secretaría se reconocen las ventajas que conlleva lograr una información financiera obtenida mediante la aplicación de los postulados, reglas, procedimientos y lineamientos consistentes que permitan su comparabilidad entre ellos y con otros entes económicos (Véase figura 2.2).

Figura 2.2. **Organigrama de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP).**



Fuente: (MOG, 2015)

La normalización contable y presupuestaria es un proyecto que tiene sus orígenes en los años noventa, cuando México se integra a diversas organizaciones internacionales, entre ellas el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, La Organización Mundial de Comercio (OMC), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Foro de Cooperación Económica Asia-Pacífico (APEC), la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), por citar algunas de las más importantes (Indetec, 2003).

En la Tabla 2.2, se comparan las Normas de Información Financiera Gubernamental (NIFG), las cuales son emitidas en el año de 2011 por parte de la SHCP a través de su Unidad de Contabilidad Gubernamental e Informes sobre la Gestión Pública

(UCGIGP) y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS), donde se consta que el organismo mexicano ha tomado como referencia las IPSAS en sus desarrollos normativos.

Tabla 2.2. Comparación de las NIFG mexicanas con las IPSAS publicadas por la IFAC.

Normas de Información Financiera Gubernamental (NIFG)		**Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS)**	
NIFG 1	Presentación de los Estados Financieros	IPSAS 1	Presentación de los Estados Financieros
NIFG 2	Estado de Flujo de Efectivo	IPSAS 2	Estado de Flujo de Efectivo
NIFG 3	Resultado del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables	IPSAS 3	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
NIFG 4	Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio en Operaciones en Moneda Extranjera	IPSAS 4	Efectos de las Variaciones en las Tasa de Cambio de la Moneda Extranjera
NIFG 5	Gasto Corriente y de Financiamiento	IPSAS 5	Costos por Préstamos
NIFG 6	Estados Financieros Integrados y tratamiento Contable de las Entidades Coordinadas	IPSAS 6	Estados Financieros Consolidados y Separados
NIFG 7	Inversiones en Empresas Públicas	IPSAS 7	Inversiones en Asociadas
NIFG 8	Información Financiera sobre Beneficios Derivados de Activos Controlados Conjuntamente	IPSAS 8	Participaciones en Negocios Conjuntos
NIFG 9	Ingresos Ordinarios por Transacciones con Contraprestación	IPSAS 9	Ingresos de Transacciones con Contraprestación
NIFG 10	Reconocimiento de la Inflación en los Estados Financieros	IPSAS 10	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

NIFG 11	Contratos de Construcción	IPSAS 11	Contratos de Construcción
NIFG 12	Inventarios	IPSAS 12	Inventarios
NIFG 13	Arrendamientos	IPSAS 13	Arrendamientos
NIFG 14	Hechos Ocurridos en el Ejercicio que se Informa y Conocidos Posteriormente a la Fecha de Cierre Anual	IPSAS 14	Hechos Ocurridos Después de la Fecha de Presentación
NIFG 15	Instrumentos Gubernamentales de Financiamiento: Presentación e Información a Revelar	IPSAS 15	Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar
NIFG 16	Propiedades de Inversión	IPSAS 16	Propiedades de Inversión
NIFG 17	Bienes Muebles e Inmuebles	IPSAS 17	Propiedad, Planta y Equipo
NIFG 18	Información Financiera por Segmentos	IPSAS 18	Información Financiera por Segmentos
NIFG 19	Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes	IPSAS 19	Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
NIFG 20	Partes Relacionadas	IPSAS 20	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas
NIFG 21	Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo	IPSAS 21	Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo
NIFG 22	Revelación de la Información Financiera del Sector Gubernamental	IPSAS 22	Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General
NIFG 23	Ingresos de Transacciones de no Intercambio (Impuestos y Transferencias)	IPSAS 23	Ingresos de Transacciones de Sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)
NIFG 24	Presentación de Información Presupuestaria en Estados Financieros	IPSAS 24	Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros

2.5. Marco conceptual de contabilidad gubernamental (MCCG).

2.5.1 Características del MCCG.

De acuerdo con el MCCG contemplado en la LGCG, este es la base del Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG) para los entes públicos, constituyéndose en el referente teórico que define, delimita, interrelaciona e integra de forma lógico-deductiva sus objetivos y fundamentos. Asimismo, establece los criterios necesarios para el desarrollo de normas, valuación, contabilización, obtención y presentación de información contable y presupuestaria, en forma clara, oportuna, confiable y comparable, para satisfacer las necesidades de los usuarios.

El MCCG se integra por los apartados siguientes:

A. Características del Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental;
B. Sistema de Contabilidad Gubernamental;
C. Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental;
D. Necesidades de información financiera de los usuarios;
E. Cualidades de la información financiera a producir;
F. Estados Presupuestarios, Financieros y Económicos a producir y sus objetivos;
G. Definición de la estructura básica y principales elementos de los estados financieros a elaborar.

Para la aplicación de la normatividad del marco conceptual contemplado en la LGCG, se deberá tener en cuenta la supletoriedad de las normas que deberá de aplicarse en aquellos casos en los que la norma emitida no contemple determinadas situaciones y que se requiera hacer uso de otra normatividad MCCG (2009).

De acuerdo con el marco conceptual de la LGCG la supletoriedad de las normas se presenta de la siguiente manera:

A. La Normatividad emitida por la SHCP a través de su Unidad de Contabilidad Gubernamental e Informes sobre la Gestión Pública o instancias competentes en materia de Contabilidad Gubernamental;
B. Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSAS) emitidas por Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público;
C. Las Normas de Información Financiera del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF). Que son las que se aplican al sector empresarial en México.

Los entes públicos deberán informar sobre la aplicación de la normativa antes de su aplicación, al secretario técnico del CONAC, a efecto de que se analice, se proponga y, en su oportunidad, se emita la normatividad correspondiente.

2.5.2. Postulados básicos de contabilidad gubernamental (PBCG).

Los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental (PBCG), son los elementos fundamentales que configuran el SCG, teniendo incidencia en la identificación, el análisis, la interpretación, la captación, el procesamiento y el reconocimiento de las transformaciones, transacciones y otros eventos que afectan el ente público.

Los postulados sustentan de manera técnica el registro de las operaciones, la elaboración y presentación de estados financieros; basados en su razonamiento, eficiencia demostrada, respaldo en legislación especializada y aplicación de la LGCG, con la finalidad de uniformar los métodos, procedimientos y prácticas contables.

Para el cumplimiento y aplicación de la LGCG, es necesario que los organismos públicos lleven a cabo las actividades necesarias y concluir en los tiempos requeridos; por lo que deberán alinear sus procesos administrativos y de información, así como la documentación para generar en forma oportuna información presupuestal y contable.

La normatividad menciona los siguientes postulados básicos de contabilidad gubernamental PBCG (2009).

- *Sustancia Económica*. Es el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente al ente público y delimitan la operación del SCG.
- *Entes Públicos.* Los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación y de las entidades federativas; los entes autónomos de la Federación y de las entidades federativas; los ayuntamientos de los municipios; los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; y las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales.
- *Existencia Permanente.* La actividad del ente público se establece por tiempo indefinido, salvo disposición legal en la que se especifique lo contrario.
- *Revelación Suficiente.* Los estados y la información financiera deben mostrar amplia y claramente la situación financiera y los resultados del ente público.
- *Importancia Relativa.* La información debe mostrar los aspectos importantes de la entidad que fueron reconocidos contablemente.
- *Registro e Integración Presupuestaria*. El registro presupuestario del ingreso y del egreso en los entes públicos se debe reflejar en la contabilidad, considerando sus efectos patrimoniales y su vinculación con las etapas presupuestarias correspondientes.
- *Consolidación de la Información Financiera.* Los estados financieros de los entes públicos deberán presentar de manera consolidada la situación financiera, los resultados de operación, el flujo de efectivo o los cambios en la situación financiera y las variaciones a la Hacienda Pública, como si se tratara de un solo ente público.
- *Devengo Contable.* Los registros contables de los entes públicos se llevarán con base acumulativa. El ingreso devengado, es el momento contable que se realiza. El gasto devengado, es el momento contable que refleja el reconocimiento de una obligación de pago.

- *Valuación.* Todos los eventos que afecten económicamente al ente público deben ser cuantificados en términos monetarios y se registrarán al costo histórico o al valor económico más objetivo registrándose en moneda nacional.
- *Dualidad Económica.* El ente público debe reconocer en la contabilidad, la representación de las transacciones y algún otro evento que afecte su situación financiera, su composición por los recursos asignados para el logro de sus fines y por sus fuentes, conforme a los derechos y obligaciones.
- *Consistencia.* Ante la existencia de operaciones similares en un ente público, debe corresponder un mismo tratamiento contable, el cual debe permanecer a través del tiempo, en tanto no cambie la esencia económica de las operaciones.

2.5.3. Normas y metodología para la determinación del reconocimiento contable de los ingresos y egresos.

Todos los entes públicos manejaran un SCG en el cual cada ente público utilizará como instrumento la administración financiera gubernamental con la cual registrará de manera armónica, delimitada y específica las operaciones contables y presupuestarias derivadas de la gestión pública, así como otros flujos económicos. Los entes públicos deberán asegurarse que el sistema de contabilidad gubernamental refleje la aplicación de los postulados, normas contables generales y específicas que se establezcan por parte del CONAC.

El sistema reconocerá las operaciones de ingresos, gastos, activos, pasivos y patrimoniales de los entes públicos, integrará el ejercicio presupuestario con la operación contable, los registros se harán en base acumulativa es decir que, la contabilización de las transacciones de gasto se hará conforme a la fecha de su realización, independientemente de la de su pago, y la del ingreso se registrará cuando exista jurídicamente el derecho de cobro para la información contable y presupuestaria, así como la generación de los estados financieros en tiempo real.

2.5.4. Estados financieros básicos del ente público.

La Ley General de Contabilidad Gubernamental contempla dentro de su información financiera a los estados financieros a elaborar, sus estructuras básicas y su generación periódica de modo que la información financiera se resume en el siguiente cuadro y formarán parte del contenido de sus respectivas cuentas públicas (Véase Tabla 2.3).

Tabla 2.3. Presentación de Información Contable Gubernamental.

Información Financiera Gubernamental	Gobierno Federal	Gobierno Estatal	Gobierno Municipal	Normas de Información Financiera Gubernamental
I.- Información Contable:				
a) Estado de situación financiera	Si	Si	Si	NIFG1
b) Estado de variación en la hacienda pública	Si	Si	Si	NIFG1 y 3
c) Estado de flujos de efectivo (antes estado de cambios en la situación financiera)	Si	Si	Si	NIFG2
d) Informes sobre pasivos contingentes	Si	Si	N/A	
e) Nota a los estados financieros	Si	Si	Si	NIFG1
f) Estado analítico del activo	Si	Si	Si	
g) Estado analítico de la deuda y otros pasivos, del cual se derivan las siguientes clasificaciones:				
i. Corto y largo plazo, así como por su origen en interna y externa.	Si	N/A	N/A	
ii. Fuentes de financiamiento	Si	N/A	N/A	
iii. Por moneda de contratación, y	Si	N/A	N/A	
iv. Por país acreedor;	Si	N/A	N/A	

Los estados contables, deberán reflejar los activos, pasivos y el patrimonio o hacienda pública, y las originadas por modificaciones patrimoniales. Corresponde revelar, a través de las notas a los estados financieros, los activos y pasivos cuya cuantía sea incierta y se presentarán los ingresos y gastos derivados del ejercicio y ejecución de los presupuestos públicos.

Los estados presupuestarios, deberán reflejar los ingresos derivados de la aplicación de la Ley de Ingresos, considerando principalmente las cifras que muestren el estimado, modificado, devengado y recaudado, su diferencia y apartados de las distintas fracciones señaladas en la mencionada ley (Véase Tabla 2.4).

Tabla 2.4. Presentación de Información Presupuestaria Gubernamental.

Información Financiera Gubernamental	Gobierno Federal	Gobierno Estatal	Gobierno Municipal	Normas de Información Financiera Gubernamental
II.- Información Presupuestaria:				
a) Estado analítico de ingresos, del que se derivará la presentación en clasificación económica por fuente de financiamiento y concepto.	Si	Si	Si	NIFG1
b) Estado analítico del ejercicio del presupuesto de egresos del que se derivarán las siguientes clasificaciones:				NIFG1
i. Administrativa	Si	Si	Si	
ii. Económica y por objeto del gasto,	Si	Si	Si	
iii. Funcional - programática	Si	Si	Si	
c) Endeudamiento neto	Si	Si	N/A	
d) Intereses de la deuda	Si	Si	N/A	
e) Un flujo de fondos que resuma todas las operaciones y los indicadores de la postura fiscal.	Si	Si	N/A	
III.- Información programática:				
a) Gasto por categoría programática	Si	Si	N/A	
b) Programas y proyectos de inversión	Si	Si	N/A	
c) Indicadores de resultados	Si	Si	N/A	
IV.- La información complementaria para generar las cuentas nacionales y atender otros requerimientos provenientes de organismos internacionales de los que México es miembro.				

Fuente: DOF, (2012)

2.6. Factores que inciden en la innovación o reforma de la contabilidad pública en México.

2.6.1. Descripción y aplicación del Modelo de Contingencia.

De acuerdo con el modelo FMR de Lüder (2001), comentando anteriormente, se pretende poner de manifiesto los factores que intervienen en el proceso de modernización contable del sector público de México. Seguiremos al grupo de variables que conforman al modelo, las cuales se clasifican en un primer grupo como estímulos y entorno institucional. Este grupo forma sus propias características estructurales y establecen las necesidades del comportamiento de dichas variables. El segundo grupo está integrado por los conductores de la reforma, los promotores de la reforma política y los agentes interesados. Estas variables mencionan las acciones y actitudes que desarrollan los diferentes agentes que cuentan con una participación activa dentro de la reforma, y por último el tercer grupo se encuentran las variables de concepto de reforma y estrategia de implementación. Donde dichas variables son las que marcaran la pauta a seguir durante el proceso de implementación de la reforma.

De acuerdo con las variables establecidas por Lüder (2001), realizaremos un análisis de las variables que han tenido una participación ya sea como variables conductoras o promotoras y aquellas restricciones que durante el proceso de la armonización contable de la LGCG se han presentado.

Estímulos.

Uno de los principales estímulos han sido las crisis económicas que ha sufrido el país y que de acuerdo con Mancera (2009) estas han ido sucediéndose desde el año 1973 donde a consecuencia de la crisis por el aumento de los precios del petróleo, México decide incrementar el gasto público, manteniendo la paridad cambiaria (peso-dólar), compra de empresas, entre algunos otros. Como consecuencias de estas acciones se presentó un aumento del déficit público, mayor deuda pública y un incremento en la inflación. Esto llevo a que en los indicadores económicos en el año de 1976 la situación económica fue insostenible y genero una fuga de capitales, así como que las

reservas nacionales se agotaran generando que el tipo de cambio pasara de ser fijo a un esquema de fluctuación, determinado por la oferta y la demanda.

La crisis de 1982, los principales factores de la crisis mexicana en los años ochenta fueron principalmente los internos, ya que el gasto y el déficit siguieron crecieron, la deuda pública externa aumento, el endeudamiento interno del sector público siguió su crecimiento mediante la adquisición de créditos, la colocación de Certificados de Tesoreria al público y de otros valores del banco central. Los factores externos que influyeron en esos años fueron los precios del petróleo a niveles muy bajos conjugado con la alta inflación de Estados Unidos, misma que provoco la recesión de este país. De tal manera, que la combinación de una serie de factores internos y externos provocaría nuevamente una nueva crisis económica en México.

La crisis de 1994, en esta crisis financiera influyeron varios factores. Una de las causas fue el crecimiento de los mercados financieros emergentes que al contar con capital volátil es decir que la inversión se podría retirar del país ante situaciones desfavorables para los inversionistas, este tipo de situaciones generaba que cuando hubiera incertidumbre en el mercado se presentara una fuga de capitales afectando a la económica del país. Otra de la causas principales fue la inseguridad que se presentó ese año ante los secuestros de empresarios importantes, el conflicto de armas en Chiapas, el homicidio del candidato presidencial perteneciente al partido que se encontraba en el poder, esto provoco entonces una gran pérdida de reservas generando una nueva crisis económica en el país.
Otros estímulos que influyen también son la alta dependencia de la economía mexicana de la economía estadunidense y sobre todo de la devaluación del peso mexicano frente al dólar, estos factores y algunos otros no han permitido el crecimiento económico esperado en México.

Este tipo de situaciones que se presentaron en México dieron paso a las innovaciones ya no sólo del sector privado, sino también del sector público dentro del cual se pretende modernizar el sistema de contabilidad gubernamental en todo los niveles del

gobierno mexicano y para llevar a cabo esta modernización se promulgo el 31 de diciembre de 2008, la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG), la cual tiene como objetivo homogenizar la contabilidad del sector público y de esta manera lograr tener una mayor transparencia y rendición de cuentas a la que cada día se encuentra más obligado.

Entorno Institucional.

Con el fin de facilitar el proceso de modernización del sector público, México cuenta con un sistema legal y financiero bien establecido, el cual permitirá llevar a cabo dicha reforma. Para llevar a cabo dicha modernización se creó el Consejo Nacional de Armonización Contable que es el órgano que deberá de llevar a cabo la coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental, este organismo que es quien tiene la facultad de emitir todo lo referente a la LGCG y la aplicación del nuevo sistema de contabilidad gubernamental que aplicarán todas las entidades federativas, municipios, organismos autónomos y paraestatales.

También se cuenta con la estructura administrativa del estado, esto debido a que tienen el personal suficiente para llevar a cabo las transformaciones en materia de armonización, con el fin de poder aprovechar la estructura con la se cuenta se deberá de trabajar ampliamente en un cambio cultural y el compromiso del personal de las instituciones, esto exigirá una adecuada coordinación entre los gobiernos locales, estatales y federales, así como un desarrollo integral que implica contar con un trabajo en conjunto con una serie de elementos como son: el análisis de la LGCG, la complejidad procesos, la normatividad, los sistemas de información, las estrategias a seguir y el capital humano quien es el que llevara la transformación de la contabilidad gubernamental.

Así mismo la falta de una cultura política no ha permitido la correcta aplicación de la LGCG en todos los entes públicos y al día de hoy se encuentran todavía en proceso de implementación. Esto es debido a diversos factores, tales como: falta de capacitación, cambios de gobierno, personal sin perfil idóneo, falta de compromiso

por parte de funcionarios y un punto importante a destacar es la carencia de recursos financieros para llevar a cabo esta modernización esto debido a que presupuestalmente no se cuentan con recursos suficientes para este proceso.

Promotores políticos de la reforma.

Los principales promotores de la modernización de la contabilidad gubernamental de México son la Secretaria de Hacienda, así como la Secretaría de la Función Pública, el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas y la Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental. Así mismo destacar el papel de la H. Cámara de Diputados y Senadores de la LX Legislatura del Congreso de la Unión de México, que fue la encargada de aprobar la LGCG.

El papel principal de la SHCP ha sido el de darle un seguimiento al proceso de implementación de la LGCG, esto a través de las diferentes dependencias involucradas en el proceso de modernización, las cuales realizan la divulgación y la capacitación de los responsables de llevar a cabo la reforma contable con el fin de lograr la homogenización de la contabilidad en todo el sector público de México.

Conductores de la Reforma.

Uno de los principales conductores de esta reforma es el gobierno federal a través de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP) que es la encargada de llevar a cabo dicho proceso. La participación de diferentes actores que vienen a formar parte de los conductores de la reforma son los miembros del comité consultivo los cuales son los responsables de verificar las reglas de operación de la reforma contable y el cual está integrado por:

1. Los miembros de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, a que se refiere la Ley de Coordinación Fiscal.
2. Un representante de los municipios por cada grupo de las entidades federativas

3. Un representante de la Auditoría Superior de la Federación;
4. Un representante de las entidades de fiscalización (ASOFIS);
5. El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC);
6. Un representante de la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos (FNAMCP);
7. Un representante del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), y
8. Los representantes de otras organizaciones de profesionales expertos en materia contable que sean invitados por el consejo.

Agentes Interesados.

De acuerdo con Vega (2011), la contabilidad gubernamental debe mantenerse bajo el marco del control, la transparencia y la rendición de cuentas, en beneficio de que los gobernantes puedan tomar mejores decisiones sobre los recursos que administran.

De la misma manera manifiesta que es de una gran importancia poder informar a los organismos de financiamiento tanto interno como externo sobre el manejo de la finanzas públicas con las cuales les permitan conocer la situación financiera en la cual se encuentra el país; a los ciudadanos darles a conocer las acciones realizadas por el gobierno de manera transparente y clara para dar a conocer sus estructuras y funcionamiento, y por consecuencia, ser sujeto de la opinión pública (SHCP, 2011).

En este sentido, desde el año 2000, el gobierno federal avanza en la transparencia y la rendición de cuentas, con las reformas realizadas en materia de transparencia presupuestaria: presupuesto basado en resultados; evaluación del desempeño institucional y la homologación de la contabilidad pública.

Estrategia de la Implementación.

De acuerdo con el articulo1 de la LGCG la estrategia de implementación a seguir es la Autoritaria/Participativa ya que es una Ley de observancia obligatoria para los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación, los estados y el Distrito

Federal; los ayuntamientos de los municipios. El CONAC es el organismo responsable de llevar a cabo la aplicación de un plan estratégico de implementación por varias etapas, las cuales les permitirán ir realizando el proceso de armonización contable en las entidades públicas de acuerdo a las propias necesidades de cada entidad.

Por otro lado y de acuerdo con la OCDE (2009), el proceso de normalización contable del sistema de contabilidad gubernamental en México, se enfrenta una serie de retos que el gobierno deberá superar si desea llevar a cabo con éxito la reforma de la LGCG los cuales son:

- Integrar un sistema contable sobre bases devengadas en poco tiempo.
- Capacidad para implementar esta reforma en algunos estados y municipios ya que su capacidad económica varía de acuerdo a su tamaño.
- Proceso difícil y con financiación elevada.
- Capacitación permanente al personal sobre el manejo de los nuevos sistemas de información (nuevas tecnologías de información) y del sistema de contabilidad gubernamental.
- La adopción de un conjunto uniforme de partidas y normas contables.
- Elaboración de informes integrados para entrega oportuna.
- Consolidación sistemática de la información financiera.
- Mejorar la comunicación en los tres niveles de gobierno.
- Mejorar la transparencia y rendición de cuentas orientados al público en general.

Todo cambio siempre implica una serie de complicaciones y ésta no es la excepción, ya que en un proyecto de armonización contable donde se requiere cumplir con los plazos establecidos por la ley, genera muchas veces un sin fin de inconvenientes que llegan a retrasar los procesos de modernización y muchas veces estos logran que no se llegue al éxito esperado.

2.6.2. Aplicación de la teoría de actor-red (ANT) en la nueva Ley general de contabilidad gubernamental (LGCG) en México.

La reforma de la contabilidad gubernamental nació durante la Primera Convención Hacendaria, donde debido a la necesidad de una normalización contable el gobierno presento la primera propuesta para la armonización contable. La nueva estructura de la contabilidad gubernamental presenta una serie de reglas relativas a cómo se empezara a implementar este nuevo proceso.

Tomando como referencia el elemento de translation del modelo de la ANT de Callon (1986), podemos describir el proceso de implementación de la LGCG en México como una innovación contable, en la cual podemos diferenciar a los cuatro momentos mencionados por la ANT: (Véase Figura 2.3)

Problematización.

El nuevo plan de contabilidad gubernamental se compone de un marco conceptual de contabilidad gubernamental, unos postulados básicos de contabilidad gubernamental, un plan de cuentas, normas y metodología para la emisión de información financiera y estructura de los estados financieros básicos del ente Público. La LGCG viene a ser el Punto de Paso Obligado (OPP) para la administración pública del gobierno mexicano, con la implementación de este nuevo modelo de contabilidad gubernamental se pretende mejorar todos los procesos contables de la administración pública, así como la de contar con una información de mayor calidad y confiabilidad.

Interessement.

El gobierno federal tendrá la tarea de convencer a los demás actores de aceptar los cambios implementados por la SHCP, así como de interesar a otros actores involucrados tales como: Entidades Federativas, Gobiernos Municipales, Auditoria de la Federación, Asociaciones de Contadores y Académicos. Las decisiones que tome el CONAC con el nuevo sistema de contabilidad gubernamental son con el fin de registrar las operaciones presupuestarias y contables derivadas de la gestión pública

con objeto de obtener los estados financieros básicos y alcanzar así una mayor transparencia de la información financiera gubernamental. Además de interesar a los gobiernos estatales y locales de llevar a cabo la implementación del nuevo sistema de contabilidad gubernamental.

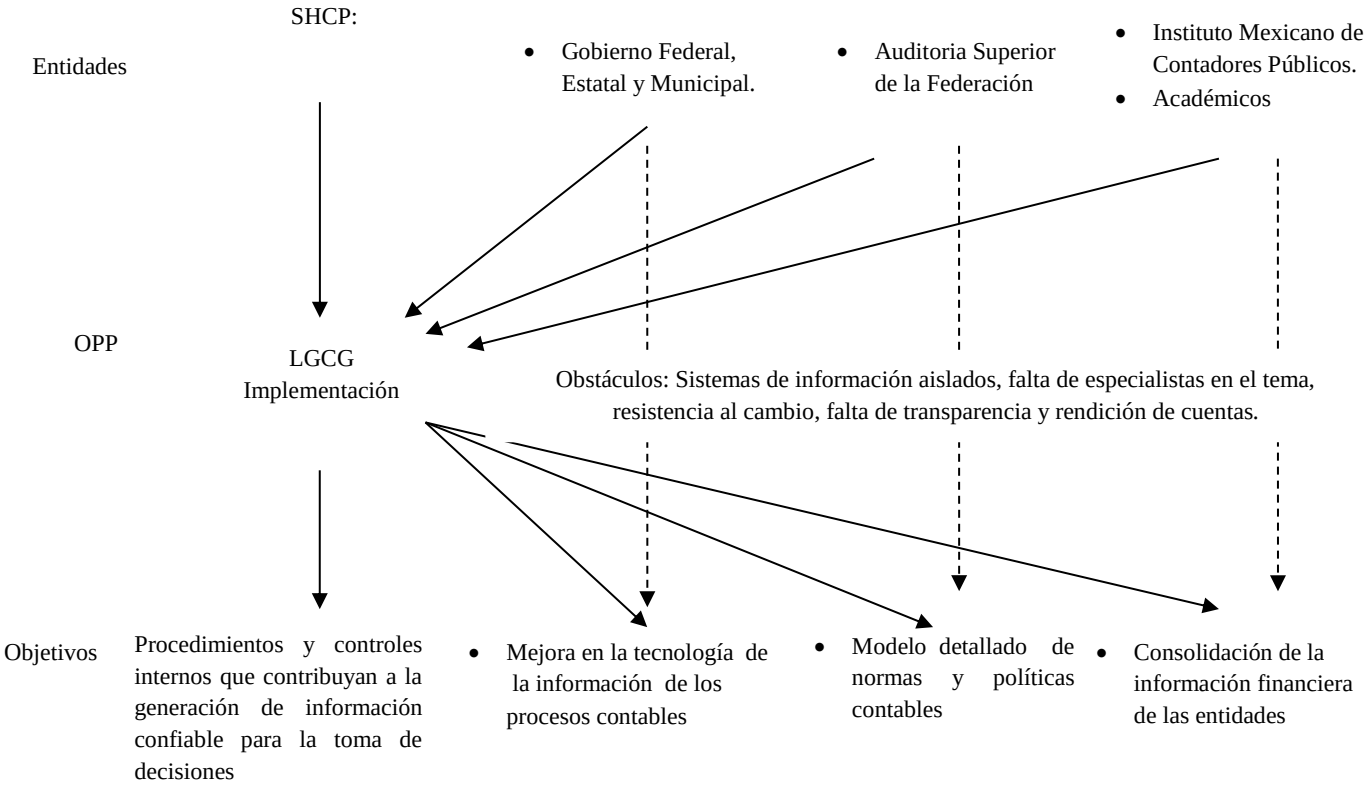
Inscripción.

La aplicación de las nuevas normas de contabilidad gubernamental de México empezó con la publicación de la LGCG de 2008, a través de la cual se pretende implementar un nuevo modelo de gestión en el cual los estados financieros del gobierno federal, de las entidades federativas y de los gobiernos municipales se elaboraran con apego a la nueva normativa, esto con la finalidad principal de informar sobre las operaciones financieras, contables, presupuestarias y patrimoniales de cada uno de ellos.

Movilización.

La LGCG se ha convertido en México en el Punto de Paso Obligado (OPP) esto debido a que el gobierno federal decidió llevar a cabo el proceso de armonización contable y durante la ejecución del proyecto es importante reconocer la resistencia al cambio por parte del personal e implementar una estrategia de comunicación y transmisión de información para crear una adecuada percepción entre los diferentes actores involucrados.

Figura 2.3. **Aplicación de la ANT en el proceso de la adopción de la LGCG en México.**



2.7. Conclusiones.

La experiencia internacional muestra que la implementación de un sistema de contabilidad gubernamental es un proceso a largo plazo que debe implementarse por diferentes etapas y estar debidamente establecidas las condiciones que permitan llevar a cabo con éxito la implementación. De acuerdo Biraud (2010), las organizaciones pueden realizar un mal cálculo de los tiempos que se requieren para realizar los cambios monumentales que se requieren en diferentes niveles, con lo cual muy pocas instituciones lograrían llevar a cabo esta tarea tan compleja.

Todo cambio siempre implica una serie de complicaciones y ésta no es la excepción, ya que un proyecto como es el de armonización contable donde se requiere cumplir con los plazos establecidos por la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG), genera muchas veces un sin fin de inconvenientes que llegan a retrasar los procesos de modernización y muchas veces estos logran que no se llegue al éxito esperado.

Este proceso de implementación requiere un mayor tiempo para poder sobrellevar los riesgos y desafíos importantes que se presenten durante la modernización del sistema contable.

En ese sentido, se requiere un formidable plan de capacitación y gestión del cambio en todas las entidades y en los funcionarios públicos. Una adecuación de los sistemas de información que integren una tecnología de vanguardia y servicios de red, seguridad de los sistemas, generación de información de los registros contables y presupuestarios que permitan facilitar el manejo de la información. Esto sin duda representara un coste muy importante ya que se requerirá el diseño, desarrollo, implementación y supervisión del sistema.

La modernización y armonización contable debería complementarse con la actualización por parte de las entidades controladoras de fiscalización superior,

auditorias de la federación y de firmas de auditoría independientes. Esto permitirá conocer el grado de avance y aplicación de las nuevas formas contables del sector público.

Con respecto a la aplicación del modelo de contingencia de Lüder en el proceso de innovación de la contabilidad gubernamental en México, los principales factores que favorecen la implementación de la Innovación de la contabilidad pública en los diferentes entes públicos de México son:

Estímulos y Entorno Institucional. Las crisis económicas y la falta de transparencia de los recursos públicos ha generado un proceso de innovación de la contabilidad gubernamental al iniciar una modernización del sector y para lo cual se promulgo el 31 de diciembre de 2008, la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG), con el fin de tener un sistema de mayor transparencia y rendición de cuentas.

Conductores, Promotores y agentes de la Reforma. El actor principal de la reforma es la SHCP, la cual es la encargada de llevar a cabo dicho proceso de modernización, como conductor principal de dicha reforma está el consejo de armonización contable y algunos promotores como la Secretaría de la Función Pública, el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas y la Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental, son partes fundamentales para dar a conocer este proyecto de modernización.

Concepto de Reforma y Estrategia de implementación. La SHCP a través del consejo de armonización contable deberá llevar a cabo un plan estratégico de implementación por varias etapas, las cuales les permitirán ir realizando el proceso de armonización contable en las entidades públicas de acuerdo a las propias necesidades de cada entidad.

Sin lugar a duda, los tres niveles de gobierno tienen una gran tarea por delante, la cual les proporcionara una serie de beneficios a largo plazo y les permitirá modernizar su estructura contable en beneficio de lograr una mejor trasparencia y armonización de la información financiera de todos los recursos públicos que administran las entidades públicas.

Una de las ventajas pretendidas mediante esta Ley es la mejora de la información financiera, presupuestal y programática que están obligados a presentar cada trimestre todos los entes públicos. Así una vez implementado el sistema de contabilidad, de acuerdo a la nueva normativa, esto sin duda se verá reflejado en una mejor gestión pública, un mayor acceso a la información de las finanzas públicas, se obtendrá una mayor transparencia y se logrará mejorar el proceso de rendición de cuentas.

CAPÍTULO III. ANÁLISIS EMPÍRICO DEL PROCESO DE MODERNIZACIÓN CONTABLE EN LOS MUNICIPIOS DE MÉXICO.

3.1. Introducción.

La modernización de la contabilidad pública de los tres niveles de gobierno en México, tiene como objetivo de proporcionar información que permita una mejor toma de decisiones, una mejor comparabilidad de su información financiera, contar con mayor transparencia y una mejor rendición de cuentas, con el fin de mejorar el rendimiento y responsabilidad de la gestión financiera y contable de los entes públicos.

La nueva Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria menciona que la contabilidad gubernamental se llevará con Base Acumulativa; como hemos señalado en el capítulo anterior, la LGCG es de aplicación obligatoria para los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación, los estados y el Distrito Federal; los ayuntamientos de los municipios; los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales y los órganos autónomos federales y estatales.

Al objeto de analizar la aplicación de la LGCG, hemos seleccionado a los municipios del país, ya que consideramos que son los que tendrán un mayor grado de implicación en el desarrollo de este proyecto de modernización que se está llevando a cabo.

El proceso de modernización y normalización contable del sector público de México tiene como objetivo último proporcionar información financiera y presupuestaria de mayor calidad al objeto de lograr una consolidación y comparabilidad de sus sistemas contables en sus tres niveles de gobierno. Con la aprobación de un nuevo Plan de Contabilidad Gubernamental, México se enfrenta a un gran reto para poder poner en marcha la aplicación práctica de este proceso de normalización, ya que requiere contar con el apoyo de recursos financieros, recursos humanos capacitados o comunicación entre los entes públicos, entre otros esfuerzos a realizar.

En este trabajo de investigación se pretende, en primer lugar conocer el nivel de adopción e implementación de las disposiciones emitidas por la LGCG aprobada en 2008. En segundo lugar, analizar las percepciones de los responsables de llevar a cabo esta tarea, así como sus sistemas de información y gestión, los beneficios esperados, la utilidad y el grado de utilización de la información que les proporcionara la armonización de sus procesos contables.

3.2. Objetivos.

Debido a la falta de estudios centrados en la armonización contable del sector público en México, y en este contexto, con la finalidad de llenar parcialmente el vacío existente en la literatura contable sobre la armonización, el objetivo general de esta investigación empírica es analizar el proceso de adopción o implementación de la LGCG en los municipios de México, con el fin de realizar un análisis comparativo de las implicaciones que el mismo tiene en los municipios mexicanos y así poder identificar las principales dificultades, beneficios y retos que se han presentado en la aplicación de la reforma contable.

Con respecto al objetivo general, el estudio subraya los siguientes objetivos específicos:

1. Identificar el nivel de conocimiento y aplicación práctica del proceso de armonización que existe en los municipios y el grado de avance del mismo.
2. Identificar las principales dificultades, beneficios y retos derivados del proceso de armonización a los que se han enfrentado los municipios.
3. Analizar si el sistema contable está permitiendo lograr una mejor transparencia y rendición de cuentas.

En la literatura, hay algunos trabajos en el ámbito internacional que se centran en la armonización de los sistemas contables de las entidades públicas tales como: Christiaens et al. (2015), Burth y Hilgers (2014); Christiaens et al. (2010); Benito et

al. (2007); Pilcher (2005); Fuertes (2001). No obstante, en el ámbito nacional es todavía incipiente y hasta el momento se ha centrado fundamentalmente en estudios exploratorios referentes al proceso de armonización en México tales como: Conac (2013); Ruiz de Chávez et al. (2013); Flores (2012); Asofis (2014); IMCO (2013).

3.3. Muestra y datos de la investigación.

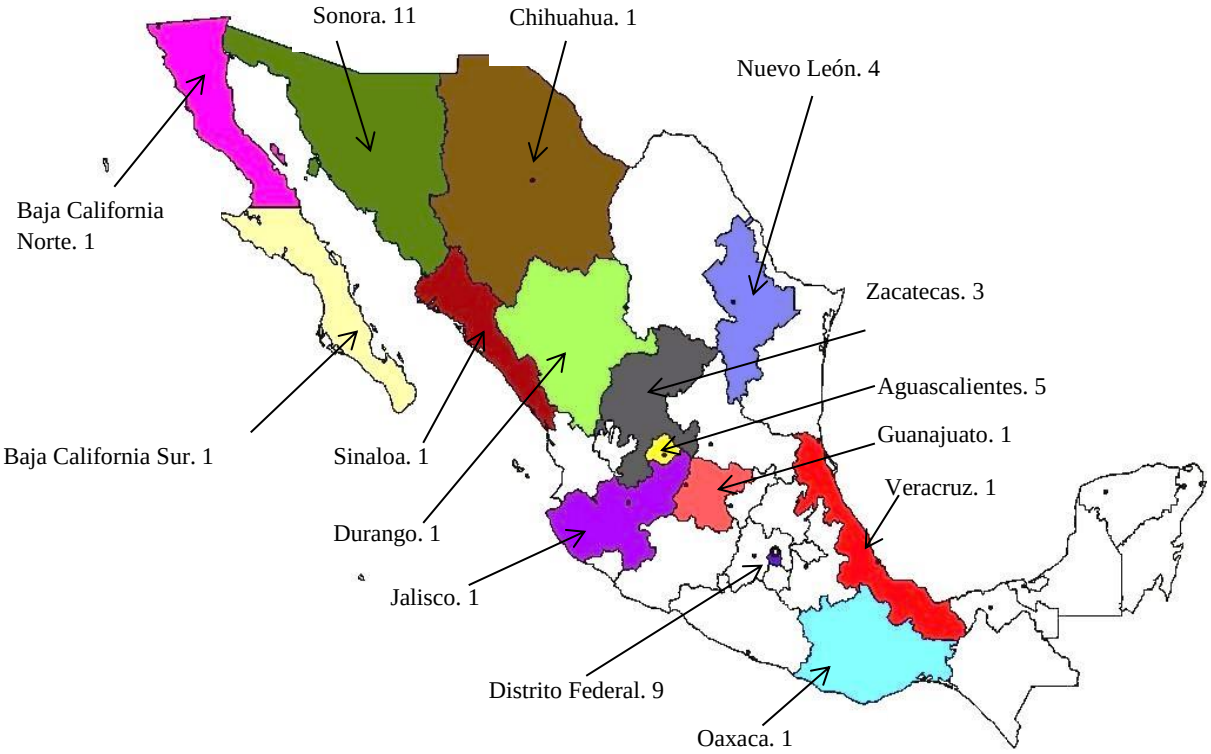
Para la realización de este estudio se ha llevado a cabo una encuesta a los diferentes municipios de México, de esta manera se pretendía obtener la información relativa a la implementación de la LGCG, así como del grado de avance de las disposiciones sobre sus sistemas de información y gestión, beneficios esperados y la utilidad que les proporciona la armonización de sus procesos contables. El cuestionario que hemos utilizado en esta parte de la investigación se divide en cinco secciones: Información General, Implementación de la LGCG, Sistemas de Información, Beneficios y Utilidad (Véase Anexo II. Encuesta a municipios de México).

Según datos obtenidos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI, 2010), México está integrado por 32 entidades federativas que a su vez están integradas por municipios con una gran diversidad. Existen un total de 2,440 municipios y 16 delegaciones pertenecientes al Distrito Federal. A efectos de nuestra investigación hemos seleccionado a los municipios que cuentan con una población mayor a los 25.000 habitantes, ya que el artículo noveno transitorio de la LGCG, señala que el secretario técnico del consejo emitirá los requisitos para subsidios a que se refiere este artículo, estableciendo requisitos especiales para los municipios con menos de veinticinco mil habitantes.

La encuesta fue enviada de forma electrónica y en algunos casos de manera personal. El proceso de recolección de datos empezó en Enero de 2012. La encuesta ha sido distribuida en base a la información disponible en la página web de cada municipio, en donde está disponible la información de los responsables del área de contabilidad (Tesorero o Contralor). La encuesta fue enviada vía electrónica a un total de 550 municipios del país de un total de 769, que son los que cuentan con una población

mayor a 25.000 habitantes. La encuesta no se envió a la totalidad de los municipios debido a que no se encontró la información relativa a los datos electrónicos de los representantes de dichos municipios. Las respuestas se elevan a 41 municipios, lo cual indica que el nivel de respuesta representa un 5.33% sobre las encuestas remitidas a los municipios mayores a 25.000 habitantes (Véase figura 3.1 y Anexo I).

Figura 3.1. **Listado de Entidades Federativas Encuestadas.**



La baja tasa de respuesta que hemos tenido consideramos que se debe a diversos factores, como puede ser el hecho de que algunos de los encuestados relacionaban la encuesta con una posible auditoria, en otros casos por desconocimiento o bien porque no existe una cultura por participar en este tipo de investigaciones.

De las 41 respuestas que hemos obtenido, estas se integran de la siguiente manera: 6 municipios de 25.000 a 50.000 habitantes, 7 municipios entre 50.000 a 100.000 habitantes y 28 mayores a 100.000 habitantes. De tal manera que hemos cubierto un total del 13.09% de la población integrada en los municipios de México (Véase Tabla 3.1).

Tabla 3.1. Clasificación de los Municipios y Delegaciones de México por número de habitantes.

Clasificación de municipios por número de habitantes.	Total de Municipios	Municipios Encuestados
Entre 25.000 y 50.000 Habitantes	204	6
Entre 50.000 y 100.000 Habitantes	199	7
Mayores de 100.000 Habitantes	366	28
Total de Municipios	769	41
Número de Habitantes	97.907.758	12.814.162
% de Habitantes que integran los municipios encuestados		**13.09%**

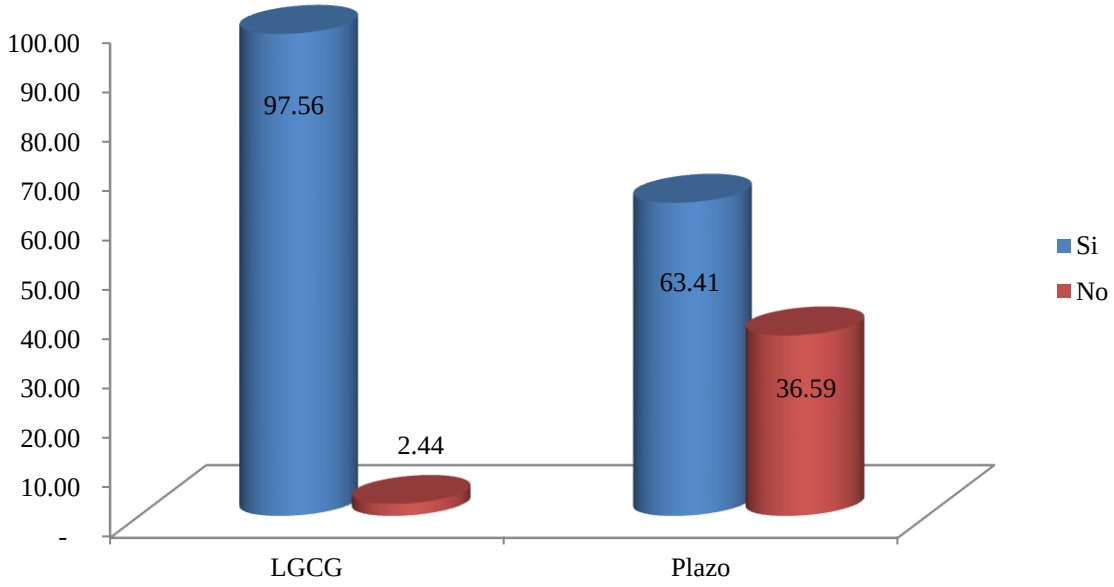
3.4. Análisis de la situación y percepción de los responsables de la contabilidad.

La información obtenida es valiosa por dos razones: existe poca información al respecto y porque permite realizar una investigación exploratoria con resultados que aportan información valida y actual de un proceso reciente.

A continuación se presenta el análisis de los resultados obtenidos en la investigación sobre el proceso de armonización contable por parte de los municipios de México.

¿Conoce la Ley General de Contabilidad gubernamental (LGCG), según la cual los gobiernos estatales y municipales deben llevar a cabo la reforma contable, y considera adecuado el plazo establecido en dicha Ley?

Gráfica 3.1. Conocimiento de la LGCG y Plazo.



Las respuestas obtenidas permiten constatar que los municipios encuestados tienen conocimiento de que existe la LGCG, ya que un 97.56% así lo afirma. Asimismo, el 63.41% considera que el plazo para llevar a cabo la implementación de la LGCG es el adecuado, siendo éste originalmente el 31 de diciembre de 2012, frente a un 36.59% que opina lo contrario. Hay que destacar que ante la falta de implementación de la LGCG se realizó una modificación a la Ley la cual da una nueva fecha para el cumplimiento a más tardar el año 2015 para que la emisión de cuentas públicas se realice en los términos acordados (Véase Gráfica 3.1).

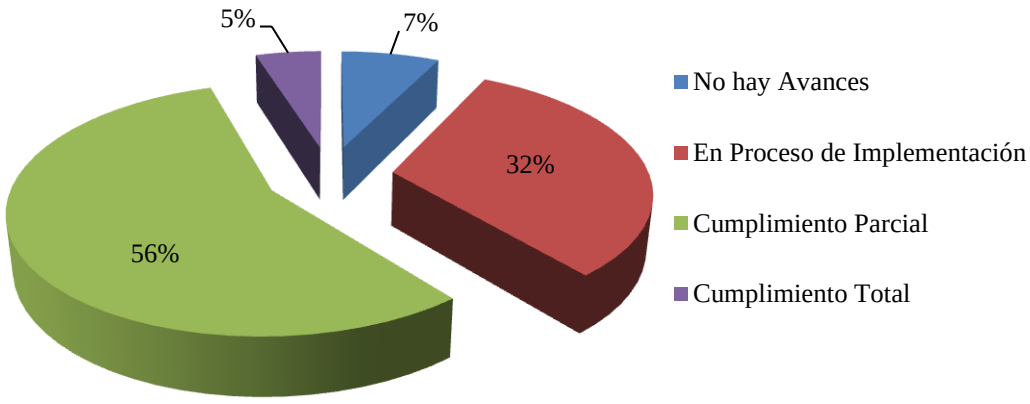
¿Cuál es el nivel de adopción o implementación de las normas del CONAC hasta este momento?

En relación al nivel de aplicación de la normatividad del CONAC, los resultados muestran que alrededor del 56% de los municipios se encuentran cumpliendo parcialmente con las disposiciones a las que están obligados por Ley, mientras que el 32% manifestó que se encuentra en proceso de implementación, el 7% no cuentan

con avance alguno y el 5% ha llevado a cabo un cumplimiento total de las disposiciones (Véase Gráfica 3.2).

A este respecto, cabe recordar que la aplicación de la normatividad del CONAC es obligatoria de acuerdo a lo que establece el artículo primero de la LGCG, pero no todos los municipios han realizado el proceso de armonización contable ya que de acuerdo con los plazos tenían hasta el 31 de Diciembre de 2012 para presentar su información financiera contable en base a la nueva normatividad, pero fue post puesto hasta 2015.

Gráfica 3.2. Nivel de Implementación de las disposiciones del CONAC



¿En qué medida se cuenta con la participación de las autoridades para la aplicación e interpretación del nuevo modelo de contabilidad gubernamental?

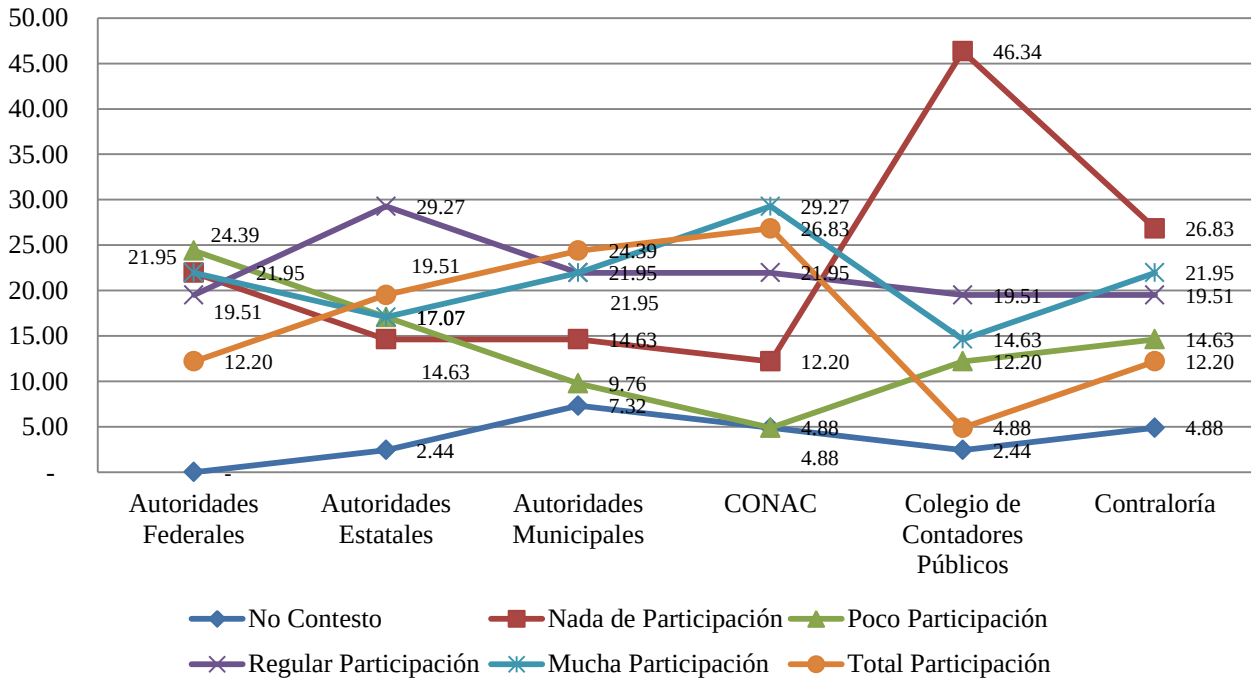
En relación a la opinión de los municipios encuestados sobre la participación de las autoridades en la aplicación e interpretación del nuevo modelo de contabilidad gubernamental, se han obtenido las siguientes respuestas (Véase Gráfica 3.3).

A continuación realizamos un análisis de las distintas autoridades consideradas en el estudio:

a. Autoridades Federales.- El 53.66% de los municipios considera que cuenta de un regular a total apoyo, pero a su vez encontramos que el 46.34%

considera que hay poca o nula participación por parte de la autoridades federales en la aplicación e interpretación del nuevo modelo de contabilidad gubernamental.

Gráfica 3.3. Participación de las Autoridades



b. Autoridades Estatales.- El 65.85% de los municipios que participan en el estudio considera que han tenido de regular a total participación y el restante 31.71% menciona que han contado con poca o nula participación en la aplicación e interpretación del nuevo modelo de contabilidad gubernamental.

c. Autoridades Municipales.- De acuerdo con la información proporcionada por los municipios, tienen un 68.29% de regular a total participación y solamente el 24.39% de los municipios cuentan con poca o nula participación en la aplicación e interpretación del nuevo modelo de contabilidad gubernamental.

d. CONAC.- La participación del Conac se considera por un 78.05% de regular a total; este nivel tan alto de participación del CONAC es debido a que este organismo público es el responsable de publicar todas las disposiciones del

nuevo modelo de contabilidad gubernamental. Solamente el 17.07% de los municipios considera que ha tenido poca o nula participación.

e. Colegio de Contadores Públicos.- La participación de los colegios de contadores no ha sido del todo relevante, ya que un 58.54% considera que ha tenido poca o nula participación en el proceso y solamente el 39.02% de los municipios considera que sí ha tenido una participación de regular a total en la aplicación e interpretación del nuevo modelo de contabilidad gubernamental. Cabe hacer la aclaración de que los colegios no son una autoridad si no que es una organización independiente y que uno de sus servicios es ofrecer apoyo a las instituciones públicas o privadas que lo soliciten, básicamente con apoyo de asesoría y capacitación.
f. Contraloría.- De acuerdo a las respuestas de los municipios, se considera que la contraloría tiene una participación de regular a total en el 53.66%, y el restante 41.46% considera que la participación por parte de este organismo es poca o nula.

Con estos resultados se puede decir que hace falta una mayor participación por parte de todas las autoridades involucradas en esta modernización de la contabilidad gubernamental y que sería de una gran ayuda contar con una mayor colaboración para poder lograr implementar de una manera exitosa el nuevo modelo contable para los entes públicos de México y lograr la armonización en todos sus entes de acuerdo a lo requerido por la misma Ley.

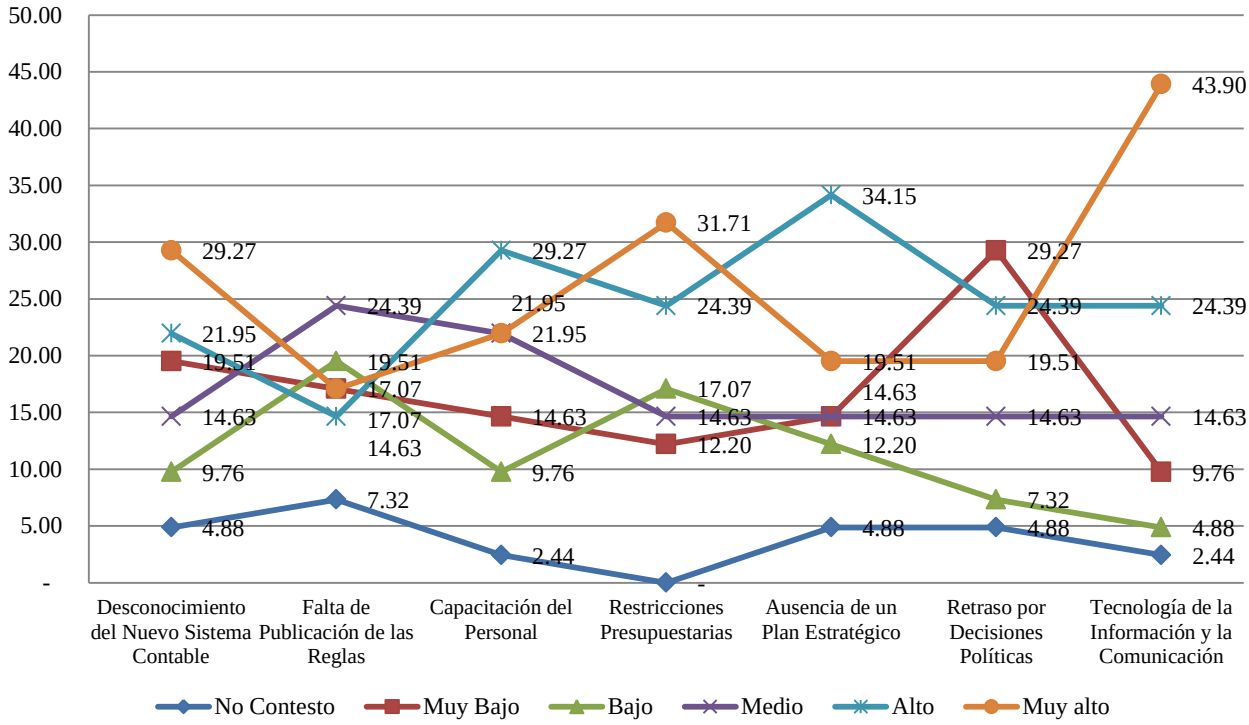
¿Cuáles son los factores de mayor riesgo para la implementación del nuevo modelo de contabilidad gubernamental?

En relación a esta pregunta, en los apartados siguientes se analizan los factores de mayor riesgo (Véase Gráfica 3.4). Para su evaluación se ha utilizado una escala de Likert, donde 1 es totalmente en desacuerdo y 5 es totalmente de acuerdo.

Los resultados muestran los siguientes aspectos a destacar:

a. Desconocimiento del Nuevo Sistema Contable. En este apartado encontramos que los municipios en un 51.22% consideran que es un factor de riesgo el no tener conocimiento del nuevo sistema y el 29.27% dice que esto no es factor importante para la implementación del nuevo modelo contable. De la misma manera, un 14.63% de los municipios se encuentra en un valor medio.

Gráfica 3.4. Factores de Mayor Riesgo.



b. Falta de Publicación de las Reglas. En lo que respecta a este factor el 36.59% de los municipios encuestados considera que no es un factor de riesgo ya que se cuenta con la información, mientras que un 31.71% considera que sí es un factor de riesgo y un 24.39% se mostró indiferente ante este factor.

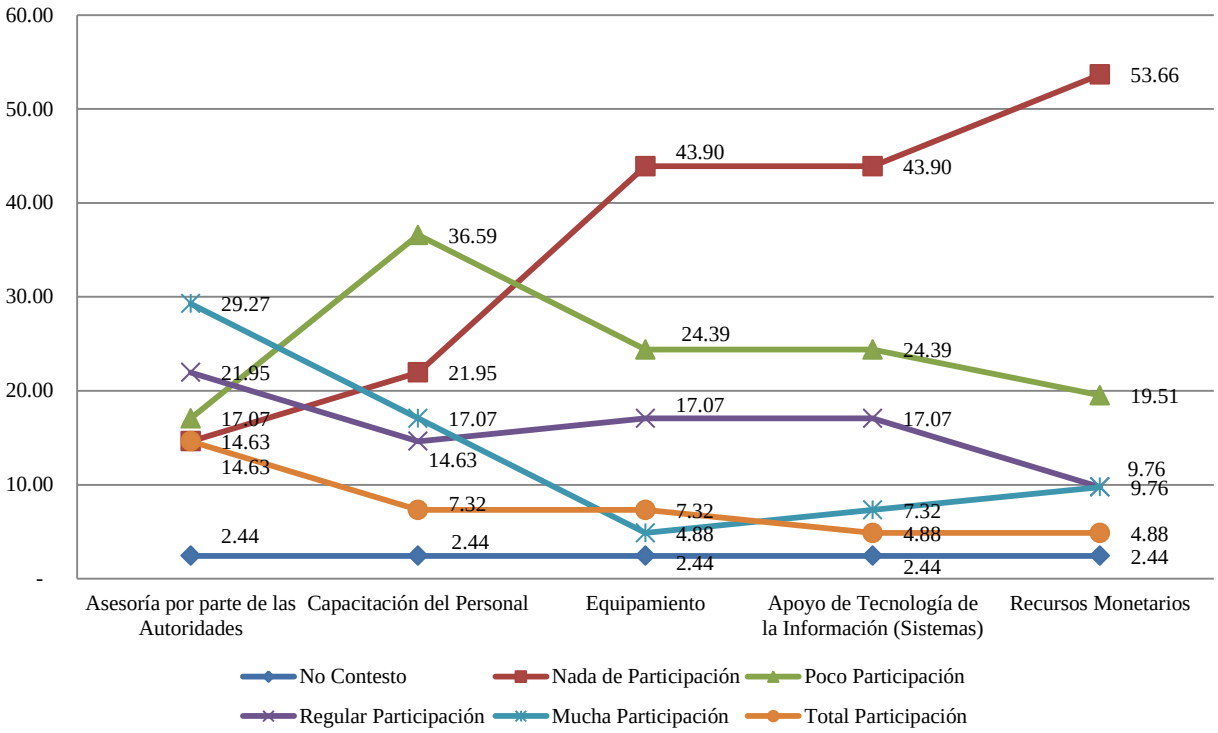
c. Capacitación de Personal. En este factor se aprecia que el 51.22% de los municipios están de acuerdo en que es un factor de riesgo, el 24.39% no lo considera como tal y el 21.95% se mostró indiferente ante este tipo de factor.

d. Restricciones Presupuestarias. En cuanto a este factor de riesgo, el 56.10% de los municipios está de acuerdo; el 29.27% no está de acuerdo en que sea un factor de riesgo y el 14.63% lo considera indiferente.
e. Ausencia de un Plan Estratégico. Los resultados de este factor se distribuyen de la siguiente manera: los mayores porcentajes son de 34.15% y 19.51% en donde los municipios están de acuerdo o totalmente de acuerdo respectivamente, del 46.34% restante el 4.88 no contesto, 14.63 está totalmente en desacuerdo, el 12.20% está en desacuerdo y el 14.63% considero que le era indiferente.
f. Retraso por Decisiones Políticas. En relación a este factor, el 43.90% de los municipios contestaron que sí es un factor de riesgo, en tanto el 36.59% no lo considera como tal y un 14.63% contesto que le era indiferente.
g. Tecnología de la Información y la Comunicación. Es aquí donde la mayoría de los municipios coinciden al considerar que es un factor de riesgo, ya que se encuentran un 24.39% y un 43.90% en alto y muy alto respectivamente, del 31.70% restante 2.44% no contesto, 9.76% considero que es muy bajo, 4.88% en bajo y el 14.63% de los municipios se encuentra en un valor medio.

¿Desde el punto de vista financiero, en qué medida ha recibido apoyo por parte del Gobierno Estatal y Federal para llevar a cabo la implementación del nuevo modelo de contabilidad gubernamental?

Basándonos en las respuestas de los municipios encuestados, en los apartados siguientes se analizan los apoyos que se han recibido por las diferentes autoridades en la implementación del nuevo modelo de contabilidad gubernamental (Véase Gráfica 3.5).

Gráfica 3.5. Financiero de las Autoridades.



Los resultados muestran los siguientes aspectos a destacar:

a. Asesoría por parte de las Autoridades.

   Encontramos que el 65.85% de los municipios encuestados consideran elevado el apoyo recibido por parte de la autoridades, mientras que el 31.71% restante considera insuficiente la asesoría por parte de dichas autoridades.

   Capacitación del Personal.

b. De acuerdo con la información proporcionada por parte de los municipios, 58.54% de los mismos consideran que tienen poco a nulo apoyo por parte de las autoridades en el apartado de capacitación, mientras que el 39.02% considera que han tenido de apoyo importante de las autoridades para llevar a cabo la capacitación del personal.

c. Equipamiento. El 68.29% de los municipios encuestados consideran que tienen de poca a nula asistencia por parte de las autoridades, mientras que el 29.27% restante considera que tienen ayuda importante en el apartado de proporcionar equipamiento para este proceso de modernización.

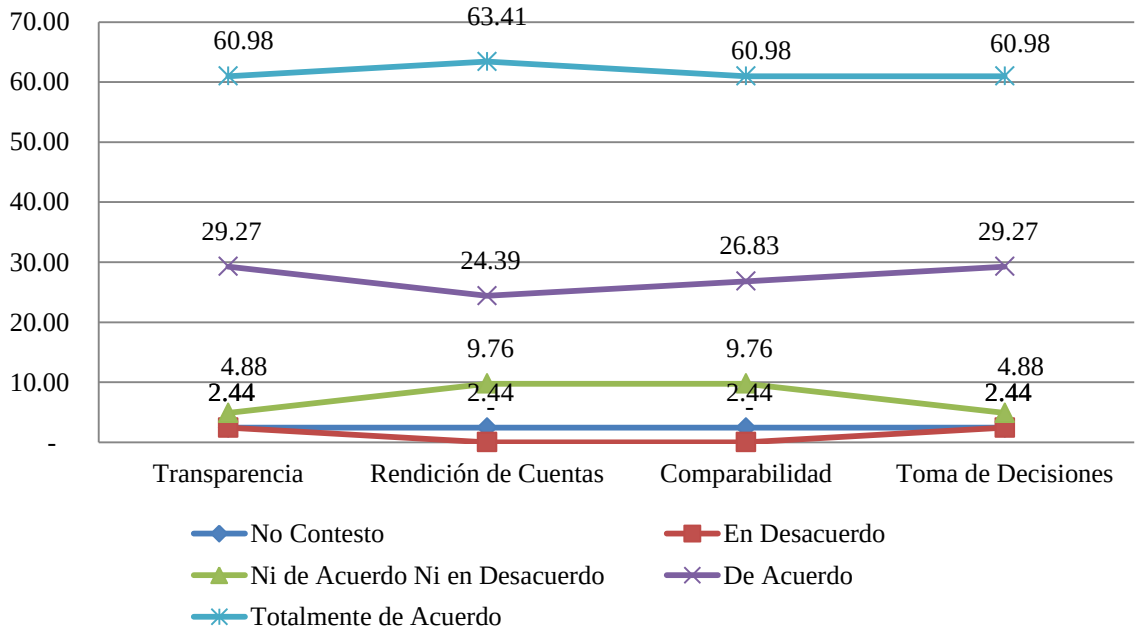
d. Apoyo de Tecnología de la Información (Sistemas). Nos encontramos que la mayoría de los municipios, un 68.29%, considera que tienen poco o nulo apoyo por parte de las autoridades, mientras el restante 29.27% considera que sí cuentan con ayuda para los sistemas de información por parte las autoridades. Este apartado es uno de los más importantes ya que se pretende tener un sistema homogenizado, pero si no se cuenta con la herramienta necesaria es difícil poder cumplir con la aplicación total de la reforma.

e. Recursos Monetarios. Este apartado es el que presenta el mayor porcentaje de demanda de los municipios, debido a que buena parte considera que no se cuenta con apoyos monetarios directos para llevar este proceso, el 73.17% considera que tienen poca o nula participación por parte de las autoridades, y solamente el restante 24.39% considera que sí hay un apoyo monetario.

¿En qué medida considera los siguientes beneficios de la reforma contable?

Sobre la importancia de los beneficios respecto a los temas de transparencia, rendición de cuentas, comparabilidad y toma de decisiones, los encuestados perciben una mejora en dichos temas (Véase Gráfica 3.6).

Gráfica 3.6. Beneficios Esperados de la LGCG.



Los resultados muestran los siguientes aspectos a destacar:

a. Transparencia y toma de decisiones.

   Encontramos que el 90.24% de los municipios encuestados consideran que se tendrá una mejor transparencia y una mejor toma de decisiones al aplicar la reforma contable, mientras que el 4.88% considera insuficiente la aplicación de la Ley y un 4.88 de los municipios se encuentra en un valor medio.

b. Rendición de Cuentas.

   De acuerdo con la información proporcionada por parte de los municipios, 87.80% de los mismos consideran que habrá un mayor rendición de cuentas una vez que se aplique la Ley, mientras que el 2.44% considera que no tendrán una mejoría en este rubro y un 9.76 de los municipios se encuentra en un valor medio.

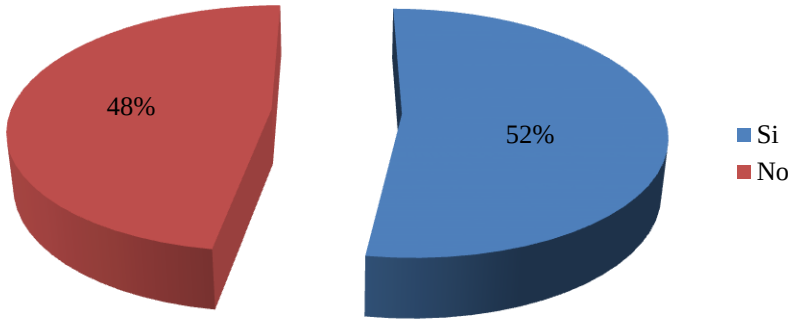
c. Comparabilidad.

   El 87.70% de los municipios encuestados consideran que se tendrá una mayor comparabilidad de la información financiera, mientras que el 2.44% considera que no tendrán dicha comparabilidad y 9.76 de los municipios se encuentra en un valor medio.

¿Cuenta con un plan de formación y capacitación para el desarrollo del personal sobre el manejo e implementación del nuevo modelo de contabilidad gubernamental?

Esta pregunta tiene como objetivo determinar si está teniendo lugar la preparación con la que debe de contar el personal para el desarrollo del nuevo modelo de contabilidad en los municipios; de tal manera que el 52% de los municipios mencionan que sí cuentan con un plan de capacitación para su personal y el 48% manifestó que no cuenta con dicho plan (Véase Gráfica 3.7).

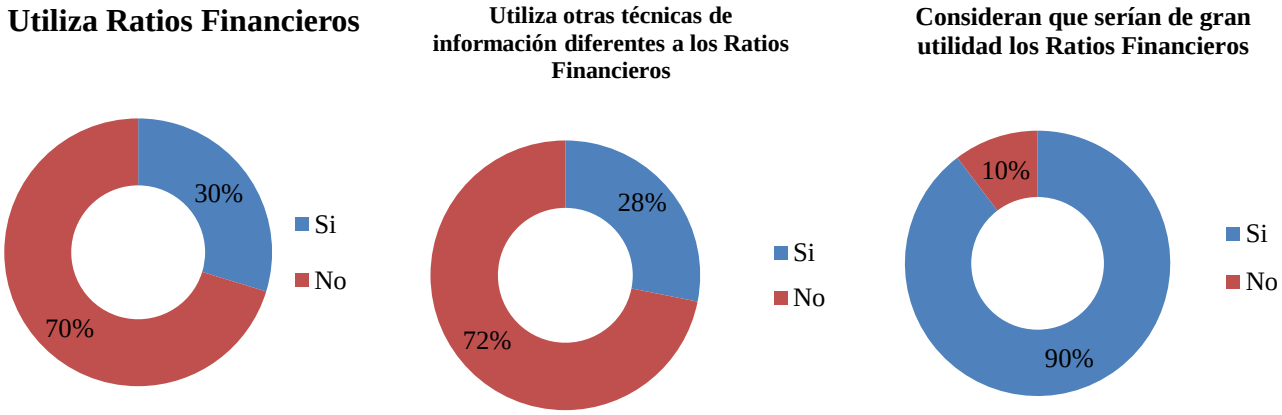
Gráfica 3.7. Plan de Capacitación



¿Para contar con un mejor aprovechamiento de la información financiera, se elaboran ratios financieros que le permiten conocer mejor la situación financiera de la entidad?

De acuerdo con la información proporcionada por los municipios encuestados, el 70% de éstos no cuentan con ratios financieros o algún indicador financiero, el restante 30% menciona que sí los utilizan para sus proyecciones financieras, de la misma manera el 28% dice que utiliza otras técnicas de análisis de la información financiera, y por último la mayoría de los municipios en un 90% considera que serían de gran utilidad contar con este tipo de indicadores financieros (Véase Gráfica 3.8).

Gráfica 3.8. Indicadores Financieros.



3.5. Un modelo de ecuaciones estructurales: implementación y utilidad del nuevo modelo contable.

3.5.1. Definición de hipótesis y variables.

A continuación nos planteamos una serie de hipótesis que nos permitirán analizar el nivel de adopción e implementación de las disposiciones de la LGCG y su relación con la utilidad, eficiencia, gestión financiera, utilización y beneficios esperados la que les proporciona la armonización contable.

Las preguntas que nos plantemos en nuestro estudio es: ¿Cuáles son los factores que influyen en que un municipio o delegación implemente las disposiciones publicadas en la Ley General de Contabilidad Gubernamental? y ¿la implementación de la nueva normativa ha tenido un efecto positivo?

En particular, pretendemos contrasta las siguientes hipótesis:

H_1. La relevancia percibida sobre los recursos y apoyos tiene una relación positiva sobre la implementación de la LGCG.

H_2. La relevancia percibida sobre los factores de riesgo tiene un efecto negativo sobre la implementación de la LGCG en términos capacitación, presupuestos y sistemas que no permitan la correcta aplicación de la normatividad.

H_3. La implementación de la LGCG tiene un efecto positivo sobre la eficiencia en los registros contables de la LGCG.

H_4. La implementación de la LGCG tiene un efecto positivo sobre la utilidad del proceso de armonización de la LGCG.

H_5.La implementación de la LGCG tiene un efecto positivo sobre la utilización de la información contable de la LGCG.

H_6. La relevancia percibida de la eficiencia tiene un efecto sobre los beneficios percibidos de la LGCG en términos de comparabilidad, transparencia y rendición de cuentas.

H_7. La relevancia percibida de la utilidad tiene un efecto positivo sobre los beneficios percibidos de la LGCG en términos de comparabilidad, transparencia y rendición de cuentas.

H_8. La relevancia percibida de la utilización tiene un efecto positivo sobre los beneficios percibidos de la LGCG en términos de comparabilidad, transparencia y rendición de cuentas.

Teniendo en cuenta las proposiciones anteriores, nuestro modelo de investigación se estructura en la siguiente figura 3.2 (La descripción de las variables se encuentra Tabla 3.2)

Figura 3.2. Factores que inciden en la implementación de la LGCG.

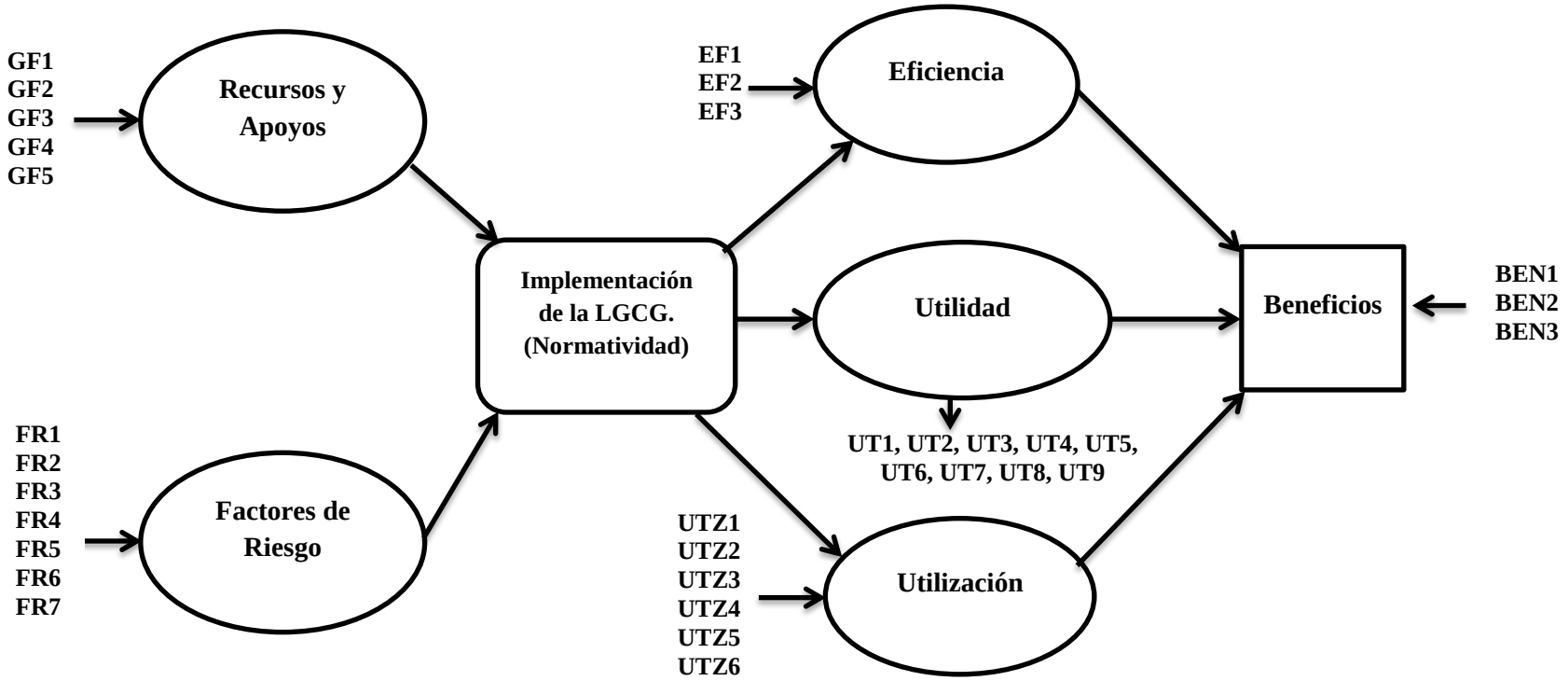


Tabla 3.2. Variables incluidas en el estudio de México.

Constructo	Código	Ítems del Cuestionario
Recursos y Apoyos	GF1	Asesoría por parte de las autoridades.
	GF2	Capacitación del personal.
	GF3	Equipamiento.
	GF4	Apoyo Tecnología de la Información. (Sistemas)
	GF5	Recursos monetarios
Eficiencia	EF1	Registro oportuno
	EF2	Control de activos, pasivos, ingresos y gastos
	EF3	Correcta determinación del patrimonio público
Utilidad	UT1	Estado de situación Financiera
	UT2	Estado de Rendimiento Financiero (Estado de Resultados)
	UT3	Estado de variación en la Hacienda Pública.
	UT4	Estado de Flujos de Efectivo (Antes Estado de cambios en la situación financiera)
	UT5	Nota a los estados financieros
	UT6	Estado analítico del activo
	UT7	Estado analítico de ingresos
	UT8	Estado analítico del egresos.
	UT9	Indicadores de gestión.
Utilización	UTZ1	Para tomar decisiones sobre nuevas inversiones.
	UTZ2	Para tomar decisiones sobre operaciones de endeudamiento.
	UTZ3	Para realizar un análisis de su situación financiera a corto y largo plazo.
	UTZ4	En la solicitud de préstamos financieros.
	UTZ5	Para elaborar el presupuesto del próximo ejercicio.
	UTZ6	Para el proceso de transparencia y rendición de cuentas.
Beneficios	BEN1	Incremento en la Transparencia.
	BEN2	Incremento en la Rendición de Cuentas.
	BEN3	Incremento en la Comparabilidad.
	BEN4	Incremento en la Utilidad para la Toma de Decisiones.
Factores de Riesgo	FR1	Desconocimiento del Nuevo Sistema Contable
	FR2	Falta de publicación de las reglas
	FR3	Capacitación del personal
	FR4	Restricciones presupuestarias
	FR5	Ausencia de un plan estratégico
	FR6	Retrasos por decisiones políticas
	FR7	Tecnología de la información y la comunicación. (Sistema Integral)

3.5.2. Metodología.

Para llevar a cabo la presente investigación, en el apartado de análisis empírico de los datos, utilizaremos el modelo de ecuaciones estructurales (SEM), procedimiento que permite acoplar el error de medición directamente a la estimación de una serie de relaciones de dependencia. Las razones de su atractivo para áreas tan diversas son: primero proporciona un método directo de tratar con múltiples relaciones simultáneamente a la vez que se da eficacia estadística, y segundo su capacidad para evaluar las relaciones exhaustivamente y proporcionar una transición desde el análisis exploratorio al confirmatorio (Hair, Anderson, Tatham, and Black, 1999)

Los Modelos de Ecuaciones Estructurales se configuran como modelos de análisis multivariante de segunda generación (Chin, 1998; 2000). Para la estimación del modelo empleamos la técnica de PLS, mediante el programa estadístico de SmarPLS 2.0.

SmartPLS 2.0 es una aplicación de software para el diseño de modelos de ecuaciones estructurales (SEM), mediante el programa de análisis estadístico Partial Laest Squares (PLS) se pueden medir con el método de mínimos cuadrados parciales. Por lo tanto, se miden a través de indicadores de carácter reflectivo (Efectos) y formativos (Casuales). Véase figura 3.3

Los constructos reflectivos (efectos), son aquellos indicadores donde el constructo carga a los indicadores de medida (Diamantopoulos y Winklhofer, 2001). La variable latente η representa la causa común compartida para todos los ítems xi que se reflejan en el constructo (Tenenhaus et al., 2005). Es decir, cada ítem corresponde a una función lineal de su constructo subyacente más el error de medida.

Diamantopoulos et al. (2008) recomiendan calcular los constructos reflectivos de la siguiente forma:

$$\mathbf{xi = \lambda i\ \eta + \varepsilon i}$$

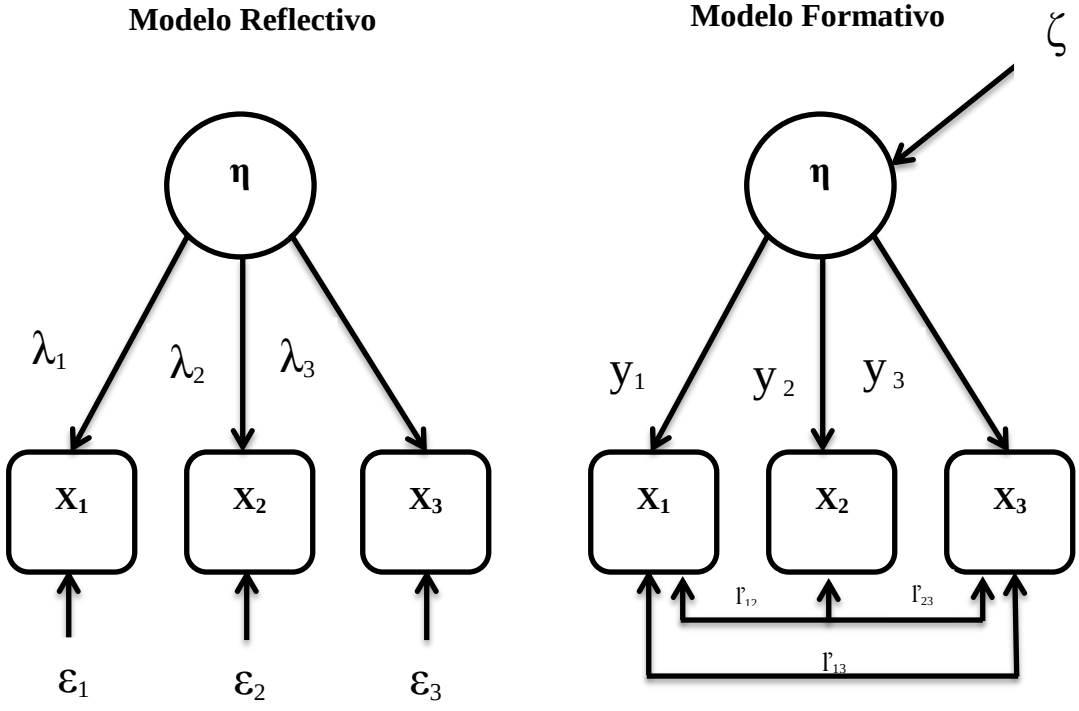
Donde ***xi*** es el número ***i*** del indicador de las variables latentes η, εi es el error de medida para el indicador ***i,*** y ***λi*** es un coeficiente (cargas factoriales) que captura los efectos de **η** sobre ***xi.***

Los constructos formativos (casuales) (Chin, 2000), son aquellos donde los indicadores de medida cargan al constructo. Los indicadores o medidas causan al constructo de forma específica, los indicadores determinan la variable latente. La especificación formal de los modelos de medida formativos es:

$$\boldsymbol{\eta = \Sigma\, \gamma i\ xi + \zeta}$$

Donde *γi* es un coeficiente que captura el efecto del indicador **xi** sobre la variable latente **η,** y ζ es un término de perturbación.

Figura 3.3. **Alternativas de modelos PLS de medida: Reflectivo (efectos) y Formativo (Casuales)**



Fuente: Adaptado a partir de Diamantopoulos *et al*. (2008).

Según Stan y Saporta (2005), las principales características de los modelos estructurales PLS son las siguientes:

1. Están orientados a la predicción por medio de análisis de varianzas o componentes,
2. Cada variable latente es una combinación lineal de sus propias variables manifiestas,
3. Relaciona entre una variables latente y variables manifiestas de forma reflectiva y formativa,
4. Gran complejidad del modelo (P.ej. 100 variables latentes y 1000 variables manifiestas),
5. Muestras pequeñas, las recomendaciones mínimas están entre 30 a 100 casos,
6. Los requerimientos teóricos son flexibles, y
7. El tratamiento de datos perdidos es por medio de algoritmos.

Recientemente se ha incrementado el número de investigaciones científicas que utilizan los modelos de ecuaciones estructurales, para lo cual se pueden utilizar diferentes software tales como:

- Análisis de Estructuras de Momento versión 16, se aplica el enfoque general para el análisis de datos conocido como modelo de ecuaciones estructurales (SEM), también conocido como el análisis de estructuras de covarianza, o modelos causales. Este enfoque incluye, como casos especiales, muchas de las técnicas convencionales conocidas, incluyendo el modelo lineal general y análisis factorial común (Arbuckle, 2007).
- De la misma manera los datos se pueden analizar utilizando el software LISREL versión 8.8, siendo este el innovador software para el modelado de ecuaciones estructurales que ahora incluye métodos estadísticos para datos de encuesta complejos. Establece diagramas de ruta de acceso en una interfaz fácil de usar y generar la sintaxis, directamente en el diagrama.

En esta investigación utilizaremos el nuevo enfoque de la técnica de Partial Least Squares (PLS), mediante el programa estadístico SmastPLS2.0, esta metodología se ha aplicado en diferentes ámbitos de análisis tales como: Gestión de Empresas (Camisón, et al., 2009; Castro, et al. 2007), Tecnología de la Información (Torsten y Sabrina 2011; Chin, 2010; Henseler, 2010), Marketing (Hair et al. 2012; Sönke 2010; Stan y Saporta, 2005) y finalmente en el sector de administración pública (Guan y Ma 2009; Sang et al. 2007).

3.5.3. Análisis de Resultados

En base a la prueba estadística propuesta por Hair et al. (1999), quienes establecen que cuando se trata de escalas de medidas nuevas, el criterio de aceptación de las cargas factoriales debe de ser $\lambda \geq 0.550$, debido a que se podría perder información relevante, tal y como recomiendan Bollen y Lennox (1991), Acedo y Jones (2007).

En el modelo propuesto no se depuro ningún indicador ya que dichos indicadores cuentan con cargas factoriales mayores a 0.550.

Para determinar la consistencia interna de los indicadores que cuantifican los constructos reflectivos, se ha analizado la fiabilidad del constructo por medio del Alfa de Cronbach (α) y el Coeficiente de Fiabilidad Compuesta del Constructo (ρc) y el Análisis de la Varianza Extraída (AVE).

Para llevar a cabo la evaluación de fiabilidad del modelo de medición, en la Tabla 3.3, se observa que el Alfa de Cronbach es mayor a 0.7, tal y como proponen Nunnally, 1978; Sanz, et al. (2008). En cuanto al Coeficiente de Fiabilidad Compuesta (ρc), propuesto por Werst, et al. (1974), los constructos medidos de manera reflectiva deben ser mayores que 0.600 (Bagozzi e Yi, 1988; Chin, 1998; Steenkamp y Geyskens, 2006). Así mismo, todos los Coeficiente de Fiabilidad Compuesta debe de ser superior a los valores de Alfa de Cronbach del constructo propuesto (Fornell y Lacker, 1981). De acuerdo con los resultados obtenidos se

podría decir que el constructo planteado posee una consistencia interna fiable y satisfactoria para el modelo conceptual propuesto.

Tabla 3.3. Fiabilidad del Constructo: Aplicación de la LGCG.

Constructo Indicadores	Alfa de Cronbach (α)	Fiabilidad Compuesta (ρc).	Análisis de la Varianza Extraída (AVE)
Beneficios.	0.8563	0.9032	0.7010
Eficiencia.	0.8646	0.9175	0.7878
Factores de riesgo	0.8126	0.8618	0.4759
Implementación de la LGCG.	1.0000	1.0000	1.0000
Recursos y Apoyos	0.8739	0.9069	0.6227
Utilidad.	0.8844	0.9027	0.5128
Utilización.	0.9044	0.9107	0.5954

Para probar la validez de convergencia se necesita un primer paso que es el cálculo del análisis de la varianza extraída (AVE), esto con el fin de determinar si la varianza se puede explicar con los indicadores utilizados (Fornell y Lacker, 1981).

Como se muestra en la Tabla 3.3 el coeficiente AVE para los constructos con indicadores reflectivos es mayor que 0.500 (Bagozzi, 1981; Fornell y Lacker, 1981), lo cual indica que más del 50% de la varianza del constructo se debe a sus indicadores. El análisis previo nos permite demostrar la validez convergente del modelo propuesto, como se puede observar los constructos tiene un valor de aceptación, dado que cumplen con el criterio de aceptación propuesto por Bagozzi (1981), a excepción del constructo de factores de riesgo, que cuenta con una varianza del 0.4759.

En segundo lugar, mediante la validez discriminante se ha comprobado si el constructo analizado está significativamente separado de otros constructos con los que se encuentra relacionado teóricamente (Sánchez y Roldán, 2010). Se analizaron los valores de la matriz de correlaciones entre constructos, que está formada por la raíz cuadrada del Coeficiente AVE, los cuales deben ser superiores al resto de la misma columna. Los indicadores sobre la diagonal (en negritas) representan los resultados de la raíz cuadrada del AVE entre los constructos y sus medidas.

Los indicadores por debajo de la diagonal son las correlaciones entre los constructos. De acuerdo a Sánchez y Roldán (2005) para que se cumpla la validez discriminante, los indicadores sobre la diagonal deben ser mayores que los indicadores por debajo de la diagonal (Véase tabla 3.4). Como se observa en dicha tabla, los indicadores cumplen con los criterios empíricos propuestos anteriormente. Por lo tanto, finalmente se comprobó la validez discriminante de los distintos constructos que integran al modelo PLS propuesto.

Tabla 3.4. Fiabilidad del constructo: Validez Discriminante.
Matriz de correlaciones estandarizadas entre las diferentes variables latentes.

Constructo	Beneficios	Eficiencia	Factores Riesgo	Imple-mentación de la LGCG	Recursos y Apoyos	Utilidad	Utilización
Beneficios	**0.8373**						
Eficiencia	0.7280	**0.8876**					
Factores Riesgo	-0.1916	-0.2475	**0.6899**				
Implementación de la LGCG	0.1794	0.1881	-0.5377	**1.0000**			
Recursos y Apoyos	-0.0397	-0.0941	-0.0896	0.3750	**0.7891**		
Utilidad	0.4795	0.6804	-0.1288	0.0613	-0.0718	**0.7161**	
Utilización	0.4018	0.4862	0.1457	0.0459	-0.0064	0.6945	**0.7716**

Los indicadores sobre la diagonal representan los resultados de la raíz cuadrada del AVE entre los constructos y sus medidas. Los indicadores por debajo de la diagonal son correlaciones entre los constructos.

La validez del modelo estructural se analiza por medio de dos índices básicos: en primer lugar la varianza explicada (R^2), y en segundo lugar los coeficientes path o pesos de regresión estandarizados (β) (Johnson, Hermann y Huber, 2006). La varianza explicada de las variables endógenas o dependientes (R^2) debe ser igual o mayor que 0.100 (Falk y Miller, 1992). A partir de este criterio empírico no todos los constructos poseen un poder de predicción satisfactorio para el modelo estructural propuesto, ya que solamente el constructo de beneficios y el de la implementación de la LGCG cuentan con una valor de R^2 mayor a 0.100 (Véase Tabla 3.5).

Los coeficientes path o pesos de regresión estandarizados (β) deben alcanzar al menos un valor de 0.200 para que se consideren significativos (Chin, 1998). De acuerdo con los municipios encuestados, los cuales se encuentran en proceso de implementación de la armonización contable, para ellos la eficiencia (β = 0.7471) es lo más importante ya que se logrará una modernización del sistema contable y una mayor transparencia, una mejor rendición de cuentas, una mejor comparabilidad y una mejor toma de decisiones. Los recursos y apoyos para aplicar las disposiciones de la LGCG son importantes para lograr la modernización de la contabilidad pública (β = 0.3295), seguido de la aplicación de la LGCG en base a la eficiencia con un (β = 0.1881).

La prueba Stone-Geisser o el parámetro Q2 (Cross Validated Redundancy) determina el poder de predicción, este indicador debe ser mayor que cero para que el constructo tenga validez predictiva (Chin, 1998). De acuerdo con los resultados obtenidos y que estan en la tabla 3.5, podemos observar que los constructos de recursos y apoyos y factores de riesgo no tienen un poder de predicción satisfactorio mientras que los demás constructos si tienen una validez predictiva satisfactoria al tener valores mayor a cero. Por lo tanto, el modelo estructural cumple con los criterios estadísticos mencionados anteriormente (Véase tabla 3.5).

Tabla 3.5. Resultados del análisis estadístico.

Hipótesis			Coeficientes *path* estandarizados (β)	Valor t (Bootstrap)
H_1: Recursos y Apoyos	⟶	Implementación de la LGCG	0.3295	1.9114 *
H_2: Factores de Riesgo	⟶	Implementación de la LGCG	-0.5082	6.6853***
H_3: Implementación de la LGCG	⟶	Eficiencia	0.1881	4.3264 ***
H_4: Implementación de la LGCG	⟶	Utilidad	0.0613	0.6210 n.s.
H_5: Implementación de la LGCG	⟶	Utilización	0.0459	0.4141 n.s.
H_6: Eficiencia	⟶	Beneficios	0.7453	10.2115 ***
H_7: Utilidad	⟶	Beneficios	-0.1063	1.0055 n.s.
H_8: Utilización	⟶	Beneficios	0.1132	0.9725 n.s.

Nota: *** valor *t*> 2.576 (p<0,01), ** valor *t*> 1.960 (p<0,05), * valor *t*> 1.645 (p<0,10), n.s. = no significativo.

Constructo	Varianza Explicada R^2	Prueba Stone-Geisser Q^2
Beneficios	0.5371	0.3650
Eficiencia	0.0354	0.0279
Factores de Riesgo	0.0000	0.0000
Implementación de la LGCG	0.3968	0.2882
Recursos y Apoyos	0.0000	0.0000
Utilidad	0.0038	0.0014
Utilización	0.0021	0.0021

Por último, como se puede observar en la Tabla 3.6, el Índice de Bondad de Ajuste del modelo estructural es de 0.3746, esto muestra que se tiene un ajuste en el modelo de medida y en el modelo estructural, cumpliendo con el criterio empírico de que la medida de bondad de ajuste debe variar entre 0 y 1, a mayor valor, mejor será el índice Tenenhaus (2005).

Tabla 3.6. Índice de Bondad de Ajuste.

Constructo	Análisis Varianza Extraída (AVE)	Varianza Explicada (R2)	Índice de Bondad de Ajuste [a]
Beneficios.	0.7010	0.0326	
Eficiencia.	0.7878	0.0000	
Factores de riesgo	0.4759	0.2891	
Implementación de la LGCG.	1.0000	0.1926	
Recursos y Apoyos.	0.6227	0.0000	
Utilidad.	0.5128	0.0038	
Utilización.	0.5954	0.0021	
Media aritmética	**0.7194**	**0.1950**	**0.3746** [a]

[a] El Índice de Bondad de Ajuste (GoF) = $\sqrt{(\text{AVE}) * (R^2)}$ (Tenenhaus, 2005).

Una vez realizada la validación del modelo de medida, así como la del modelo estructural, se procede a examinar los resultados obtenidos para contrastar las hipótesis de investigación formuladas y con ello justificar y argumentar las posibles desviaciones de los resultados esperados.

3.5.4. Discusión de los Resultados del contraste de hipótesis.

A continuación, analizaremos los resultados del contraste de las hipótesis formuladas en el presente trabajo.

H_1. La relevancia percibida sobre los recursos y apoyos tiene una relación positiva sobre la implementación de la LGCG.

De acuerdo con los resultados obtenidos en la tabla 3.5 podemos decir que la primera hipótesis cuenta con un nivel de significatividad adecuado al tener un β= 0.3295; t= 1.9114. En el análisis se puede observar que son muy importantes los recursos y apoyos financieros para llevar a cabo la modernización del sistema contable, ya que la modernización del sistema contable representa un cambio total sobre los procesos contables de los municipios y éstos no cuentan con los suficientes apoyos económicos dentro de sus presupuestos anuales y para llevar a cabo este procedimiento requieren el apoyo de otras instituciones y de recursos extraordinarios.

H_2. La relevancia percibida sobre los factores de riesgo tiene un efecto negativo sobre la implementación de la LGCG en términos capacitación, presupuestos y sistemas que no permitan la correcta aplicación de la normatividad.

En relación a la segunda hipótesis, los resultados nos indican que los factores de riesgo se encuentran vinculados con respecto a la implementación de la LGCG, ya que el resultado que se presenta es de β = -0.5082; t= 6.6853 ***. Esto nos indica que la hipótesis es aceptada ya que los resultados son los suficientemente válidos para aceptar dicha hipótesis, de modo que efectivamente los factores de riesgo afectan negativamente la implementación del proceso de la LGCG.

H_3. La implementación de la LGCG tiene un efecto positivo sobre la eficiencia en los registros contables de la LGCG.

Respecto a cómo afecta la implementación de la LGCG a la eficiencia, podemos observar que esta relación tiene un nivel de significancia valido, puesto que los resultados estadísticos indican que las disposiciones de la LGCG afectan de una manera positiva a la eficiencia $\beta = 0.1881$; $t = 4.3264$; $p<0.01$. Esto quiere decir que a mayor aplicación de las disposiciones de la LGCG más será la eficiencia del nuevo modelo de contabilidad gubernamental por parte de los municipios. Por lo tanto dicha hipótesis es aceptada, esto debido a lo expuesto anteriormente.

H_4. La implementación de la LGCG tiene un efecto positivo sobre la utilidad del proceso de armonización de la LGCG.

En relación a los resultados obtenidos en la tabla 3.5, podemos decir que la implementación de la LGCG no tiene una relación positiva con respecto a la utilidad esperada ya que los resultados obtenidos no tienen un nivel de significancia adecuado al tener un $\beta = 0.0613$; $t = 0.6210$ n.s. En el análisis del estudio se puede observar que la aplicación de la LGCG sobre la utilidad no son significativas, esta falta de significatividad supone el rechazo de la hipótesis, esto al no contar con una evidencia estadística satisfactoria que permita validar dicha hipótesis, es decir la implementación de la LGCG no cuentan con una relación positiva con la utilidad del proceso de armonización contable.

H_5.La implementación de la LGCG tiene un efecto positivo sobre la utilización de la información contable de la LGCG.

En lo referente al impacto de la implementación de la LGCG, en la utilización de la información contable, el análisis de resultados estadísticos que se presenta en la tabla 3.5, nos indica que no existe una relación positiva, ya que el efecto directo de la implementación de la LGCG sobre la utilización no es lo suficientemente

significativo β = 0.0459; t = 0.4141 n.s. Esta falta de significatividad supone el rechazo de dicha hipótesis, sin embargo la utilización se considera un elemento importante en el proceso de implementación del modelo contable, esto debido a que es de suma importancia conocer el grado de información contable que se espera obtener y con el que se contara para la toma de decisiones futuras no solamente contables, sino también en otros rubros como son: endeudamiento, presupuestos, costos, transparencia y rendición de cuentas, entre algunos otros.

H_6. La relevancia percibida de la eficiencia tiene un efecto sobre los beneficios percibidos de la LGCG en términos de comparabilidad, transparencia y rendición de cuentas.

El resultado estadístico que se muestra en la tabla 3.5, nos dice que sí existe una relación positiva entre la eficiencia del proceso de armonización contable y los beneficios esperados, puesto que los resultados indican que la eficiencia de la implementación del proceso afecta positivamente a los beneficios, esto debido a que cuenta con un nivel de significatividad adecuado ya que el coeficiente path así lo valida β =0.7453; t= 10.2115***. Por lo tanto podemos afirmar que la eficiencia es de gran importancia en el proceso de modernización y que este alto valor de significatividad es suficiente para validar dicha hipótesis.

H_7. La relevancia percibida de la utilidad tiene un efecto positivo sobre los beneficios percibidos de la LGCG en términos de comparabilidad, transparencia y rendición de cuentas.

De acuerdo con los resultados estadísticos que se muestran en la tabla 3.5, podemos observar que no existe una relación positiva entre utilidad del proceso de armonización contable y los beneficios esperados, puesto que los resultados indican que la utilidad del proceso no afecta positivamente a los beneficios, esto debido a que los resultados muestran que el coeficiente no es significativo β = -0.1063; t= 1.0055 n.s. Por lo tanto esta falta de significatividad no es suficiente para validar dicha hipótesis y por lo cual se rechaza.

H_8. La relevancia percibida de la utilización tiene un efecto positivo sobre los beneficios percibidos de la LGCG en términos de comparabilidad, transparencia y rendición de cuentas.

Por último, para el caso de la H_8, sobre la utilización de la información y los beneficios obtenidos, los resultados muestran que $\beta = 0.1132$; $t= 0.9725$ n.s. Por lo tanto se confirma que la utilización no influye positivamente sobre los beneficios de la LGCG, dado que no hay evidencia estadística para afirmar que existe una relación positiva entre dichas variables. Cabe destacar que el coeficiente path es de 0.1132 y de acuerdo con Chin (1998), el mínimo que se requiere es de 0.200 para que sea válida dicha hipótesis y por tanto, los resultados no permiten validar dicha hipótesis.

3.6. Conclusiones.

Tras el análisis realizado sobre la implementación de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, constatamos que son varias las necesidades de los municipios en este proceso de cambio. Llevar a cabo el proceso de implementación no es una tarea fácil ya que implica una serie de cambios significativos a su sistema contable, es por lo tanto de gran importancia contar con la preparación adecuada para llevar a cabo con éxito un cambio tan significativo y más para aquellos municipios que no cuentan con los recursos financieros para esta transformación en su contabilidad.

De acuerdo con los resultados de esta investigación, uno de los puntos a destacar es que ante la falta de apoyo para la implementación de la armonización contable en los organismos públicos, no se cumplió con lo establecido en la LGCG de 2008, la cual indicaba que los estados financieros tendrían que presentarse a más tardar el 31 de diciembre de 2012 ya armonizados de acuerdo a la LGCG.

Esto coincide con el acuerdo del CONAC, donde hay una ampliación de los plazos, ya que el atraso que existe en la aplicación de la armonización contable es

significativo, de tal manera que las nuevas fechas establecidas por parte del CONAC han sido para el año 2014 y 2015.

El apoyo a los municipios por parte de las autoridades es de gran relevancia para la realización de los cambios que conlleva esta Ley, por lo cual se requiere una mayor participación por los entes públicos involucrados y de esta manera cumplir con los nuevos acuerdos establecidos por el CONAC. De acuerdo a los resultados obtenidos, uno de los puntos a destacar son los riegos a los que se enfrentan los municipios del país al carecer estos de los recursos financieros, humanos y de la tecnología necesaria para poder cumplir con la modernización de sus sistemas de información. Los riesgos más significativos considerados por los municipios son la falta de capacitación y formación de su personal, las restricciones presupuestarias, la tecnología de información (Software) y la ausencia de un plan estratégico para la implementación del modelo contable. De acuerdo con Caba et. al. (2010), los gobiernos que hacen uso de las nuevas tecnologías como una herramienta de transformación e implantan la administración electrónica, lograran contar con una administración más eficiente y así poder lograr una mayor transparencia ante la ciudadanía.

Así mismo los indicadores para medir los avances de la implementación de la LGCG no se encuentran actualizados por las autoridades. Tal como indica Robleda (2010), los indicadores de gestión son instrumentos que pueden mejorar la información contable sobre la gestión pública.

Los beneficios esperados por parte de los municipios con la modernización y reforma de los sistemas contables son: un mayor incremento en la transparencia, una mayor rendición cuentas, una mejor comparabilidad y una mejora en la toma de decisiones, esto con el fin de contar con una mayor diversidad de controles para así reducir la corrupción y lograr una mayor trasparencia en el uso de los recursos públicos.

El nuevo sistema de información contable deberá proporcionar información que permita la adecuada interpretación de la situación económica y financiera, esperando

que dicha información sea de utilidad para la rendición de cuentas y la toma de decisiones.

El gran desafío de parte del gobierno del estado es homogenizar la información contable de los municipios, pero esto sólo será posible con el apoyo en capacitación permanente a los profesionistas, apoyo financiero y sobre todo que los municipios menores de 25.000 habitantes cuenten con la tecnología en sus sistemas de información, ya que esto les permitirá lograr la implementación de este nuevo proceso contable. Todo proceso de cambio requiere una adaptación gradual y un proceso de formación de los profesionales afectados, tal como pone de manifiesto Robleda (1995) para el caso de la adaptación de la octava directiva en los estados miembros de la Unión Europea.

En el momento en que nuestra investigación se llevó a cabo se observa niveles bajos en la utilización de la información contable, con independencia de si el nuevo sistema se ha implementado o no. De hecho, no se ha podido constatar que aquellos municipios con mayores avances en la implementación de la nueva normativa tengan mayor avance en la utilización de la información.

Tampoco se constató que a implementación haya supuesto mejoras en la opinión sobre la utilidad de la información contable.

Por tanto, existe un camino largo que recorrer desde dos perspectivas: a) Es necesario mejorar la nueva normativa. b) Es preciso avanzar en la utilización de la información contable para alcanzar mayores niveles de utilidad de la misma, tanto desde la perspectiva de la rendición de cuentas como desde la perspectiva de la utilidad para la toma de decisiones.

PARTE III:

ARMONIZACIÓN CONTABLE Y APLICACIÓN DE LAS IPSAS A NIVEL INTERNACIONAL.

CAPÍTULO IV. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO.

4.1. Introducción.

En las últimas décadas, se han producido profundos cambios culturales en las entidades públicas. Dichos cambios se han llevado a cabo fundamentalmente desde dos perspectivas: la teoría de la Nueva Gestión Pública (NGP) y los principios del buen gobierno (Hood, 1995; Lapsley, 1999). La NGP implica la reducción del sector público a través de la privatización, la reducción y reorganización con mecanismos orientados al cliente, y la adopción de técnicas de gestión del sector privado para mejorar el desempeño y la rendición de cuentas. La información está orientada a la toma de decisiones y las responsabilidades se asignan con miras a la rendición de cuentas.

Este enfoque más abierto al buen gobierno, así como la influencia de la Nueva Gestión Pública, ha dado lugar a un consenso sobre la necesidad de ampliar la rendición de cuentas de las entidades públicas y reformar el lenguaje utilizado, cómo y cuándo se divulga la información y los medios utilizados para su difusión. Esta necesidad se ha puesto de relieve en los últimos años con la crisis financiera. Los sistemas de contabilidad se han reformado en la mayoría de los países para mejorar la rendición de cuentas y la transparencia y, al mismo tiempo, la recuperación de la confianza de la ciudadana en los gobiernos.

La profundidad de las reformas ha sido muy variado, y en la mayoría de los casos que se han llevado a cabo en todos los niveles: nacional, regional y local. En estos procesos de reforma, las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) han jugado un papel importante (Adhikari y Mellemvik 2010; Alesani et al., 2012; Bergmann, 2012; Gómez y Montesinos, 2012; Navarro y Rodríguez, 2007, 2011). De hecho, una gran variedad de organizaciones no gubernamentales internacionales, como las Naciones Unidas (ONU), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Comisión Europea (Grossi y Soverchia, 2011) han comprometido sustanciales recursos para la adopción

de IPSAS y un efecto mediático ha surgido. Otras organizaciones internacionales gubernamentales han promovido directamente la adopción de las IPSAS, como el Banco Mundial (BM), el Fondo Monetario Internacional (FMI), la OCDE o el Banco Asiático de Desarrollo (BAD). Países de todo el mundo han llevado a cabo iniciativas para la adopción de las IPSAS (Christiaens et al. 2010, 2015; Jones y Caruana, 2014). Sin embargo, sólo han llevado a cabo estudios de países individuales sobre los factores y efectos de la adopción IPSAS (Gómez y Montesinos, 2012; IPSASB, 2014a; Sour, 2012).

En este capítulo, pretendemos llevar a cabo un análisis comparado sobre la aplicación de las IPSAS a nivel internacional, realizando un estudio que abarca los países de la Unión Europea y de América.

4.2. Objetivos y metodología

Uno de los objetivos de este trabajo es mostrar el estado del arte y la identificación de los países que han iniciado procedimientos para la adopción de las IPSAS, así como los factores que pueden llevar a los países a adoptar las normas internacionales y de las principales ventajas de la adopción de las IPSAS. A través de un cuestionario respondido por 19 países de la Unión Europea y 18 países del continente americano, se muestra la situación actual en la modernización y armonización de la contabilidad del sector público en estos países y el papel de las IPSAS en este proceso.

El objetivo de este capítulo es el de analizar el proceso de modernización de la contabilidad gubernamental en los países de la Unión Europea y los países del continente Americano. Pretendemos ver hasta qué punto los países han aplicado las IPSAS o si desean hoy modernizar sus sistemas de contabilidad mediante la adopción o adaptación de las normas internacionales recomendadas por la IFAC.

Este objetivo general se puede resumir de la siguiente manera:

1. Identificar las características de los sistemas contables de los países objeto de estudio: el enfoque de medición, la adaptación a las IPSAS, los estados financieros y las reformas en curso.
2. Analizar los estímulos y razones para la implementación de las IPSAS
3. Analizar los beneficios obtenidos de la aplicación de las IPSAS.

Países de todo el mundo han llevado a cabo iniciativas para la aplicación de las IPSAS. Sin embargo, no hay consenso acerca de cuáles son los países que han aplicado las IPSAS y aunque hay algunos trabajos empíricos, éstos no se están actualizados (Caba y López, 2007; Christiaens et al., 2010; Oliviera y Vaz, 2011). Por otra parte, los estudios sobre los factores y efectos de la aplicación de las IPSAS abordan habitualmente uno o dos países (Araya et al., 2011; Gómez y Montesinos, 2012; Sour, 2012, IPSASB, 2014a).

En la literatura, hay algunos trabajos que se centran en los países de la Unión Europea (Christiaens et al. 2010; Ernst and Young, 2012) y otros en los países de América Latina (Araya et al., 2011; Caba y López, 2007; Gomes y Vaz, 2011), pero no existen estudios comparativos entre los dos continentes para determinar si las características culturales, económicas y demográficas influyen en el sistema de contabilidad y sólo se pueden destacar los estudios de Christiaens et al. (2015) y Jones et al. (2013). Una de las principales contribuciones de nuestro estudio es que incluye al continente Americano y a los países de la Unión Europea de forma conjunta y analiza tanto los estímulos y las barreras para la implementación de las IPSAS y la importancia de la rendición de cuentas.

Hemos obtenido los datos de nuestro estudio a través de un cuestionario de investigación que se ha enviado a los representantes contables a cargo de la información financiera del Gobierno Central. Para los países que no respondieron el cuestionario, hemos enviado dicho cuestionario a un experto académico en el campo en esos países. La misma metodología se ha utilizado en estudios previos

relacionados con este tema, tales como: Ernst & Young (2012), Christiaens et al., (2010), Benito et al., (2007), Benito y Brusca (2004).

El cuestionario fue enviado por correo electrónico a los 28 países de la Unión Europea y los 23 países del continente americano entre noviembre de 2012 y febrero de 2013, y podía ser respondido en línea. El cuestionario se refiere a los sistemas de contabilidad del gobierno central.

Hemos recibido 19 respuestas de los países de la UE (68% de los representantes contables a cargo de la información financiera de la Administración General del Estado y el 32% de los académicos). De los países del continente americano hemos recibido 18 respuestas (83% de los representantes contables a cargo de la información financiera de la Administración General del Estado y el 17% de los académicos). Por otra parte, cuando teníamos dudas acerca de las respuestas, se revisó en la literatura o con expertos académicos en el campo en el país correspondiente. También ha sido muy útil la información de los miembros y asociados de IFAC sobre la autoevaluación sobre el marco regulatorio y normativo en sus respectivos países, publicado en el sitio web de IFAC (http://www.ifac.org/about-ifac/membership/compliance-program/compliance-responses)

A continuación presentamos el análisis descriptivo de los resultados obtenidos de nuestra investigación sobre la aplicación de las IPSAS:

4.3 Análisis exploratorio.

4.3.1 Sistema de información y organismo regulador.

En relación a la regulación contable que existe en cada país, es importante conocer las características del organismo responsable de la normativa que se aplica al sector público y si aplican una normativa diferente al sector empresarial o aplican la misma para ambos sectores.

De acuerdo a la normalización de los sistemas contables dentro de cada país, observamos que en la mayor parte de los países las entidades locales aplican la misma normativa contable que el gobierno central. Solamente en cuatro países del continente americano cuentan con una normativa diferente a la central: Argentina, Colombia, Estados Unidos y Nicaragua. Con respecto a los países de la Unión Europea, se observa que hay una mayor cantidad de países que cuentan con normativa diferente en el gobierno central y local, y en concreto los siguientes países: Alemania, Austria, Bélgica, España, Finlandia, Francia, Grecia, Malta, Países Bajos, Suecia y Suiza.

Como se aprecia en la tabla 4.1, la mayor parte de los países han llevado a cabo la modernización e implementación de una reforma contable del sector público en los últimos años. Hemos agrupado a los países en las últimas 3 décadas, y hay que decir que algunos países del continente americano no han realizado una reforma de su normativa recientemente, en contraste con los países de la Unión Europea, que cuentan en su mayoría con una modernización de sus sistemas contables en la última década.

Tabla 4.1. Año de implementación de la última reforma en contabilidad del sector público.

Unión Europea				**Continente Americano**			
País	**1990 a 1999**	**2000 a 2009**	**2010 a 2013**	**País**	**1990 a 1999**	**2000 a 2009**	**2010 a 2013**
Alemania		2009		Argentina	1993		
Austria			2013	Bolivia	1995		
Bélgica			2012	Brasil			En curso
Republica Checa			2010	Canadá			2011
Dinamarca				Chile		2005	
España			2010	Colombia		2007	
Estonia		2004		Costa Rica		2009	
Finlandia	1998			El Salvador	1992		
Francia		2008		Estados Unidos			
Grecia			2011	Guatemala		2005	
Hungría			2011	Honduras		2004	

Italia			2011	México		2008	
Letonia				Nicaragua		2002	
Lituania		2005		Panamá		2000	
Malta				Paraguay	1999		
Países Bajos			2011	Perú		2006	
Portugal				República Dominicana		2006	
Reino Unido			2010	Venezuela			
Suecia		2009					

4.3.2. Aplicación de las IPSAS, contabilidad de devengo y armonización interna.

Los resultados muestran que la mayoría de los países han llevado a cabo la modernización y la aplicación de una reforma contable en el sector público en la última década, especialmente en los países de la Unión Europea. Al hacerlo, los países han examinado el sistema de contabilidad de empresa de referencia, excepto diez países, cinco países de la Unión Europea (Alemania, Grecia, Italia, Lituania y Países Bajos) y otros cinco de los países del continente americano. La Tabla 4.2 muestra las características de los países incluidos en el estudio.

Tabla 4.2. La aplicación de las IPSAS en la Unión Europea y en los países del continente americano.

Gobierno - Central	Países de la Unión Europea	Países del Continente Americano
Países con IPSAS-IFRS implementación en proceso	Austria, Republica de Checoslovaquia, Estonia, Francia, Lithuania, Malta, España, Reino Unido.	Bolivia, Brazil, Colombia, Costa Rica, Nicaragua, Peru, Venezuela
Países con proceso de reforma para implementación de las IPSAS	Hungría, Letonia, Portugal	Chile, Republica Dominicana, El Salvador, Guatemala, México, Honduras, Panamá,
Países con contabilidad de Devengo –No basada en las IPSAS	Belgica, Dinamarca, Finlandia, Suecia	Argentina, Canadá, Estados Unidos
Países con intención de reforma e implementación de contabilidad de devengo	Grecia, Italia	
Países con contabilidad de caja	Alemania, Holanda	Paraguay

Las IPSAS han sido adoptadas en ocho países de la Unión Europea y hay tres más que han iniciado un proceso de reforma de la contabilidad gubernamental y han considerado las IPSAS como referencia. Hay cuatro países que mantienen un sistema de contabilidad de devengo, a veces similar a la contabilidad de las empresas y con algunas similitudes con las IPSAS (PwC, 2014), pero que no se puede decir que esté basado en las IPSAS. Por ejemplo, en Suecia, el Organismo Sueco de Gestión Financiera, (ESV, 2012) explica que las reglas para un buen grado sustancial corresponden a las IPSAS en cuanto a definiciones y principios, pero que no hay espacio en ciertas áreas para su posterior modificación de las normas de adaptación a las IPSAS.

Hay cuatro países que, en la actualidad, utilizan la contabilidad de caja: Alemania, Holanda, Italia y Grecia, aunque dos de ellos han iniciado reformas para el uso de la contabilidad de devengo (Italia y Grecia). En Alemania, las reformas se iniciaron en 2006, pero, por el momento, han sido abandonados (Jones y Lüder, 2011).

De manera similar, hay siete países del continente americano definidos como seguidores IPSAS y otros siete que han iniciado un proceso de reforma en pro de la adopción de las IPSAS. Sólo tres países del continente americano, se aplican la contabilidad de ejercicio, pero sus normas contables no se basan en las IPSAS. En el continente americano, sólo Paraguay utiliza la contabilidad de caja en la práctica, a pesar de las normas legales incluyen un sistema de devengo modificado. Además, hay planes para reformar la contabilidad del gobierno central en este país y en algunos estudios se están llevando a cabo para implementar las IPSAS.

En resumen, parece que las recomendaciones de las organizaciones gubernamentales internacionales y los esfuerzos del IPSASB para persuadir a los países a adoptar las IPSAS están empezando a dar sus frutos. Estas normas han desempeñado un papel importante en las reformas de la administración central de la Unión Europea y los países continentales de Estados Unidos. Esto es especialmente cierto en el caso de los países latinoamericanos que ven IPSAS como una herramienta para la aplicación de

la contabilidad de ejercicio en el sector público, como en Honduras que utiliza la contabilidad de caja, pero planea introducir acumulación a través de la adopción de las IPSAS.

4.3.3. Proyectos de reforma contable.

En materia de que si el gobierno central de los países del continente americano cuentan con un proyecto de reforma contable del sector público, se preguntó si este existía y que normativa utilizarían en esta nueva reforma contable del sector público obteniéndose los siguientes resultados (Véase Tabla 4.3).

Tabla 4.3. Proyecto de reforma contable de los Países del Continente Americano.

Países Americanos	IPSAS Aplicación Directa	IPSAS con algunas Excepciones	Normatividad Diferente a las IPSAS
Argentina	-	-	x
Bolivia	-	X	-
Brasil	-	-	x
Canadá	-	-	x
Chile	-	-	x
Colombia	x	-	-
Costa Rica	x	-	-
El Salvador	-	X	-
Estados Unidos	-	-	x
Guatemala	-	-	x
Honduras	x	-	-
México	-	-	x
Nicaragua	x	-	-
Panamá	-	-	x
Paraguay	-	-	x
Perú	x	-	-
República Dominicana	-	X	-
Venezuela	-	-	x
Total	5 (27.78%)	3 (16.67%)	10 (55.55%)

Los países que integran a la Unión Europea y que cuentan con un proyecto de reforma contable del sector público, se les preguntó si este existía y que normativa utilizarían en esta nueva reforma contable del sector público obteniéndose los siguientes resultados (Véase Tabla 4.4).

Tabla 4.4. Proyecto de reforma contable de los Países de la Unión Europea.

Países de la Unión Europea	IPSAS Aplicación Directa	IPSAS con Algunas Excepciones	No se Basan en las IPSAS	No Contesto
Alemania	-	-	x	-
Austria	-	x	-	-
Bélgica	-	-	x	-
Republica Checoslovaquia	-	-	x	-
Dinamarca	-	-	x	-
España	-	x	-	-
Estonia	-	x	-	-
Finlandia	-	-	x	-
Francia	-	-	x	-
Grecia	-	-	x	-
Hungría	-	-	x	-
Italia	-	-	x	-
Letonia	-	x	-	-
Lituania	-	x	-	-
Malta	-	x	-	-
Países Bajos	-	-	-	x
Portugal	-	-	x	-
Reino Unido	-	-	-	x
Suecia	-	-	x	-
Suiza	-	x	-	-
Total	-	7 (35%)	11 (55%)	2 (10%)

4.3.4. Vínculos entre el sistema presupuestario y la contabilidad financiera.

Aunque la mayoría de los países se han trasladado a la contabilidad de devengo, la contabilidad de caja o contabilidad de caja modificada se mantiene a efectos presupuestarios, en muchos de los países. Sin embargo, tanto en la Unión Europea

como en los países del continente americano el sistema contable y presupuestario se integra a pesar de tener diferentes estándares. Este es el caso de Bélgica, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Hungría, Letonia, Lituania, España y el Reino Unido, donde existe y la integración de ambos sistemas (Véase Tabla 4.5).

Tabla 4.5. Relación del área presupuestaria y contable. Países de la Unión Europea.

Relación de la Contabilidad Presupuestaria y Contable					
Países de la Unión Europea	**El sistema contable se limita al registro de las operaciones presupuestarias**	**El sistema contable y el presupuestario están relacionados, pero las normas contables y presupuestaria son diferentes**	**El sistema contable y presupuestario están unidos y las normas contables y presupuestarias son idénticas, por lo que hay un sistema unificado**	**El informe financiero incluye una conciliación entre las variables presupuestaria y contables**	**Existe una integración entre los sistemas contables y presupuestarios mediante la utilización de los criterios presupuestarios**
Alemania	x	-	-	-	x
Austria	-	-	x	-	-
Bélgica	-	x	x	-	-
República Checoslovaquia	-	x	-	x	-
Dinamarca	-	x	-	-	-
España	-	x	-	-	-
Estonia	-	x	-	x	-
Finlandia	-	x	-	-	-
France	-	x	-	x	-
Grecia	-	-	-	-	-
Hungría	-	x	-	-	-
Italia	-	-	-	-	x
Letonia	-	x	-	x	-
Lituania	-	x	-	-	-
Malta	-	-	-	-	x
Holanda	-	-	-	x	x
Portugal	-	x	-	x	-
Reino Unido	-	x	-	-	-
Suecia	-	-	x	-	-

El uso de las IPSAS no es inconveniente para mantener una integración del presupuesto y la contabilidad financiera, en base a diferentes criterios. En la mayoría de los países, el informe financiero incluye la conciliación entre la información financiera y presupuestaria, aunque no existe por ejemplo en España.

Alemania es el único país de la Unión Europea que no ha desarrollado un sistema de contabilidad financiera, sino que utiliza principalmente el sistema presupuestario. En

los países que utilizan la contabilidad de caja tales como Italia y Grecia, también hay integración entre la contabilidad financiera y los informes presupuestarios. En Austria y Suecia, los criterios contables y presupuestarios coinciden y sólo hay un sistema único.

Una situación similar se presenta para los países del continente americano, como puede verse en la tabla 4.6. En este caso, el único país que se limita prácticamente al registro de sus operaciones presupuestarias es Paraguay. En algunos países del continente americano como Canadá y Estados Unidos utilizan un presupuesto de devengo para su gobierno, y los demás países tienen un devengo modificado o en base a caja, pero en todos los casos se integran ambos sistemas.

Tabla 4.6. Relación del área presupuestaria y contable. Países Americanos.

Relación de la Contabilidad Presupuestaria y Contable					
Países de la Unión Europea	**El sistema contable se limita al registro de las operaciones presupuestarias**	**El sistema contable y el presupuestario están relacionados, pero las normas contables y presupuestaria son diferentes**	**El sistema contable y presupuestario están unidos y las normas contables y presupuestarias son idénticas, por lo que hay un sistema unificado**	**El informe financiero incluye una conciliación entre las variables presupuestaria y contables**	**Existe una integración entre los sistemas contables y presupuestarios mediante la utilización de los criterios presupuestarios**
Argentina	-	x	-	-	-
Bolivia	-	x	-	-	-
Brasil	-	-	-	-	x
Canadá	-	-	-	x	-
Chile	-	-	x	-	-
Colombia	-	-	-	x	-
Costa Rica	-	x	-	-	-
El Salvador	-	x	-	x	-
Estados Unidos	-	x	-	x	-
Guatemala	-	x	-	x	x
Honduras	-	x	-	x	x
México	-	x	-	-	x
Nicaragua	-	-	-	-	x
Panamá	-	x	-	-	-
Paraguay	x	-	-	-	x
Perú	-	x	-	-	-
República Dominicana	-	x	-	-	x
Venezuela	-	x	-	-	x

Como se puede observar en la Tabla 4.7, casi todos los países de la Unión Europea cuentan con un balance y un estado de ejecución presupuestaria (sólo Austria no

incluye el estado de ejecución presupuestaria en las cuentas anuales). Sin embargo, hay más diferencias con respecto al estado de rendimiento financiero, que no se presenta en algunos países en este momento, y lo mismo para el estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo.

Tabla 4.7. Contenido de informe anual de los países de la Unión Europea.

Estados Financieros Anuales								
Países de la Unión Europea	**Estado de Situación Financiera**	**Estado del Resultado Económico Financiero**	**Estado de Cambios en el Patrimonio Neto**	**Estado de Flujos de Efectivo**	**Estado de Ejecución Presupuestaria**	**Estado Deuda Pública**	**Indicadores de Gestión**	**Notas Explicativas**
Alemania	x	-	x	x	x	-	-	x
Austria	x	x	x	x	-	x	x	x
Bélgica	x	x	x	-	x	x	-	x
República Checoslovaquia	x	x	x	x	x	x	x	x
Dinamarca	x	x	-	-	x	x	-	-
España	x	x	x	x	x	x	x	x
Estonia	x	-	x	x	x	-	-	x
Finlandia	x	x	x	x	x	x	-	x
France	x	x	x	x	-	x	-	x
Grecia	x	x	x	x	x	x	-	x
Hungría	x	x	-	x	x	x	-	x
Italia	x	x	-	x	-	-	x	x
Letonia	x	-	x	x	x	x	-	x
Lituania	x	x	x	x	-	-	-	x
Malta	x	-	-	x	-	x	x	-
Holanda	x	-	-	-	x	x	x	x
Portugal	x	x	-	x	x	x	-	x
Reino Unido	x	x	x	x	x	x	x	x
Suecia	x	-	-	x	x	x	x	x

Respecto al estado de cambios en el patrimonio neto, los resultados fueron que el 63% sí presenta dicho estado, mientras el resto de los países no presentan dicho estado como parte de su informe anual. Dichos países son: Dinamarca, Hungría, Italia, Malta, Países Bajos, Portugal y Suecia (Véase Tabla 4.6).

En relación al estado de flujos de efectivo, dicho estado es presentado por la mayoría de los países de la Unión Europea, con la excepción de países Bélgica, Dinamarca y Países Bajos.

Por otra lado, con respecto al estado de deuda pública, destaca que el 80% de los países de la Unión Europea presentan dicho estado en su informe anual, relevando la importancia del nivel de endeudamiento con que cuenta cada país al hacer pública dicha información. Hay que señalar que los países que no presentan el estado de deuda pública son Alemania, Estonia, Italia y Lituania.

Cabe destacar que solamente el 42% (8 países) de la Unión Europea presenta información complementaria mediante los indicadores de gestión que informan sobre la consecución de objetivos en términos no financieros (Véase Tabla 4.6). Los países que no presentan información complementaria de indicadores de gestión en su informe anual son Alemania, Bélgica, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Letonia, Lituania y Portugal.

Con respecto a los países del continente Americano, todos ellos presentan un balance general y un estado de rendimiento financiero. El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto se presenta en un 72.22% de los países y el Estado de Flujos de Efectivo se presenta en el mismo porcentaje (Véase Tabla 4.8).

En relación a la información de la ejecución presupuestaria, la mayoría de los países señalan que dicho estado forma parte integral de sus estados financieros anuales, a excepción de los países de Costa Rica y Venezuela.

Teniendo en cuenta que hoy en día uno de los temas más relevantes es la transparencia y rendición de cuentas, es importante señalar que la mayoría de los países presentan un estado de deuda pública en el cual detallan su nivel de endeudamiento total. Solamente 4 países no cuentan con este estado; dichos países son Costa Rica, El Salvador, Nicaragua y Venezuela.

Tabla 4.8. Contenido del informe anual de los países Americanos.

Estados Financieros Anuales								
Países de la Unión Europea	**Estado de Situación Financiera**	**Estado del Resultado Económico Financiero**	**Estado de Cambios en el Patrimo-nio Neto**	**Estado de Flujos de Efectivo**	**Estado de Ejecución Presupues-taria**	**Estado Deuda Pública**	**Indica-dores de Gestión**	**Notas Expli-cativas**
Argentina	x	x	x	x	x	x	x	x
Bolivia	x	x	-	-	x	x	x	x
Brasil	x	x	x	x	x	x	-	x
Canadá	x	x	x	x	x	x	x	x
Chile	x	x	x	x	x	x	x	x
Colombia	x	x	x	x	x	x	x	x
Costa Rica	x	x	x	x	-	-	-	x
El Salvador	x	x	-	x	x	-	-	x
Estados Unidos	x	x	x	-	x	x	x	x
Guatemala	x	x	x	-	x	x	x	x
Honduras	x	x	x	x	x	x	x	x
México	x	x	x	x	x	x	x	x
Nicaragua	x	x	x	x	x	-	x	x
Panamá	x	x	-	x	x	x	x	x
Paraguay	x	x	-	-	x	x	-	-
Perú	x	x	x	x	x	x	x	x
República Dominicana	x	x	x	x	x	x	-	x
Venezuela	x	x	-	-	-	-	-	x

Sobre la información relativa a indicadores de gestión que permiten valorar los resultados obtenidos desde una perspectiva de gestión y no meramente financiera, puede señalarse que solamente el 56% de los países (Argentina, Bolivia, Canadá, Colombia, Estados Unidos, Guatemala, México, Nicaragua, Panamá y Perú) presentan dichos indicadores como parte de su informe anual. El restante 44% no presenta dicha información.

Como se puede observar, los Indicadores de Gestión no son frecuentes ni en la Unión Europea ni en el continente Americano y sólo algunos países informan sobre dichos indicadores en sus informes anuales.

4.4. Discusión de los resultados.

En la modernización de sus sistemas, pueden observar el contexto internacional y ser persuadidos por las normas del IPSASB. De hecho, la legitimidad de las NIIF en todo el mundo ha sido considerado uno de los estímulos más importantes para la propagación de las IPSAS, tanto en la teoría como en la práctica. En la mayoría de los países anglosajones este ha sido el camino para la introducción de las IPSAS, porque la contabilidad del sector público ha sido siempre muy cercana a lo desarrollado en el modelo de contabilidad de las empresas. Esto ha sido criticado en la literatura, pero en la práctica cuando los gobiernos tienen que actuar, consideran que las IPSAS puede ser una guía muy útil.

De un total de 37 países, quince de ellos han considerado como referencia las IPSAS o las IFRS (ocho de la Unión Europea y siete en los países continentales de América), y hay un grupo de países con intenciones de llevar a cabo el proceso de reforma para adaptarse a las IPSAS, compuesto por de los tres países de la Unión Europea y siete países de América. En la Unión Europea hay cuatro países que aplican la contabilidad de devengo, pero sin planes para adaptar sus sistemas contables a las IPSAS, mientras que sólo tres países de América están en la misma situación, incluyendo Canadá y Estados Unidos. Al mismo tiempo, cuatro países europeos mantienen el criterio de caja o caja modificado como base de medición contable, mientras que sólo un país de América se encuentra en esta situación. Además, este último ha comenzado algunos estudios con la intención de pasar a la contabilidad de devengo utilizando las IPSAS y también dos países de la Unión Europea: Grecia e Italia.

Sin embargo, los sistemas de presupuestos no se han modificado en la mayoría de los países y la integración entre los sistemas de contabilidad financiera y presupuestaria se ha logrado mantener con diferentes criterios. En la mayoría de los países existe la conciliación entre los dos tipos de datos y el informe financiero muestra las diferencias, aunque en algunos casos como el de España no existe dicha conciliación.

En el análisis se muestra que no existen diferencias importantes entre los países europeos y americanos, pero en el último grupo, la situación es diferente entre los países latinoamericanos y los países anglosajones. En ambos casos las IPSAS han ganado más peso y, por el momento, muchos países están llevando a cabo la implementación y otros han iniciado procesos para adaptar sus sistemas contables a las IPSAS, con planes a futuro para los próximos años. La principal razón que dan es la importancia de la armonización de la contabilidad del sector público. Parece ser que los países latinoamericanos están dando importancia a este aspecto a pesar de que no hay esfuerzos de comparación entre los países de organizaciones similares a la Unión Europea. Por ejemplo, no hay un programa de Mercosur (Gomes y Vaz, 2012) detrás de esto, pero el apoyo del Banco Mundial las IPSAS puede actuar como un factor de empuje hacia la armonización de la contabilidad en el sector gubernamental. El FMI y la OCDE recomiendan la modernización de los sistemas de contabilidad, lo cual puede ser un factor importante y los países latinoamericanos han considerado que el uso de las IPSAS puede ser más fácil para ganar legitimidad por sus normas. La traducción de las normas al español, con el apoyo del Banco Mundial, ha sido también un importante estímulo.

En Europa, ocho países tienen sistemas de contabilidad similares a las IPSAS y tres más están llevando a cabo procesos de reforma que conduzcan a la aplicación de las IPSAS. En estos países, las similitudes entre las IPSAS y las NIIF han sido un factor positivo, como en el caso del Reino Unido y España. El papel de la estrategia de la Unión Europea para el sector empresarial de hacer obligatorias las NIIF para las empresas que cotizan para eleborar sus estados consolidados, ha sido decisivo.

El hallazgo más importante de este estudio es que tanto los países de América Latina como los de la Unión Europea consideran que la aplicación de las IPSAS ha permitido realmente un aumento de la transparencia y la rendición de cuentas. También valoran los beneficios para la comparabilidad de la información, pero en este aspecto menos entusiasta, sería necesario que todos los países se muevan en la misma dirección.

Los países que no han adoptado las IPSAS dicen que prefieren mantener las normas locales y el control del proceso de normalización, pero muchos de ellos no consideran que adoptar el modelo de las NIIF como base pueda ser una dificultad importante para la adopción de las IPSAS en el sector público. Sin embargo, hay una reticencia importante hacia las IPSAS en muchos países, entre ellos Alemania y Finlandia, que consideran que el modelo de la IPSASB no es apropiado para las entidades del sector público, ya que se basa en el modelo de sector empresarial.

Al mismo tiempo, la Unión Europea ha tomado conciencia de la importancia de la modernización de los sistemas de contabilidad de los países de la Unión Europea, y también de la armonización entre ellos. Uno de los países más importantes que se oponen ha sido Alemania (European Commission, 2013a), que considera que el modelo de IPSASB no se ajusta a la contabilidad gubernamental. Otra razón argumentada en contra de las IPSAS es la flexibilidad y las diferentes alternativas que ofrecen. Estas razones han llevado a la Comisión Europea a desarrollar sus propias normas, las EPSAS, una versión europea de las IPSAS (European Commission, 2013b). Estas parece que serán el camino para la armonización de los sistemas contables de los países de la Unión Europea. Como estudios previos (Christiaens et al., 2010; Christiaens et al., 2015; Ernst & Young, 2012), nuestros resultados muestran que lejos de estar armonizado la diversidad es una característica de la contabilidad de la Unión Europea, no sólo entre los distintos países, sino también dentro de los países. No obstante, nuestro estudio también muestra que la situación está mejorando y muchos países de la Unión Europea y los países de América Latina han comenzado los procesos de aplicación de las IPSAS.

4.5. Conclusiones.

La modernización de la contabilidad gubernamental se ha convertido en un movimiento global y, durante la última década, la mayoría de los países han avanzado hacia la contabilidad de devengo, si bien los enfoques varían según los países. Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público se han visto como un camino para la modernización de la contabilidad gubernamental y muchos países han iniciado esfuerzos para adaptar sus sistemas contables, considerando dichas normas como un objetivo. La literatura se refiere a la diversidad que existe debido al hecho de que algunos países están en el proceso de adopción de las IPSAS y algunos otros no.

El propósito de nuestro trabajo ha sido mostrar el estado del arte de este movimiento porque, aunque existen algunos estudios sobre el tema, no existe consenso sobre los países que están aplicando las IPSAS o cuáles son las razones y los efectos de esta aplicación. Hemos llevado a cabo un estudio empírico basado en un cuestionario enviado a los contables y académicos de los países de la Unión Europa y del continente Americano. En total, 37 países han participado en el estudio. El cuestionario se refiere a los sistemas de contabilidad del gobierno central. Por otra parte, cuando teníamos dudas acerca de las respuestas, lo verificamos en la literatura o con expertos académicos en el campo en el país correspondiente.

En primer lugar, nuestros resultados muestran que muchos países han visto que adoptar el modelo de las IPSAS puede facilitar el proceso de modernización de la contabilidad, se consideran igualmente una herramienta útil para lograr la armonización internacional. De hecho, uno de los hallazgos de este estudio es que la armonización internacional es importante no sólo para los países de la Unión Europea, sino también para los países del continente Americano, y especialmente de los países latinoamericanos.

En segundo lugar, parece que las IPSAS han logrado tener una elevada influencia tanto en los países del continente americano como en los países de la Unión Europea, pero todavía hay países que prefieren mantener su propia normativa. Esto podría justificar la decisión de la Unión Europea de desarrollar una versión europea de la IPSAS, sobre todo debido a la importancia de la armonización contable entre países. Por el momento, existen importantes diferencias no sólo entre países sino también dentro de los países. En muchos países, el sistema de gobierno local y central es diferente, como se ha visto en el estudio empírico.

Desde sus orígenes, ha existido un debate acerca de la adecuación de las IPSAS, ya que se basan en las NIIF, pero la práctica demuestra que se están extendiendo y que puede ser una herramienta para la armonización internacional en el sector público. Estas normas están sirviendo como un estímulo para la reforma de la contabilidad en la mayoría de las organizaciones internacionales y los países interesados en la armonización internacional de su normativa. De hecho, nuestro estudio muestra que, desde el estudio de Christiaens et al. (2010), muchos países de la Unión Europea se han unido al grupo de seguidores de las IPSAS.

CAPÍTULO V. UN MODELO CAUSA – EFECTO SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS IPSAS EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL.

5.1. Introducción.

El presente capitulo tiene como objetivo construir un modelo causa-efecto sobre la aplicación IPSAS utilizando ecuaciones estructurales, tratando de evidenciar cuales son los factores que intervienen en el proceso de adopción de las IPSAS. Dicho estudio pretende realizar un análisis comparativo entre los países del continente americano y la Unión Europea, al objeto de comprobar el impacto que la armonización puede tener en la información financiera del sector público, y en qué medida se consigue mejorar la transparencia y rendición de cuentas y la utilidad de la información para la toma de decisiones.

Para llevar a cabo dicho análisis nos basamos en los resultados obtenidos en la encuesta descrita en el capítulo anterior, utilizando para ello el Modelo de Ecuaciones Estructurales, [Structural Equation Model (SEM)] con la técnica de Mínimos Cuadrados Parciales (Partial Least Squares PLS por sus siglas en inglés). Dicho análisis servirá para conocer el conjunto de países con similitudes entre si y diferencias, con el fin de observar la similitud y comparabilidad que existe en el proceso de adopción de las IPSAS entre dichos países.

En este sentido, el estudio puede considerarse relevante porque se pretende hacer una comparación, de las principales implicaciones que tienen las IPSAS entre los Países del continente Americano y los que conforman la Unión Europea. Para llevarlo a cabo entendemos que es importante considerar la realidad socioeconómica, legislativa, fiscalización, y las políticas de las administraciones públicas de cada país. En los últimos años se han venido dando una serie de innovaciones que permiten que las administraciones públicas se transformen, con el fin de mejorar los procesos administrativos y contables, buscando de esta manera lograr una mayor transparencia y una mejor rendición de cuentas ante los usuarios de la información financiera de las entidades públicas.

Algunos de estos países han empezado el proceso de adopción de normas internacionales en los procesos contables de sus administraciones públicas, y por lo tanto consideramos que dicho estudio será de una gran importancia.

5.2. Objetivos.

Como consecuencia de la difusión y adopción de las IPSAS, se ha venido presentando una normalización de las cuentas públicas en los organismos internacionales como la OCDE, FMI, OMC, por citar algunos de los más importantes. También se han iniciado procesos de adopción de las IPSAS en los países anglosajones y en algunos países de la Unión Europea, tratando de buscar una mayor homogeneidad y una mayor comparabilidad de la información contable.

En este marco, pretendemos realizar un análisis del proceso de armonización en los países del continente Americano y la Unión Europea, mostrando la diversidad existente, dado que los países en algunos casos se desconocen las IPSAS y en algunos otros se encuentran en el proceso de adopción.

Desde el punto de vista teórico, cabe pensar que los países, hoy en día, buscan la modernización de sus sistemas contables y que en ese proceso, la adopción o adaptación de las normas internacionales recomendadas por la IFAC puede ser considerada una estrategia adecuada. Sin duda, esto es un desafío muy importante para las administraciones públicas de estos países ya que sólo es el principio de una serie de reformas internas que tiene que hacer cada país, para así poder estar a la vanguardia de las innovaciones que se dan en materia de contabilidad gubernamental, siguiendo las recomendaciones de los organismos internacionales.

El objetivo de este estudio empírico es analizar los estímulos y barreras a la adopción de las IPSAS en los países de América y de la Unión Europea y en qué medida éstos pueden influir en los beneficios que los países ven en el proceso en términos de la

modernización y armonización de la contabilidad gubernamental. Para ello, identificamos el nivel de adopción de las IPSAS en los países analizados.

Con respecto a este objetivo general, el estudio presenta los siguientes objetivos específicos.

1. Comparar los procesos de modernización de la contabilidad gubernamental en los países que conforman al continente Americano y a la Unión Europea que aplican las IPSAS y como están llevando a cabo dicho proceso de adaptación.
2. Analizar las razones que pueden llevar a la adopción de las IPSAS y si existen o no diferencias entre los países del ámbito Americano y Europeo.
3. Conocer los efectos que la aplicación de las IPSAS puede tener tanto en el ámbito de América como en el de la Unión Europea.

5.2.1. El camino para la adopción de IPSAS: estímulos y barreras.

Las IPSAS tienen como objetivo mejorar la calidad de la información financiera de las entidades del sector público, el incremento de la transparencia y la rendición de cuentas en el sector público y mejorar la comparabilidad de los estados financieros de todo el mundo (IPSASB, 2014b). En esta investigación, se analizan los beneficios de las IPSAS, con respecto al uso de las normas nacionales o locales, con el fin de lograr la comparabilidad de la información financiera siendo un punto clave la adopción de las IPSAS la cual dará lugar a la armonización internacional de la contabilidad gubernamental. El éxito de los esfuerzos del IPSASB depende del reconocimiento y apoyo a su labor de diferentes grupos interesados que actúan dentro de los límites de sus propias jurisdicciones.

En estos momentos, muchos países, así como la mayoría de las organizaciones públicas internacionales, tienen procesos en curso para la adopción de las IPSAS. Usando la terminología de Humphrey et al. (2009), podemos decir que ha surgido la

arquitectura de la contabilidad internacional del sector público, refiriéndose al proceso y marco normativo que puede ayudar a lograr la comparabilidad de la contabilidad del sector público en el ámbito internacional. El enfoque de la armonización y convergencia internacional puede convertirse en una realidad a través de la adopción de las IPSAS a nivel nacional. "Adopción" se puede definir como un proceso que implica la incorporación de los criterios de las normas internacionales en la regulación local (Pacter, 2005). Implica la coexistencia de diferentes conjuntos de normas, pero con criterios de "convergencia" hacia los mismos principios. Este proceso puede requerir cambios de forma gradual y un mayor acercamiento (Bietenhader y Bergmann, 2010).

En este contexto, hay algunas variables y condiciones que influyen en el proceso. Teniendo en cuenta el modelo de contingencia (Lüder, 2002), nos centramos en las siguientes variables contextuales:

- Los estímulos: Los acontecimientos que ocurren en la etapa inicial del proceso y crean un impacto positivo para la adopción de las IPSAS por los gobiernos nacionales.
- Barreras de adopción: Condiciones ambientales que crean un impacto negativo en el proceso de adopción.

5.2.2. Los estímulos para la adopción de las IPSAS.

Basado en el análisis de materia oficial encontrado en la página web de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y emisor de normas nacionales, y literatura de contabilidad fueron identificados ocho estímulos para que un gobierno nacional y tenga los elementos para la de las IPSAS: (1) la emisión de un proceso de estandarización; (2) la similitud de las IPSAS a los estándares de la contabilidad empresarial; (3) la consideración de asuntos de particular importancia a entidades del sector público; (4) el rol activo del IPSASB; (5) el rol de organizaciones gubernamentales internacionales; (6) la crisis de deuda nacional y las IPSAS; (7) La

conciencia y perspectiva global sobre importancia de la armonización contable internacional; y la armonización de reportes financieros con información nacional y estadística.

El proceso de emisión de las normas. El proceso de emisión de las IPSAS se puede considerar como un factor importante en el proceso de legitimación. Antes de que se aprueben las normas, es usual realizar una consulta pública con el objetivo de recoger las opiniones y puntos de vista de las diferentes partes interesadas. La consulta más reciente fue sobre la estrategia IPSASB y la gobernanza (IPSASB, 2014b, 2014c).
En sus orígenes, el Comité del Sector Público de la IFAC (IFAC-PSC), más tarde llamado Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB), publicaba no sólo las normas, sino también los estudios e informes de investigación con el fin de interesar a muchos actores en la reforma del sector público. Así mismo, las publicaciones del IPSASB incluyen guías prácticas de recomendaciones (RPG) que representan una buena práctica que se aconseja a las entidades del sector público a seguir.

Por otra parte, el IPSASB adapta la emisión de las normas a las necesidades de los diferentes entornos (IPSASB, 2014c), tratando de abordar las cuestiones que más preocupan a las entidades del sector público en el contexto internacional. Ejemplos de esto son los proyectos llevados a cabo recientemente: la presentación de información sobre la eficiencia de los servicios; acuerdos de concesión de servicios; y presentación de informes sobre la sostenibilidad financiera.

La aproximación de las IPSAS a la contabilidad empresarial. Desde el principio, la IFAC-PSC optó por tomar como referencia el modelo de contabilidad de las empresas, teniendo en cuenta que la información financiera de las administraciones públicas se puede preparar con los mismos criterios que para las entidades empresariales. Por lo tanto, desde sus orígenes, las normas se han basado en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con los ajustes necesarios para adaptarlos al contexto

del sector público. El objetivo es no dividir esfuerzos, sino centrarse en un único conjunto de normas con raíces comunes con las normas emitidas por el IASB.

Otro resultado positivo es que las grandes firmas de auditoría y consultoría tienen la mayor parte de su formación técnica y organizativa en el ámbito de empresarial. Como consecuencia de ello, estas empresas tienden claramente hacia las normas de contabilidad empresarial como referencia básica y marco normativo para las entidades del sector público (Christensen y Skaerbaek, 2010).

Esto ha ayudado a algunos países a adaptar sus sistemas contables públicos a las IPSAS, dado que lo que han hecho es aplicar las NIIF para el sector empresarial y para las entidades del sector público, ya que su tradición ha estado marcada por no establecer normas específicas para el sector público. El resultado es que las normas aplicables a las entidades del sector público son consistentes con las IPSAS en muchos países. Australia, Nueva Zelanda y el Reino Unido se pueden mencionar como ejemplos.

En Australia, el Consejo de Normas de Contabilidad ha emitido sus normas australianas equivalentes a las NIIF (A-IFRS), con ciertas modificaciones a los pronunciamientos del IASB para aplicarse en la presentación de informes del sector público. Nueva Zelanda inicialmente tuvo el mismo enfoque de adopción de las NIIF con algunas enmiendas para el sector público, pero esto ha sido reemplazado por una versión de las IPSAS para Nueva Zelanda.

Al mismo tiempo, las IPSAS pueden tomar ventaja del apoyo de la Unión Europea por las IFRS (Brusca et al. 2013). De hecho, un importante acontecimiento que trajo a muchos actores más cerca de adoptar la visión de las normas internacionales del IPSASB, fue la decisión de la Unión Europea en el año 2005 exigió a sus estados miembros que las empresas que cotizaran tendrían que informar conforme a las IFRS. Como Christiaens et al. (2010) afirman, un número de jurisdicciones no adoptan las IPSAS, esto debido a que transfieren sus estándares locales de contabilidad

empresarial al sector público. De manera que si están basados en las IFRS, estos serán eventualmente compatibles con las IPSAS.

La consideración de asuntos de particular importancia a entidades del sector público. Originalmente las IPSAS transfieren claramente los principios de contabilidad generalmente aceptados de las empresas a la contabilidad del sector público sin embargo, existen muchos críticos tanto académicos como profesionales que piensan que la administración pública contiene características que requerirán especial atención al adaptarse a los sistemas de contabilidad empresarial (Ellwood y Newberry, 2007; Newberry, 2014).
Reconociendo esto, en 2002, la IFAC-PSC iniciaron una segunda fase del programa de normas, considerando asuntos de particular importancia para el sector público, tales como: las políticas sociales de contabilidad del gobierno y la contabilidad para ingresos sin contraprestación (Bergmann, 2013).

También podemos mencionar el valor que tienen los sistemas presupuestarios en el sector público, en particular, en los países europeos continentales (Jones et al., 2013), donde los modelos contables se centran en el presupuesto. El IPSASB observo rápidamente las dificultades que esto podría implicar e introdujo los aspectos presupuestarios. Por ejemplo, se emitió la IPSAS 24, "Presentación de información del presupuesto en los estados financieros", que trata de la presentación de informes de presupuestarios. Otro hito importante es el marco conceptual para la contabilidad del sector público del IPSASB, que contiene los conceptos, definiciones y principios que sustentan el desarrollo de las IPSAS (IPSASB, 2014d).

El papel activo del IPSASB. El IPSASB está desarrollando una política activa de promoción de las IPSAS ante los gobiernos nacionales y las instituciones internacionales tratando de interesar a los mismos por las IPSAS. Ejemplos de este papel activo se ven continuamente en la agenda publicada por el IPSASB, con muchas presentaciones y discursos que tratan de involucrar a las partes interesadas, tales como la participación en las reuniones del grupo de trabajo de las Normas

Europeas de Contabilidad para el Sector Público (EPSAS) y presentaciones en Corea, Japón, Alemania y Londres, entre otros.

En primer lugar, el IPSASB anima a los países a adoptar las IPSAS. En segundo lugar, el IPSASB adoptó muy pronto una política activa para la difusión de las IPSAS, traduciendo las mismas en muchos idiomas, incluyendo el español desde el año 2005 (IPSASB, 2015) y el francés. En tercer lugar, el IPSASB coopera en la mayor medida posible con los emisores de normas nacionales para la preparación y emisión de normas, con el fin de compartir recursos.

El IPSASB también participa en debates con los usuarios, incluyendo: los representantes electos, los ministros de finanzas y organismos competentes similares; y los profesionales de todo el mundo - con el objetivo de identificar las necesidades del usuario para las nuevas normas y directrices a seguir.

El papel de las organizaciones gubernamentales internacionales. Las organizaciones gubernamentales internacionales han desempeñado un papel importante a través de dos políticas complementarias diferentes: en primer lugar, promover la adopción de las IPSAS y en segundo lugar mediante ejemplos. La adopción de las IPSAS ha sido recomendada por el Banco Mundial (2004), el FMI y la OCDE, como parte de sus recomendaciones para mejorar la rendición de cuentas y la transparencia de las entidades del sector público. El Banco Mundial y el FMI colaboran activamente a través de asistencia financiera y programas de formación de profesionales (PwC, 2015).

El primer punto de partida para la legitimación de las IPSAS ha sido su adopción por parte de las organizaciones internacionales. Por ejemplo, la OCDE, la Comisión Europea, la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN), la ONU, el Consejo de Europa y la Organización Internacional de Policía Criminal (INTERPOL) han adoptado las IPSAS. La adopción de las IPSAS por las instituciones financieras, económicas y políticas internacionales significa que se han convertido en una

referencia clara y útil para cuando se solicite información financiera de los países y las entidades del sector público.

La crisis de deuda nacional y las IPSAS: implicaciones en el ámbito de la Unión Europea. La crisis financiera mundial y la consiguiente crisis de la deuda soberana también han planteado varias cuestiones a la contabilidad del sector público. Muchos gobiernos tienen déficits importantes y altos niveles de deuda y su control ha sido fijado como objetivo prioritario para la mayoría de los gobiernos nacionales. Por otra parte, la crisis financiera ha creado desconfianza y aumento de la necesidad de la rendición de cuentas y la transparencia en el sector público. Como señala Gómez et al. (2015) las crisis financieras y la necesidad de reducir el déficit público, han puesto de manifiesto la necesidad de mejorar la calidad de la información financiera, por lo que pueden ser factores importantes para estimular las reformas de la contabilidad pública.

En la Unión Europea, la crisis hace que sea aún más importante obtener los datos de déficit y deuda comparables para todos los Estados miembros. Eurostat es la Oficina Estadística de la Unión Europea, responsable de dotar a la Unión Europea con las estadísticas que permitan comparaciones entre países y regiones, utilizando para ello el Sistema Europeo de Cuentas (ESA). ESA proporciona el marco contable estadístico a nivel macro para los sectores gubernamentales y no gubernamentales de la Unión Europea y es en base a devengo. Los datos relativos a la deuda y el déficit del gobierno a base de la ESA, utilizados para los fines del procedimiento de déficit excesivo, son el resultado de la consolidación de las cuentas individuales de las entidades de las administraciones públicas de los Estados miembros (European Commission, 2013b). En este sentido, como señalan Jones y Caruana (2014), la función de la ESA es muy diferente a las IPSAS u otras normas de información financiera que se dirigen hacia la rendición de cuentas y la transparencia de una entidad (nivel micro-contable).

Con la crisis, la Comisión Europea ha tomado conciencia de que el sistema de estadística fiscal no ha mitigado suficientemente el riesgo de que información de calidad deficiente sea notificada al Eurostat. Para mejorar esta situación se requiere de la existencia de información de calidad comparable y coherente a nivel micro-contable (European Commission, 2013b; Lüder, 2000).

La perspectiva global y la conciencia de la importancia de la armonización contable internacional en el sector público. En un mundo de globalización, los diferentes profesionales y académicos están tomando conciencia de la importancia de la armonización contable en el sector público (Benito et al., 2007; Christiaens et al., 2010). A pesar de que la armonización de la contabilidad del sector público podría ser considerada menos importante que la de la contabilidad del sector empresarial, el mercado de bonos del gobierno podría beneficiarse de la información financiera comparable. Además, se requiere información comparable para evaluar el cumplimiento de los tratados internacionales, como el Tratado de la Unión Europea, en particular, el Tratado de Maastricht.

Un camino hacia la armonización de la información financiera nacional y estadística. Otro estímulo puede ser la armonización entre la información micro y macro-económica, actualmente considerada como un objetivo. De hecho, muchos emisores de normas están haciendo esfuerzos en este sentido. Un ejemplo es el propio IPSASB, que publicó en 2012 el documento de consulta IPSAS y Guía de Información de Estadísticas de Finanzas Públicas (GFS), El objetivo es apoyar a los gobiernos en el uso de los sistemas de información financiera integrados que pueden generar tanto estados financieros con IPSAS como los informes GFS. En 2014, el IPSASB emitió un documento de política titulado Proceso para considerar las Guías de Información de Estadísticas de Finanzas Públicas durante el desarrollo de las IPSAS, cuyo objetivo es establecer el proceso del IPSASB para considerar las estadísticas de informes de directrices durante el desarrollo de las IPSAS.

5.2.3. Las barreras para la adopción de las IPSAS

También hay algunas barreras que amenazan la adopción de las IPSAS, incluyendo las críticas recibidas por su aproximación al modelo de contabilidad empresarial, el interés de los países en mantener el control y la apariencia fiscal, el coste y las necesidades de formación para la adopción de las IPSAS, y la preocupación sobre la gobernanza del IPSASB.

La aproximación de las IPSAS al modelo de contabilidad empresarial. La adopción del modelo de contabilidad de las empresas por el sector público ha sido criticada en la literatura. Esta fue, de hecho, una de las principales críticas en las respuestas a la consulta pública de la Unión Europea (European Commission, 2013a). Algunas respuestas ponen de relieve el carácter incompleto de las IPSAS con respecto a las particularidades de la contabilidad del sector público (por ejemplo, con respecto a los impuestos y las prestaciones sociales). Como se mencionó anteriormente, en un intento de hacer frente a esta cuestión, el IPSASB ha desarrollado un marco conceptual específico para las entidades del sector público.

Otra crítica que ha surgido es que las IPSAS no analizan específicamente las particularidades presupuestarias de la administración pública, y simplemente mencionan que la información presupuestaria puede ser incluida en el informe financiero. Esto contrasta con la importancia del presupuesto en algunos países e incluso puede ser un riesgo para la adopción de las IPSAS en los países donde el presupuesto es la piedra angular del sistema de contabilidad, como en el caso de Finlandia (Oulasvirta, 2014). Por último, la inclusión del valor razonable como criterio de valoración para el sector público, el cual es muy difícil de determinar en determinadas ocasiones, también está siendo objeto de debate (Oulasvirta, 2014).

Mantener el control y la ilusión fiscal. El interés de los países por mantener el control sobre el proceso de normalización, con un nacionalismo arraigado, por el que cada país considera que su sistema de contabilidad es el más adecuado, puede ser otra

barrera para la adopción IPSAS. Por otra parte, la información financiera tiene un impacto importante en la sostenibilidad financiera, la deuda y el déficit pueden ser infravalorados (Koen y Van den Noord, 2005), y la consolidación y garantías son dos cuestiones clave (Bergmann, 2014). Por lo tanto, los gobiernos pueden querer controlar las normas de contabilidad con el fin de mantener la ilusión fiscal, dado que los criterios contables pueden generar expectativas de cambios, o hacer que el cambio parezca más grande de lo que realmente es (Irwin, 2012).

Las necesidades de formación y los costes para la adopción IPSAS. La adopción de nuevas normas contables requiere de recursos financieros para el proyecto y el apoyo político. Se requieren inversiones en sistemas de tecnología de la información (TI) y la formación de los profesionales en los nuevos sistemas (PwC, 2014). Esto puede ser una barrera en muchos países, especialmente en un momento de restricciones presupuestarias.

El acceso a la formación y la preparación de los profesionales es variable, ya que hay muchos países en los que los funcionarios y los políticos ni siquiera han experimentado con la contabilidad de devengo. La adopción de las IPSAS requiere un proceso y un apoyo para la adquisición de experiencia profesional y la formación de las personas involucradas con los nuevos sistemas.

Las preocupaciones sobre la gobernanza IPSASB. El proceso de consulta llevado a cabo por Eurostat encontró que las preocupaciones sobre la gobernanza y la supervisión del IPSASB son algunas de las razones por las que las autoridades nacionales mencionan para no adoptar las IPSAS (European Commission, 2013a). Tratando de responder a estas críticas, en enero de 2014, un grupo de revisión independiente, presidido por representantes del FMI, la OCDE y el Banco Mundial, emitió una consulta pública sobre el futuro gobierno de la IPSASB con el fin de resolver las cuestiones relacionadas con su gobierno (IPSASB, 2014c).

5.3. Metodología.

Como ya se comentó en el capítulo anterior, la obtención de datos para el estudio comparativo de los países del continente americano y los países de la unión europea, se ha llevado a cabo a través de la realización de una encuesta de investigación dirigida principalmente a los responsables de la información financiera de los diferentes países (Anexo IV y V). No obstante, en aquellos países que no se encontró una respuesta por parte de los responsables de dicha información, se contactó con investigadores especialistas del tema. Dicho instrumento nos ha permitido obtener información relativa a los sistemas de las administraciones públicas, clasificada en los siguientes temas: marco regulador, usuarios de la información de las finanzas públicas, objetivos de la información financiera, los principios contables y la información presupuestaria y contable.

Para la estimación del modelo empleamos la metodología del modelo de ecuaciones estructurales (SEM), mediante el programa de análisis estadístico Partial Laest Squares (PLS) y el software SPSS, v.18. Siguiendo los criterios ya descritos en el capítulo anterior sobre la técnica del PLS, a continuación presentamos el análisis el análisis estadístico de los datos y sus resultados.

5.4. Definición de hipótesis.

A continuación planteamos una serie de hipótesis que nos permitirán analizar el nivel de aplicación de las IPSAS y su relación con la mejora de la transparencia y rendición de cuentas, la mejora de la comparabilidad de la información financiera y la obtención de financiamiento de organismos internacionales.

La pregunta que nos plantemos en nuestro estudio es: ¿Cuáles son las razones de mayor relevancia que inciden en que un país adopte o no a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público?

Autores como: Brusca et al. (2016), Dasi, et al. (2013), Ernst & Young (2012), Christiaens et al. (2010), Biraud (2010), Chang et al. (2008), Benito et al. (2007), Pilcher (2005), Benito y Brusca (2004), o Fuertes (2001), entre algunos otros, han llevado estudios sobre el proceso de armonización y la comparabilidad de la información pública, algunos de ellos centrados en el caso de las IPSAS.

Teniendo en cuenta la literatura anterior y los objetivos del trabajo se han definido las siguientes proposiciones para ser contrastadas empíricamente (Véase modelo de investigación en la figura 5.1.).

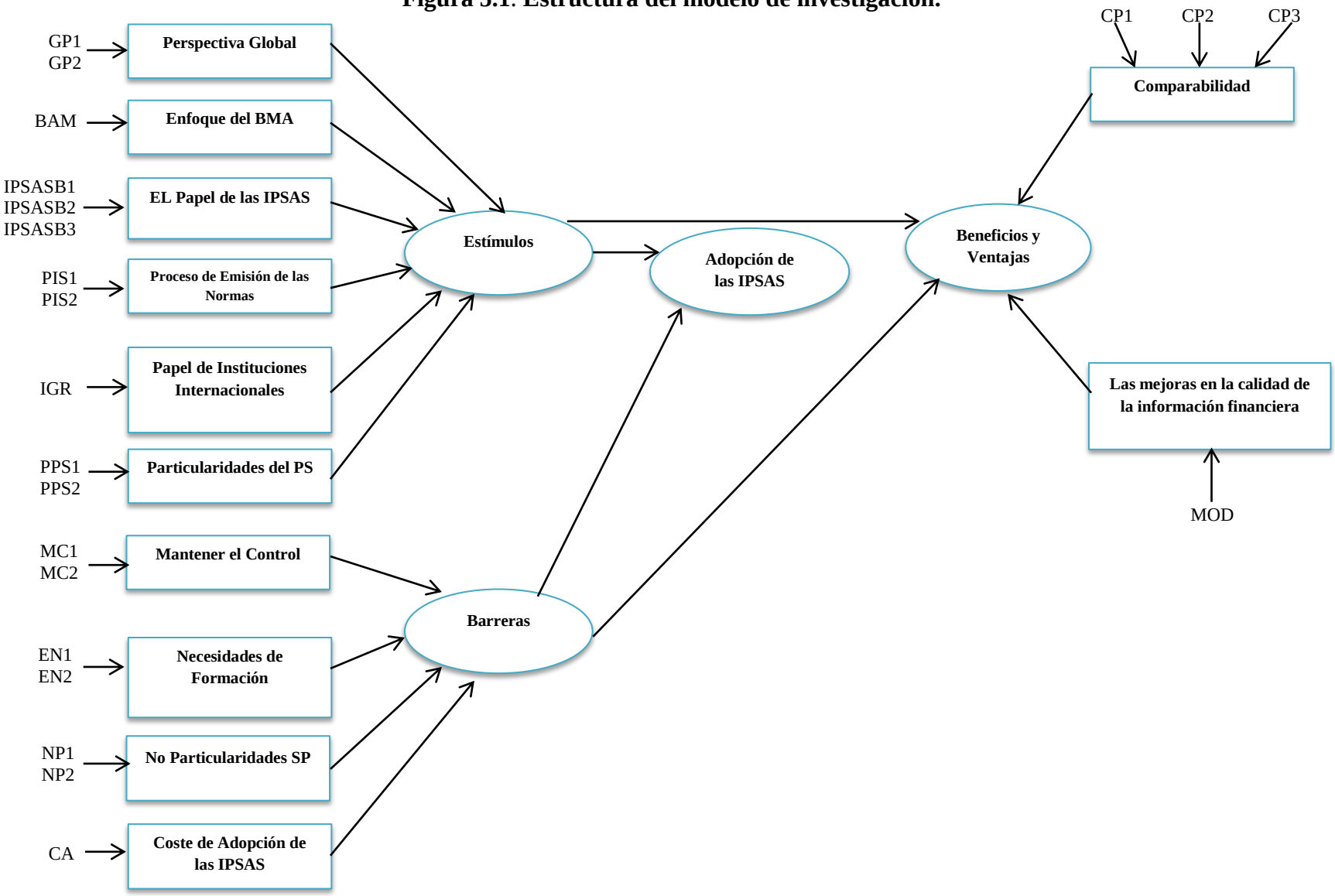
H1: La importancia asignada a los estímulos tiene un efecto positivo sobre la adopción de las IPSAS.

H2: La importancia asignada a las barreras tiene un efecto negativo sobre la adopción de las IPSAS.

H3. La adopción de las IPSAS tiene un efecto positivo sobre los beneficios percibidos de las IPSAS en términos de comparabilidad de la información.

H4. La adopción de las IPSAS tiene un efecto positivo sobre los beneficios percibidos de las IPSAS en términos de mejoras en la calidad de la información financiera, incrementando la transparencia y la rendición de cuentas que permita la modernización de los sistemas de contabilidad.

Figura 5.1. Estructura del modelo de investigación.



5.5. Definición de las variables

Sobre la base del cuestionario, hemos definido las variables de estímulos, barreras y beneficios incluidos en la Tabla 5.1 utilizando una escala tipo Likert para la respuesta (1 a 5).

El método utilizado en el documento es el modelo de ecuaciones estructurales (SEM). SEM es un método multivariado de análisis que permite el análisis de las relaciones causales entre las variables mediante análisis de regresión múltiple. Uno de los puntos fuertes de SEM es la capacidad de construir variables latentes o construcciones, que son variables que no son directamente medibles pero se puede estimar a través de las variables medidas. Permite múltiples medidas para estar asociados con un único constructo latente. En nuestro caso, el uso de los ítems del cuestionario que figura en la tabla 5.1, construimos tres variables latentes: estímulos, beneficios y barreras de adopción IPSAS.

SEM combina el modelo estructural y el modelo de medición. La primera muestra si las variables observadas son buenos indicadores de las variables latentes y la segunda describe las relaciones entre las únicas variables latentes. Una ventaja importante es que dentro del modelo, una construcción puede funcionar como una variable dependiente y como una variable independiente.

Utilizamos los mínimos cuadrados parciales SEM (PLS-SEM) incluido en el software SmartPLS 2.0. PLS tiene la ventaja de ser capaz de estimar incluso pequeñas muestras correctamente y se ha considerado adecuado para reflejar constructos medidos formativa e identificar exitosa relación entre los constructos (Hair et al. 2012).

Tabla 5.1. Variables incluidas en el estudio.

Constructo	Código	Ítem en el Cuestionario
Estímulos	BAM	Las IPSAS están adaptados a las Normas Internacionales de Información Financiera (Modelo de Contabilidad Empresarial, BAM)
	PPS1	Las IPSAS consideran los problemas del sector público en general
	PPS2	Las IPSAS se adaptan al contexto del sector público
	IPSASBR1	Legitimidad del IPSASB en el ámbito internacional
	IPSASBR2	Las IPSAS son una referencia internacional para la modernización de la contabilidad
	IPSASBR3	Difusión de las IPSAS a nivel internacional por el IPSASB
	IGR	Organizaciones no gubernamentales internacionales han adoptado estas normas de contabilidad
	PIS1	Las IPSAS representan el consenso de los diferentes grupos de interés que participan en el proceso de emisión de normas
	PIS2	Las IPSAS representan las normas internacionalmente aceptadas y son más fáciles de justificar
	GP1	Es necesario armonizar la contabilidad internacional
	GP2	Para lograr la armonización de las normas contables a nivel internacional
Barreras	EN1	IPSAS son recientes y el personal no está familiarizado con ellas
	EN2	Se requerirá capacitación y experiencia con las IPSAS.
	NP1	IPSAS se basan principalmente en las NIIF y no incluyen las particularidades del sector público
	NP2	IPSAS no son lo suficientemente específicas en los aspectos relativos al sector público
	CA	Los costes son demasiado altos
	MC1	Las normas nacionales se consideran más apropiadas que las IPSAS
	MC2	Las normas internacionales de contabilidad reducirán la soberanía de un país

Beneficios	CP1	Se mejorará la comparabilidad de la información financiera entre países
	CP2	Podrían proporcionar datos cualitativos comparables a las organizaciones no gubernamentales internacionales (UE, OCDE, FMI, BM)
	CP3	Facilitarán la consolidación de los estados financieros de los distintos grupos de países
	IQFR	Contribuyen a mejorar la calidad de la información financiera y la modernización de los sistemas de contabilidad.

5.6. Análisis estadístico de los resultados.

Los estímulos y barreras para la adopción de las IPSAS

Con el fin de abordar los principales estímulos para la adopción de las IPSAS, se han analizado las respuestas de los diferentes grupos: en primer lugar, países que han adoptado las IPSAS y países que no han comenzado un proceso de adopción y en segundo lugar, los países de América y de la Unión Europea. La Tabla 5.2 muestra las medias y la desviación de las respuestas de cada grupo, que puede ir de 1 (bajo) a 5 (alto).

La mayoría de los participantes están de acuerdo en la importancia de lograr la armonización internacional y consideran que este es un factor importante para los países que adopten las IPSAS (variables GP1 y GP2). El análisis muestra que todos los estímulos tienen un valor más alto para los países adoptantes que para los no adoptantes. Los estímulos son percibidos como más importantes por los países de América que por países de la Unión Europea. De hecho, los países de la UE valoran la armonización de la contabilidad internacional en el sector público menos que los americanos.

Tabla 5.2. Los estímulos para la adopción de las IPSAS.

Código	Adoptan las IPSAS		No Adoptan las IPSAS		Países Americanos		Países Europeos		Total	
	Media	Desv. Estándar	Media	Desv. Estándar	Media	Desv. Estándar	Media	Desv. Estándar	Media	Desv. Estándar
BAM	3.14	1.916	2.83	1.800	3.68	1.336	2.17	1.978	2.95	1.825
PPS1	3.50	1.871	2.52	1.592	3.63	1.300	2.11	1.844	2.89	1.745
PPS2	3.64	1.906	2.70	1.663	3.79	1.316	2.28	1.934	3.05	1.794
IPSASBR1	3.43	1.742	2.78	1.594	3.74	1.098	2.28	1.841	3.03	1.658
IPSASBR2	3.50	1.743	2.70	1.743	4.05	1.026	1.89	1.711	3.00	1.764
IPSASBR3	3.14	1.748	3.17	1.825	4.21	.918	2.06	1.798	3.16	1.772
IGR	3.21	1.578	2.57	1.619	3.74	.933	1.83	1.618	2.81	1.613
PIS1	3.07	1.542	2.78	1.650	3.58	1.071	2.17	1.757	2.89	1.595
PIS2	3.14	1.834	2.87	1.604	3.63	1.342	2.28	1.742	2.97	1.675
GP1	4.07	1.774	3.57	1.805	4.26	1.098	3.22	2.211	3.76	1.786
GP2	3.79	1.847	3.52	1.675	4.11	1.150	3.11	2.083	3.62	1.722

La mayoría de los participantes están de acuerdo en la importancia de lograr la armonización internacional y consideran que este es un factor importante para los países que adopten las IPSAS (variables GP1 y GP2). El análisis muestra que todos los estímulos tienen un valor más alto para los países adoptantes que para los no adoptantes. Los estímulos son percibidos como más importantes por los países de América que por países de la Unión Europea. De hecho, los países de la UE valoran la armonización de la contabilidad internacional en el sector público menos que los americanos.

Los países que han adoptado las IPSAS consideran que las mismas tienen en cuenta los problemas y se adaptan al contexto del sector público (PPS1 y PPS2), y los países de América dan valores más altos que los europeos. La mayoría de los países que han adoptado las IPSAS, las consideran como una referencia internacional para la modernización de la contabilidad (IPSASBR2) y eso es especialmente cierto en los países americanos.

La adopción de las IPSAS por las organizaciones internacionales gubernamentales (IGR) ha sido un estímulo para los países y muchos consideran que las IPSAS han ganado legitimidad internacional y que su adopción es más fácil justificar (IPSASBR1). No hay diferencias entre los adoptantes y no adoptantes sobre la relevancia de la difusión de las IPSAS por el IPSASB a nivel internacional (IPSASBR3), aunque este tema es más valorado por los países de América.

Las similitudes entre las IPSAS y las NIIF es otro factor positivo para los adoptantes IPSAS (variable BAM), especialmente en los países de América. El IPSASB ha aprovechado la legitimidad del IASB, a pesar de esta orientación ha sido fuertemente criticada en la literatura.

Hemos analizado las barreras para la adopción de las IPSAS con el mismo procedimiento. La Tabla 5.3 muestra los resultados. La principal barrera para la adopción de las IPSAS es que muchos países consideran que las IPSAS reducirán su soberanía (MC2) y que sus normas locales son más adecuadas (MC1). Ellos prefieren su propio modelo de contabilidad, ya que les permite mantener el control de la emisión de normas.

Tabla 5.3. Las barreras para la adopción de las IPSAS.

Código	Adoptan las IPSAS		No Adoptan las IPSAS		Países Americanos		Países Europeos		Total	
	Media	Desv. Estándar	Media	Desv. Estándar	Media	Desv. Estándar	Media	Desv. Estándar	Media	Desv. Estándar
EN1	1.21	1.528	2.17	1.749	1.74	1.695	1.89	1.779	1.81	1.713
EN2	1.50	1.871	2.09	1.782	1.95	1.870	1.78	1.801	1.86	1.813
NP1	1.36	1.692	2.30	1.917	1.79	1.751	2.11	2.026	1.95	1.870
NP2	1.36	1.737	1.96	1.665	2.00	1.856	1.44	1.504	1.73	1.694
CA	1.86	.949	2.61	1.118	2.58	1.216	2.06	.938	2.32	1.107
MC1	2.50	1.506	2.78	1.594	2.79	1.584	2.56	1.542	2.68	1.547
MC2	3.14	1.099	2.74	1.054	2.84	.958	2.94	1.211	2.89	1.075

El coste de la adopción de las IPSAS (CA) también se considera una barrera, principalmente en los países que no han adoptado las IPSAS y en los países de América. También hay algunos encuestados que consideran que las IPSAS se basan en las NIIF (NP1) y que algunas de las peculiaridades del sector público se echan en falta (NP2), especialmente en el grupo de los no adoptantes pero las medias son sólo de 1,95 y 1,73 para las respuestas totales. La falta de familiaridad con las IPSAS porque son recientes (EN1) y la necesidad de formación y experiencia con las IPSAS (EN2) no son barreras importantes para la adopción de las IPSAS, dado que los valores medios de las variables son 1,81 y 1,86 respectivamente.

Beneficios de la adopción de las IPSAS

De acuerdo con los argumentos anteriores, proponemos los siguientes beneficios de adoptar las IPSAS: contribuyen a mejorar la calidad de la información financiera y la rendición de cuentas y la transparencia; permiten alcanzar la comparabilidad internacional, facilitando por ejemplo la consolidación de los estados financieros de los países. La Tabla 5.4 muestra que la mayoría de los participantes que han implementado las IPSAS valoran las mejoras en la rendición de cuentas y la transparencia (media de 4,57), así como los beneficios en términos de comparabilidad de la información (media de 4,79). En general, todos los participantes valoran los beneficios propuestos relativos a la introducción de IPSAS (todas las variables tienen valores por encima de 4).

Tabla 5.4. Las ventajas de las IPSAS en la práctica.

Código	Adoptan las IPSAS		No Adoptan las IPSAS		Países Americanos		Paises Europeos		Total	
	Media	Desv. Estándar	Media	Desv. Estándar	Media	Desv. Estándar	Media	Desv. Estándar	Media	Desv. Estándar
CP1	4.79	.579	4.17	1.403	4.47	1.073	4.33	1.328	4.41	1.189
CP2	4.29	.914	3.96	1.364	4.42	.902	3.72	1.406	4.08	1.211
CP3	4.71	.825	3.96	1.461	4.32	1.250	4.17	1.383	4.24	1.300
IQFR	4.57	1.158	4.00	1.206	4.37	1.065	4.06	1.349	4.22	1.205

5.7. Modelo de ecuaciones estructurales.

Tras realizar el trabajo de campo, se procede a validar el modelo de medida se efectuaron los siguientes pasos: (1) analizar la validez y la validez aparente, (2) calcular la fiabilidad individual de los indicadores por medio de las cargas factoriales de los constructos reflectivos, y (3) examinar la validez del constructo por medio de la validez convergente y la validez discriminante. En cuanto a la validez del modelo estructural se debe analizar: (1) la varianza explicada (R2), y (2) los coeficientes path o pesos de regresión estandarizados (β). A continuación presentamos los apartados donde se comprueban los criterios estadísticos propuestos por la técnica PLS.

Para la validez del contenido se ha realizado una revisión literaria especializada en armonización contable y normas internacionales de contabilidad del sector público de los constructos objeto de análisis, con el objetivo de sustentar teóricamente las escalas de medida. Fue necesario adaptar la mayoría de las escalas de medida originales, para este procedimiento se comprobó la validez aparente, es decir que la escala de medida refleje aquello que realmente pretende medir.

En referencia a la fiabilidad individual de los indicadores para aceptar un indicador como integrante de un constructo reflectivo, el indicador debe tener una cargar factorial (λ) igual o superior a 0,707 (Carmines y Zeller, 1979). Este criterio señala que la varianza compartida entre el constructo y los indicadores del mismo sea mayor a la varianza del error. Para los constructos reflectivos de este estudio se consideró la prueba estadística propuesta por Hair et al. (1999), quienes establecen que cuando se trata de escalas de medida nuevas el criterio de aceptación de las cargas factoriales debe de ser $\lambda \geq 0.550$, debido a que se podría perder información relevante, tal y como recomiendan Bollen y Lennox (1991) y Acedo y Jones (2007).

Con base en el criterio estadístico anterior, en el modelo propuesto se depuran los siguientes indicadores: MC1: "Las normas nacionales se consideran más apropiadas que las IPSAS" ($\lambda = 0{,}246$) y CA: "Los costos son demasiado altos" ($\lambda = 0{,}339$).

Para determinar la consistencia interna de los indicadores que cuantifican los constructos reflectivos, se ha analizado la fiabilidad del constructo por medio del Alfa de Cronbach (α) y el Coeficiente de Fiabilidad Compuesta del Constructo (ρc).

En la tabla 5.5, se observa que el Alfa de Cronbach es mayor a 0.7, tal y como propone Nunnally (1978). En cuanto al Coeficiente de Fiabilidad Compuesta (ρc), propuesto por Werst et al. (1974) los constructos medidos de manera reflectiva deben ser mayores que 0.6 (Bagozzi e Yi, 1988; Chin, 1998; Steenkamp y Geyskens, 2006).

Así mismo el Coeficiente de Fiabilidad Compuesta debe de ser superior al valor de Alfa de Cronbach del constructo propuesto (Fornell y Lacker, 1981). De tal manera que se podría decir que el constructo planteado posee una consistencia interna satisfactoria para el modelo conceptual propuesto.

Tabla 5.5. Fiabilidad del Constructo: Adopción de las IPSAS

Constructo Indicadores	**Alfa de Cronbach (α)**	**Fiabilidad Compuesta (ρc).**	**Análisis de la Varianza Extraída (AVE)**
Estímulos	0.9347	0.9442	0.6094
Barreras	0.8656	0.9025	0.6520
Beneficios de Comparabilidad	0.7816	0.8718	0.6939

La validez del constructo se cuantifica por medio de la validez convergente y la validez discriminante. En referencia a la validez convergente (Fornell y Lacker, 1981), se ha calculado el Análisis de la Varianza Extraída (AVE) para los constructos reflectivos. El coeficiente AVE proporciona la varianza que un constructo reflectivo obtiene de sus indicadores con relación a la proporción de varianza debida al error de medida.

Como se aprecia en la Tabla 5.5, el coeficiente AVE para los constructos con indicadores reflectivos es mayor que 0,500 tal como proponen Bagozzi (1981) y Fornell y Lacker (1981), lo que indica que más del 50% de la varianza del constructo

se debe a sus indicadores. El análisis previo nos permite demostrar la validez convergente del modelo propuesto, como se puede observar el AVE de los diferentes indicadores cumplen con el criterio de aceptación propuesto por (Bagozzi, 1981).

Para analizar la validez discriminante se ha comprobado si el constructo analizado está significativamente separado de otros constructos con los que se encuentra relacionado teóricamente (Sánchez y Roldán, 2010). En este sentido, se analizaron los valores de la matriz de correlaciones entre constructos que está formada por la raíz cuadrada del coeficiente AVE que deben ser superiores al resto de su misma columna. Es decir, el coeficiente AVE de las variables latentes puede ser mayor que el cuadrado de las correlaciones entre las variables latentes, indicando que cuanto mayor porción de varianza entre los componentes de las variables latentes mayor diferencias existirán entre los bloques de indicadores (Chin, 2000; y Sánchez y Roldán, 2005). Los indicadores sobre la diagonal (en negrita) representan los resultados de la raíz cuadrada del AVE entre los constructos y sus medidas.

Tabla 5.6. Fiabilidad del Constructo; Validez Discriminante.

	Barreas	**Beneficios de Comparabilidad**	**Beneficios de Modernización**	**Estímulos**	**Adopción IPSAS**
Barreras	**0.6520**				
Beneficios de Comparabilidad	0.0102	**0.6939**			
Beneficios de Modernización	- 0.3987	0.4973	**1.0000**		
Estímulos	- 0.2472	0.6627	0.4932	**0.6094**	
Adopción IPSAS	- 0.3604	0.2207	0.2012	0.6495	**1.0000**

Los indicadores sobre la diagonal representan los resultados de la raíz cuadrada del AVE entre los constructos y sus medidas. Los indicadores por debajo de la diagonal son correlaciones entre los constructos.

Los indicadores por debajo de la diagonal son las correlaciones entre los constructos. De acuerdo a Sánchez y Roldán (2005) para que se cumpla la validez discriminante, los indicadores sobre la diagonal deben ser mayores que los indicadores por debajo de

la diagonal (Véase Tabla 5.6). Como se observa en dicha tabla, los indicadores cumplen con los criterios empíricos propuestos en párrafos anteriores. Por lo tanto, finalmente se comprobó la validez discriminante de los distintos constructos que integran al modelo PLS propuesto.

La validez del modelo estructural se analiza por medio los coeficientes path o pesos de regresión estandarizados (β), que deben alcanzar al menos un valor de 0,200 para que se consideren significativos (Chin, 1998). Como se observa en la Tabla 5.7, no todas las relaciones casuales propuestas como hipótesis en el modelo de análisis cumplen con el criterio de aceptación.

Tabla 5.7. Análisis estadístico (Validez del Modelo Estructural).

Hipótesis	**Coeficientes *path* estandarizados (β)**	**Valor t (Bootstrap)**	**Error Standar**
H_1: Estímulos ⟶ IPSASs	0.5968	17.0113***	0.0417
H_2: Barreras ⟶ IPSASs	-0.2129	3.1100***	0.0754
H_3: Adopción de las IPSASs ⟶ Beneficios de Comparabilidad	0.2207	3.2728***	0.0673
H_4: Adopción de las IPSASs ⟶ Beneficios de Modernización	0.2012	1.9660**	0.1123

Nota: *** valor *t*> 2.576 (p<0,01), ** valor *t*> 1.960 (p<0,05), * valor *t*> 1.645 (p<0,10), n.s. = no significativo

Por último, como se puede observar en la Tabla 5.8 el Índice de Bondad de Ajuste del modelo estructural es de 0,3821. Esto nos indica que se tiene un ajuste en el modelo de medida y en el modelo estructural, cumpliendo con el criterio empírico de que la medida de bondad de ajuste debe variar entre 0 y 1, a mayor valor, mejor será el índice (Tenenhaus, 2005).

Tabla 5.8. Índice de Bondad de Ajuste.

Constructo	Análisis Varianza Extraída (AVE)	Varianza Explicada (R2)	Índice de Bondad de Ajuste [a]
Estímulos	0.6094	-	
Barreras	0.6520	-	
Beneficios de Comparabilidad	0.6939	0.0487	
Beneficios de Modernización	1.0000	0.0405	
Adopción de las IPSAS	1.0000	0.4644	
Media aritmética	**0.7911**	**0.1845**	**0.3821** [a]

[a] El Índice de Bondad de Ajuste (GoF) = $\sqrt{(AVE) * (R^2)}$ (Tenenhaus, 2005).

5.8. Discusión de los resultados del contraste de hipótesis.

Finalmente una vez realizada la validación del modelo de medida, así como la del modelo estructural, se procede a examinar los resultados obtenidos para contrastar las hipótesis de investigación formuladas y con ello justificar y argumentar las posibles desviaciones de los resultados esperados.

H_1: La importancia asignada a los estímulos tiene un efecto positivo sobre la adopción de las IPSAS.

De acuerdo con los resultados obtenidos en la tabla 5.7, podemos decir que la hipótesis H1 que analiza la importancia asignada a los estímulos y su efecto positivo con las adopción de las IPSASs, esta ha sido validada ($\beta = 0{,}5968$; $p<0.01$). Este resultado nos indica que la hipótesis es aceptada ya que los estímulos tienen un papel de gran importancia para los países que han llevado a cabo la adopción de las IPSASs.

H_2: La importancia asignada a las barreras tiene un efecto negativo sobre la adopción de las IPSAS.

Con respecto a la hipótesis H2 relativa a la que la importancia asignada a las barreras y su efecto negativo en la adopción de las IPSASs, el resultado presenta $\beta = -0{,}2129$ y

$p<0.01$. Esto nos indica que la hipótesis es aceptada, ya que efectivamente las barreras afectan negativamente a la adopción de las IPSASs.

$H_{3.}$ La adopción de las IPSAS tiene un efecto positivo sobre los beneficios percibidos de las IPSAS en términos de comparabilidad de la información.

El resultado estadístico de la tabla 5.7, nos indica que la adopción de las IPSASs tienen un efecto positivo sobre los beneficios de comparabilidad de la información financiera que esperan obtener los países al llevar a cabo la adopción de las IPSASs, el resultado presenta $\beta = 0{,}2207$ y $p<0.01$.

H_4. La adopción de las IPSAS tiene un efecto positivo sobre los beneficios percibidos de las IPSAS en términos de mejoras en la calidad de la información financiera, incrementando la transparencia y la rendición de cuentas que permita la modernización de los sistemas de contabilidad.

Efectivamente la adopción de las IPSASs tiene un efecto positivo sobre los beneficios en términos de mejora de la calidad de la información al realizar una modernización, el resultado presenta $\beta = 0{,}2012$ y $p<0.05$. Este resultado nos indica que la hipótesis es aceptada ya que una de las principales razones para llevar a cabo la adopción de las IPSASs se debe principalmente a que los países pretenden tener una mejor transparencia y rendición de cuentas de su información financiera.

5.9. Conclusiones

La rendición de cuentas y la transparencia son consideradas esenciales para la restauración de la confianza ciudadana en los gobiernos y para alcanzarlos es imprescindible contar con sistemas contables modernos. La idea de la modernización de la contabilidad gubernamental se ha extendido en todo el mundo. Tanto los gobiernos de la Unión Europa como los del continente americano son conscientes de la importancia de los sistemas de contabilidad moderna y la contabilidad de devengo son un hecho. A pesar de las críticas recibidas (Arnaboldi y Lapsley, 2009; Ellwood y Newberry, 2006; Lapsley et al., 2009) el devengo ha ganado terreno en los sistemas de contabilidad del sector público y por el momento sólo unos pocos países mantienen el sistema de contabilidad de caja. Esto no termina sin embargo con el debate sobre la aplicación o la utilidad de la información financiera de devengo (Anessi-Pessina y Stecolini, 2007; Guthrie, 1998; Lande y Rocher, 2011; Lapsley et al., 2009; Paulson, 2006; Pina et al., 2009).

Los estímulos para la adopción de las IPSAS se perciben como más relevante por los países adoptantes que por los no adoptantes. Estos últimos no dan tanta importancia a la necesidad de armonizar la contabilidad del sector público o a la adaptación de las IPSAS a las particularidades del sector público.
El interés de los países a mantener el control, la consideración de que las normas nacionales son más apropiadas que las IPSAS, y el coste de la adopción son las principales barreras a las que se enfrentan los países para llevar a cabo la adopción de las IPSAS.

El modelo estructural confirma que los indicadores seleccionados para medir los estímulos y las barreras y nuestras propuestas son adecuados. Esto debido a que los estímulos tienen un impacto positivo sobre la adopción IPSAS mientras que las barreras tienen un impacto negativo en la adopción de las IPSAS.

El hallazgo más importante de este estudio es que tanto los adoptantes como los no adoptantes valoran los beneficios de las IPSAS para lograr la comparabilidad internacional y para la mejora de la calidad de los sistemas de información financiera. Los países incluidos en el estudio consideran que las IPSAS son un referente internacional para la modernización de la contabilidad y que la adopción de las IPSAS ha permitido realmente un aumento de la transparencia y la rendición de cuentas. El modelo estructural nos permite confirmar el efecto de la adopción de las IPSAS en la mejora de la calidad de la información.

La Unión Europea ha tomado conciencia de la importancia de la modernización y armonización de los sistemas de contabilidad de sus países miembros. Una de las críticas de las IPSAS es su flexibilidad y las diferentes alternativas que ofrecen. Estas razones han llevado a la Comisión Europea a desarrollar sus propias normas, la EPSAS, una versión europea de las IPSAS (European Commission, 2013b). Este será el camino para la armonización de los sistemas contables de países de la Unión Europea. EPSAS se basarán en las IPSAS, una prueba más de la eficacia y la legitimidad de las IPSAS para modernizar y armonizar la contabilidad gubernamental.

CONCLUSIONES.

La transparencia de las administraciones ha adquirido una especial relevancia en los últimos años, como medida para reforzar la confianza en la administración pública. Asimismo, se considera que la información elaborada por estas entidades debe jugar un papel importante para la correcta adopción de decisiones, especialmente en el caso de los gestores públicos, que deben hacer un esfuerzo para conseguir que los recursos sean gestionados de una forma eficiente y eficaz. Esto ha llevado a una modernización y normalización generalizada de los sistemas contables de los países a nivel mundial.

Además, como consecuencia del proceso de globalización y el efecto de la crisis mundial, los gobiernos han tomado conciencia de la necesidad de contar con información económico-financiera comparable en el marco internacional, especialmente en el caso de la Unión Europea. Esto ha hecho que algunos países hayan considerado que la aplicación de las IPSAS puede ser una vía adecuada para lograr la legitimidad de sus sistemas contables, alcanzando a la vez la armonización de los sistemas contables.

En esta tesis doctoral, se aborda el papel de las IPSAS en la armonización y modernización contable del sector público, tratando de determinar mediante un modelo causa – efecto cuáles son los factores que intervienen en el proceso de adopción de las IPSAS. Asimismo, pretendemos realizar un análisis detallado sobre el proceso de modernización y normalización contable que ha tenido lugar en México.

A continuación presentamos las principales conclusiones de nuestra investigación, tanto del proceso de modernización contable de los municipios de México, como del análisis comparativo de los sistemas de contabilidad del sector público en los países de la Unión Europea y el continente americano.

En el primer capítulo se pone de manifiesto cómo las normas internacionales del IPSASB son en estos momentos un referente internacional para alcanzar la

modernización y armonización de la información contable pública. Esto se plasma en la iniciativa de diversos organismos internacionales, como la Comisión Europea, la OTAN, Interpol o Naciones Unidas, que han adaptado sus sistemas contables a las IPSAS. Además, organismos como la OCDE o el FMI han recomendado su adopción a nivel internacional, lo cual ha sido un impulso importante para la difusión internacional de las mismas. Como ya indicaban Caba y López (2009), los países de la región del Mercosur también tienen algunos incentivos para IPSAS con el fin de mejorar la calidad de la información financiera.

Desde un punto de vista teórico, este proceso de difusión de las IPSAS puede explicarse por el modelo de contingencia y de reforma de la gestión pública de Lüder (2001), en el que tendría un gran peso el entorno económico actual y la labor desarrollada por los organismos internacionales mencionados, como principales agentes que han participado en el proceso de innovación a nivel internacional.

Por otro lado, la aplicación de la teoría del Actor-Red explicaría también este fenómeno desde otra perspectiva, asumiendo que las IPSAS se han convertido en un punto obligado de paso en la actualidad y los gobiernos prefieren sumarse a este proceso. La labor llevada a cabo por el IPSASB y el procedimiento utilizado para la emisión de las normas, son algunos de los factores que pueden explicar este proceso. En particular, que las IPSAS se basen en las normas del IASB es sin duda un aspecto clave para que puedan ser consideradas una referencia internacional, ya que han aprovechado la estructura y legitimidad con que cuentan las normas del sector empresarial.

Por último, desde el punto de vista de la teoría institucional, los gobiernos optan por requerimientos externos o procesos generalmente admitidos para reforzar así su confianza. Desde esta perspectiva, existe una dinámica de isomorfismo dado que las organizaciones similares tienden a fijarse en otras similares y comienzan a ser cada vez más parecidas.

En el segundo capítulo se aborda desde un punto de vista teórico y normativo el proceso de reforma que ha tenido lugar en México, donde la Ley General de Contabilidad Gubernamental ha introducido un proceso de reforma y modernización contable de todos los niveles de gobierno.

En un primer momento se tenía previsto que la información financiera estuviera disponible en tiempo y forma real al 31 de diciembre de 2012, momento en el que se deberían haber elaborado los estados financieros armonizados en base a la LGCG. Debido a que los plazos establecidos inicialmente no se cumplieron se tuvo que reformar la Ley para permitir nuevos plazos con el fin de poder tener la información financiera armonizada.

La implementación de la LGCG pretende la armonización contable entre los diferentes niveles de gobierno de las administraciones Mexicanas y a su vez la comparabilidad en el contexto internacional, presentando la información financiera del sector público de calidad.

Algunos de los beneficios esperados con la reforma son: mayor comprensibilidad y comparabilidad de las normas de información, adecuada clasificación de los ingresos y egresos, presentación de estados financieros que resuman de forma adecuada la situación económica y financiera de las administraciones.

Sin duda alguna la LGCG traerá muchos beneficios a largo plazo pero antes tiene que recorrer un largo camino lleno de retos derivados de los desafíos a los que se enfrenta un proceso tan complejo que requiere de tiempo, un plan estratégico de implementación, capacitación del personal, adecuados sistemas tecnológicos y apoyo económico.

De acuerdo con el modelo de Reforma de la Gestión Financiera de Lüder (2001), se ponen de manifiesto las siguientes variables que pueden explicar el proceso de reforma en México: estímulos y entorno institucional, donde puede situarse

principalmente las crisis económicas que se han presentado en las últimas décadas. Por otro lado es importante destacar el compromiso de todos los conductores de la reforma, que se conforman por organismos de gobierno, asociaciones de contadores e instituciones de auditoria, dado que sin su participación la modernización no habría podido llevarse a cabo.

La armonización contable entre los distintos niveles de gobierno permitirá a su vez una mayor transparencia y rendición de cuentas, y lograra alcanzar un sistema contable homogéneo y comparable.

En el capítulo tercero se pone de manifiesto el proceso de armonización contable de los municipios mayores a 25.000 habitantes, constatando que existe todavía un largo camino por recorrer porque la reforma está todavía en sus inicios. De acuerdo con los resultados estadísticos obtenidos, podemos destacar que las variables de mayor relevancia dentro del modelo propuesto son: los recursos y apoyos, la eficiencia en la implementación, los factores de riesgo y los beneficios. Estas variables son las más destacadas dentro del modelo ya que representan las de mayor significancia.

Los recursos y apoyos son de vital importancia para los municipios, dudo que son los que cuentan con menos recursos financieros para llevar a cabo este proceso de armonización contable. Para que las entidades municipales puedan llevar a cabo la armonización contable éstas necesitan una mayor participación y compromiso de todos los actores involucrados.

Dentro de todo proceso de modernización existen riesgos y este proceso no es la excepción, ya que de acuerdo con los resultados obtenidos una de las variables a destacar es la relevancia que se presenta en los factores de riesgo. Los riesgos más significativos considerados por los municipios son la falta de capacitación y formación de su personal, las restricciones presupuestarias, la tecnología de información (software) y la ausencia de un plan estratégico para la implementación del modelo contable.

Los principales beneficios que obtendrán los municipios con la implementación de la armonización contable, será disponer de información actualizada y de utilidad para los usuarios internos y externos de la información financiera. Sin lugar a dudas uno de los mejores beneficios que se obtendrán con la armonización contable será el de contar con una mayor transparencia, una mejor rendición de cuentas, una mejor comparabilidad y sobre todo contar con información actualizada que permita tomar mejores decisiones sobre el manejo de los recursos públicos. Sin embargo, los resultados constatan que falta un largo camino por recorrer para que estos resultados sean efectivos.

En el capítulo cuarto se pone de manifiesto el análisis comparativo sobre la aplicación de las IPSAS a nivel internacional, identificando a los países de la Unión Europea y del continente americano que han iniciado procedimientos para la adopción de las IPSAS.

De acuerdo con los resultados obtenidos en nuestra investigación sobre la adopción de las IPSAS de los países de la Unión Europea y el continente americano, se puede apreciar que todavía debe avanzarse en el proceso, pero también se puede ver como una oportunidad de modernización para los países que están en proceso de implementación o adopción de las IPSAS.

Uno de los hallazgos más importantes de nuestra investigación es que la aplicación de la IPSAS ha permitido una mayor transparencia y rendición de cuentas de acuerdo con lo expresado por los países de la Unión Europea y de América Latina. Así mismo, la comparabilidad de la información es considerada un beneficio importante a destacar, si bien muestran un menor entusiasmo con esta perspectiva ya que sería necesario que todos los países se muevan en ese sentido.

Las IPSAS han logrado ser una referencia de gran importancia tanto para los países de la Unión Europea como para los países del continente americano, sin embargo todavía hay países que prefieren contar con su propia normativa, esto podría justificar

la decisión de la Unión Europea de desarrollar su propia versión de las IPSAS, que la Comisión Europea a desarrollar sus propias normas, el EPSAS, una versión europea de las IPSAS (European Commission, 2013b). Recientemente anunció que el objetivo es que éstas permitan alcanzar la armonización contable en el ámbito europeo.

Nuestro estudio también muestra que la situación está mejorando y muchos países de la Unión Europea y de América Latina han comenzado los procesos de aplicación de las IPSAS. Los desarrollos recientes en el ámbito de la UE son una prueba más de la eficacia y la legitimidad de las IPSAS para la modernización y armonización de la contabilidad gubernamental.

En el capítulo cinco se pone de manifiesto el análisis empírico del proceso de adopción de las IPSAS por parte de los países de la Unión Europea y del continente americano, a través de un modelo causa – efecto utilizando el método estadístico de ecuaciones estructurales. Para llevar a cabo un análisis comparativo de la aplicación de las IPSAS entre los países nos basamos en los resultados obtenidos de la aplicación de una encuesta cuyo objetivo es identificar los estímulos y barreras como factores que pueden llevar a los países a adoptar las normas internacionales y los principales beneficios en el proceso de adopción de las mismas.

La legitimidad que han adquirido las IPSAS, que actualmente representan una referencia internacional para la modernización de la contabilidad del sector público, las ha convertido en el estímulo más relevante para que los países se orienten a la adopción de las mismas.

Las principales barreras a las que se presentan los países interesados en llevar la adopción de la IPSAS son: primeramente reducción de su soberanía, la consideración de la normativa local más apropiada que las IPSAS, altos costes de implementación y que no son lo suficientemente específicas en temas relativos al sector público.

Llevar a cabo este proceso de adopción de las IPSAS no es una tarea fácil ya que implica una serie de reformas a sus sistemas contables, y requiere de un periodo gradual de adaptación, tal como se h apuesto de manifiesto en el caso de México.

El hallazgo más importante de nuestra investigación es que los países valoran los beneficios que se logran obtener al llevar a cabo la implementación de las IPSAS, y en particular consideran que mediante las mismas se puede lograr una mayor comparabilidad de la información financiera, y una mayor transparencia y rendición de cuentas.

El modelo de ecuaciones estructurales elaborado constata que los países con mayores avances en la implementación de las IPSAS tienen mejor consideración sobre los beneficios que las IPSAS puedan tener.

Puede concluirse por tanto que la armonización contable del sector público está todavía en una fase inicial y en los próximos años debe llevarse a cabo esfuerzos importantes por parte de los países para que esto pueda convertirse en una realidad.

BIBLIOGRAFÍA.

Acedo, F., y Jones, M. (2007). Speed of internationalization and entrepreneurial cognition: Insights and a comparison between international new ventures, exporters and domestic firms. *Journal of World Business*, 42 (3), 236-252.

Adhikari P and Mellemvik F (2010) The adoption of IPSASs in South Asia: a comparative study of seven countries. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 10: 171-201.

Alesani D, Jensen G and Stecolini I (2012) IPSAS adoption by the World Food Programme: an application of the contingence model to intergovernmental organizations. *International Journal of Public Sector Performance Management* 2: 61–80.

Anessi-Pessina E, Steccolini I (2007) Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments. *Financial Accountability & Management* 23, 113–31.

Araya L, C. E. (2011). Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos. Tesis Doctoral, Universidad de Granada, España.

Araya, C. E., Caba, C., Y López, A. M. (2011). La innovación en los sistemas de información financiera gubernamental en la región centroamericana: evidencias desde Costa Rica. *Revista Innovar Journal*, 21 (41), 111-123.

Arbuckle, J. L. (2007). Amos Development Corporation. Recuperado el 29 de Noviembre de 2010, de Amos 16.0 User's Guide: http://amosdevelopment.com

Arnaboldi, M., Y Lapsley, I. (2009). On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity. *European Accounting Review*, 18, 809-836.

Asofis. (2014). Auditoria Superior de la Federación. Obtenido de http://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2012i/Paginas/Master_LGCG.htm#palabra=-

Bagozzi, R. e Yi, Y. (1988): On the Evaluation of Structural Equation Models, *Journal of the Academy of Marketing Science*, 16 (1), 74-94.

Benito, B. L., Brusca, I., y Montesinos, V. J. (2007). The Harmonization of Governmental Financial. *International Review of Administrative Sciences*, 2 (73), 293-317.

Benito, B., y Brusca, I. (2004). International Classification of Local Government Accounting Systems. *Journal of Comparative Policy Analysis*, 1 (6), 1-24.

Bergman A (2010) International Public Sector Accounting Standard Board. Ponencia al World Congress of Accountants. Available at http://www.wcoa2010kualalumpur.com.

Bergmann A (2013) IPSASs: Myths and facts. Paper to EGPA Workshop, Salerno.

Bergmann A (2014) The global financial crisis reveals consolidation and guarantees to be key issues for financial sustainability. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 26(1), 165–180.

Bietenhader D and Bergmann A (2010) Principles for sequencing public financial reforms in developing countries. *International Public Management Review* 11(1): 52–66.

Biraud, G. (2010). Joint Inspection Unit. Recuperado el 15 de Enero de 2011, de Preparedness of United Nations System Organizations For The International Public Sector Accounting Standars (IPSAS): http://www.unjiu.org/en/reports.htm

Biondi, Y. (2014) Harmonising European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Issues and Perspectives for Europe's Economy and Society. *Accounting, Economics and Law,* 4 (3), 165-178

Bollen, K., y Lennox, R. (1991). Conventional wisdom on measurement: a structural equation perspective. *Psychological Bulletin,* 110, 305-314.

Boronat, G. (2004). Qué Ventajas aporta el Balanced Scorecard en la gestión pública. *Estrategia Financiera* (211), 46-52.

Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. and Manes Rossi, F. (eds.) (2015), Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization (Palgrave Macmillan).

Brusca, I., Gómez, M., y Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin-America. *Journal Public Administration and Development*, (Pendiente)

Brusca I, Montesinos V and Chow D (2013) Legitimating International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): The case of Spain. *Public Money and Management* 33 (6), 437–444.

Brusca, M. I., y Montesinos, V. J. (2006). La armonización de la contabilidad pública en el contexto internacional. IX Jornada de Contabilidad Pública ASEPUC, 1-48.

Burns, J., and Scapens, R. W. 2000. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research,* 11: 3-25.

Burth, A., y Hilgers, D. (2014). Cui bono? Depicting the benefits of the new municipal budgeting and accounting regime in Germany. *Journal of Business Economics,* 84 (4), 531-570.

Caba C. y López A. (2007). Latin-american Public Financial Reporting: Recent and Future Development. *Public Administration and Development* 27: 139–157.

Caba C.y López A. (2009). Governmental financial transparency in MERCOSUR member countries. *International Review of Administrative Sciences*, 75 (1), 169-81.

Caba Pérez, M., Rodríguez Bolívar, M., y López Hernández, A. (2010). Transparency and E-government in developing countries: The case of latin-american municipalities. *Citizens and E-government: Evaluating Policy and Management: Evaluating Policy and Management*, 158.

Caba Pérez, M., Rodríguez Bolívar, M., y López Hernández, A. (2014). The determinants of government financial reports online. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 1 (42), 5-31

Callon, M. (1986). Some Elements of a Sociology of Translation: Domestication of the Scallops and the Fishermen of St Brieuc Bay. *In Power, Action and Belief*: A New Sociology of Knowledge? ed. J. Law, 196–233. London: Routledge y Kegan Paul

Cámara Diputados, (1917). Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Recuperado el 23 de Noviembre de 2011, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pd

Camisón, C. Z., Boronat, M. N., López, V. A., Y Denia, P. A. (2009). Sistemas de gestión de la calidad y desempeño: importancia de la prácticas de gestión del conocimiento y de I+D. *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa,* 18 (1), 123-134.

Carmines, E. G., y Zeller, R. A. (1979). Realiability and Validity Assessment, Sage University Papers on Quiantitative Applications in the Social Sciences. Beverly Hills, USA.

Carpenter, V.L. and Feroz, E.H. (2001). Institutional Theory and Accounting Rule Choice: An Analysis of Four Us State Governments' Decisions to Adopt Generally Accepted Accounting Principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26 (7), 565-596.

CB Castro, GC Carrión, JLR Salgueiro, (2007). Constructos latentes y agregados en la economía de la empresa. Decisiones basadas en el conocimiento y en el papel social de la empresa: XX Congreso anual de AEDEM (págs. 1-15). Asociación Española de Dirección y Economía de la Empresa (AEDEM).

Chan, J. L. (2009). International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues. (M. D´Amore, Ed.) McGraw-Hill Bio Medica, 19-33.

Chan, J. (2008). International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues. Recuperado el 31 de Agosto de 2010, de James L. Chan: http://jameslchan.com/index.php/publications/

Chang, C. J., Chen, G., y Chow, C. W. (2008). Exploring The Desirability And Feasibility Of Reforming China's Governmental Accounting System. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management,* 20 (4), 482-509.

Chin, W.W (1998): "The Partial Least Squares Approach to Structural Equation Modelling", en Marcoulides G. A. (ed.) Modern Methods for Business Research. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Publisher.

Chin, W.W. (2000): Partial Least Square for researchers: An overview and presentation of recent advances using the PLS approach, http://discnt.cba.uh.edu/chin/indx.html

Chin, W. W. (2010). How to Write Up and Report PLS Analyses. *Springer Handbooks of Computational Statistics*, 655-690.

Christensen, M. and Rocher, S. (2009): Accounting for changed accounting: a translation view comparing accrual accounting implementations in France and Australia. Paper to the 12 th CIGAR Conference, Modena, Italy.

Christensen, M.J. and Skaerbaek, P. (2010): Consultancy outputs and the purification of accounting technologies. *Accounting, Organizations and Society,* 35, 524–545.

Christiaens J, Vanslembrou S. (2009). Accounting and Management Reform in Local Authorities: A Tool for Evaluating Empirically the Outcomes. Proceedings of the 9th CIGAR conference.

Christiaens, J., Brecht, R., Y Rolle, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 537-554.

Christiaens J, Vanhee C, Manes-Rossi F, et al. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences* 81 (1), 158–177.

Chua, W. (1995). Experts, Networks and Inscriptions in the Fabrication of Accounting Images: A Story of the Representation of Three Public Hospitals. *Accounting, Organizations and Society, 20 (2-3),* 111-145.

Chua, W.F. and S.L. Taylor (2008): J. Account. Public Policy 27 (2008) 462–473 469 Distance and the Development of Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17(7), 685-708.

Clemente Enrique y Alfonso Yañez (2009). Ley General de Contabilidad Gubernamental, Armonización Contable, Deloitte. Recuperado el 16 de Noviembre de 2009, de www.deloitte.com/mx

CONAC. (2013). Sesiones del Consejo Nacional de Armonización Contable. Recuperado el 10 de Septiembre de 2013, de http://www.conac.gob.mx/documentos/consejo/diagnostico.pdf

Dasí, R., Montesinos, V., & Murgui. S. (2013). Comparative Analysis of Governmental Accounting Diversity in the European Union. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 15 (3): 255-273.

Diamantopoulos, A. y Winklhofer, H. (2001): "Index construction with formative indicators: an alternative to scale development, *Journal of Marketing Research*, 38 (2), 269-277.

Diamantopoulos, A., Riefler, P. y Roth, K.P. (2008): Advancing formative measurement models, *Journal of Business Research*, 61, 1203-1218.

DOF. (2013). Diario Oficial de la Federación. Recuperado el 2013 de Mayo de 31, de http://www.dof.gob.mx/

DOF, L. (2012). DOF, Ley General de contabilidad Gubernamental (LGCG). Recuperado el 10 de Diciembre de 2012, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lgcg/LGCG_ref01_12nov12.pdf

Dorotinsky, W., y Matsuda, Y. (2002). Reforma de la gestión financiera en América Latina: una perspectiva institucional. *Revista del CLAD Reforma y Democracia* (23).

Ellwood S and Newberry S (2007) Public sector accrual accounting: Institutionalizing neoliberal principles? *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 20: 549–573.

Ernst and Young (2012) Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the EU Member States. Brussels: Eurostat.

ESV (Swedish Financial Management Authority) (2012) Report to the Swedish government: Comparison with international accounting standards. ESV.

European Commission (2013a) Assessment of the suitability of the IPSAS for the member states. Public consultation.

European Commission (2013b) Report from the Commission to the Council and the European Parliament. Towards implementing harmonized public sector accounting standards in Member States.

Falk, R.F. y Miller, N.B. (1992): A Primer for Soft Modeling, The University of Akron Press: Akron.

Flores, J. M. (2012). El proceso de armonización contable en los entes estatales y municipales: objetivos, instrumentos, redefinición de funciones. *Revista de Administración Pública, XLVII* (1), 95-134.

Fornell, C. y Larcker, D.F. (1981): "Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error", *Journal of Marketing Research*, 18 (1), 39-50.

Fuertes, I. F. (2001). La comparabilidad de la información contable pública en la Unión Europea. Tesis Doctoral. Universitat Jaume I de Castelló, Departament de Finances i Comptabilitat, Castellón.

Gil, J. M., Ortega, O. Á., y Arévalo, M. A. (2004). Propuesta de creación de un órgano autónomo de modernización de los sistemas de contabilidad gubernamental y cuenta pública a nivel nacional. Recuperado el 07 de Diciembre de 2009, de Primera Convención Nacional Hacendaria: http://www.indetec.gob.mx/cnh/propuestas/

Giner, B. I., y Mora, A. E. (2001). El Proceso de Armonización Contable en Europa: Análisis de la Relación entre la Investigación Contable y la Evolución de la Realidad Económica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad,* XXX (107), 103-128.

Gomes L and Vaz D (2011) Disclosure of accounting government reports: a comparative study between Brazil and Mercosur countries members from IPSAS perspectives. 13th Biennial CIGAR conference. Ghent.

Gomes, P., Fernandes, M.J. and Da Costa Carvalho, J.B. (2015). The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The

Perspective of Different Stakeholders. *International Journal of Public Administration,* 38 (4), 268-281.

Gómez VM and Montesinos V (2012) Las Innovaciones en Contabilidad Gubernamental en Latinoamérica: el caso de Colombia. *Innovar*. 22, 17–35.

Grossi G and Soverchia M (2011) European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting. *Abacus*. 47, 525-552.

Gruening, G. (1998). Origin and theoretical basis of The New Public Management (NPM). Draft for the 1998 IPMN conference, (1-35). Salem/Oregon.

Guan, J., y Ma, N. (2009). Structural equation model with PLS path modeling for an integrated system of publicly funded basic research. *Scientometrics*, 81, 683-698.

Guthrie J (1998) Application of accrual accounting in the Australian public sectorrhetoric or reality? *Financial Accountability and Management.* 14, 1–18.

Hair, J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., y Black, W. C. (1999). Análisis Multivariante (5a ed.). Madrid, España: Pearson Educación, S.A.

Hair, J. F., Sarstedt, M., Ringle, C. M., y Mena, J. A. (2012). An assessment of the use of partial least squares structural equation modeling in marketing research. *Journal of the Academy of Marketing Science,* 40 (3), 414-433.

Henseler, J. (2010). On the convergence of the partial least squares path modeling algorithm. *Computational Statistics,* 25 (1), 107-120.

Hood C (1995) The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a Theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20, 93-109.

Humphrey C, Loft A and Woods M (2009). The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, Organizations and Society,* 34, 810-825.

IFAC. (2011). IFAC, International Federation of Accountants. Recuperado el 27 de Octubre de 2011, de http://www.ifac.org/public-sector/about-ipsasb

IILSR, I. d. (2006). El Municipio Mexicano. Recuperado el 30 de Noviembre de 2011, de http://derechoadministrativofcpys.files.wordpress.com/2012/06/lectura_u4_2_el-municipio_mexicano.pdf

IMCO. (2013). Instituto Mexicano para la Competitividad A.C. Índice De Información Presupuestal Estatal Obtenido de http://imco.org.mx/finanzaspublicas/metodologia/

INAPEM, (2003). Manual Básico Para La Administración Municipal. Recuperado el 30 de Noviembre de 2011, de http://www.inafed.gob.mx/work/models/inafed/Resource/322/1/images/2_Manual_Basico_para_la_Administracion_Publica_Municipal.pdf

INEGI. (2010). Instituto Nacional de Estadística y Geografía. México en cifras por Entidad Federativa y Municipios. Recuperado el 15 de Octubre de 2011, de http://www3.inegi.org.mx/sistemas/mexicocifras/default.aspx

Indetec. (2003). Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Recuperado el 25 de Noviembre de 2009, de http://www.indetec.gob.mx/

IPSASB (2014a). IPSAS adoption experience. The International Federation of Accountants.

IPSASB (2014b). IPSASB strategy consultation.

IPSASB (2014c). The future governance of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). Public consultation.

IPSASB (2014d). Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities.

IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) (2015) Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements.

Irwin T (2012) Accounting devices and fiscal illusions. IMF staff discussion note.

Jarne, J. I. (1997). Clasificación y Evolución internacional de los sistemas contables. (Ed) AECA Monografías, Primera edición, España.

Johnson, M.J. et al. (2006): "The Evolution of Loyalty Intentions", *Journal of Marketing*, 70 (2), 122–132.

Jones R and Caruana J (2014) A perspective on the proposal for European public sector accounting standards, in the context of accruals in UK government accounting. *Accounting, Economics and Law* 4 (3), 265–282.

Jones R and Lüder K (2011) The Federal Government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting. *Public Money and Management* 31, 265-270.

Jones R, Lande E, Lüder K and Portal M (2013) A Comparison of Budgeting and accounting reforms in the national governments of France, Germany, the UK and the US. *Financial Accountability and Management* 29 (4), 419-441

Koen V and Van den Noord P (2005) Fiscal gimmickry in Europe: One-off measures and creative accounting. OECD Economics Department Working Papers 417

Lande E and Rocher S (2011). Prerequisites for applying accrual accounting in the public sector. *Public Money & Management*, 31, 219–222.

Lapsley I, Mussari R and Paulsson G (2009) On the adoption of accrual accounting in the Public Sector: A self-evident and problematic reform. European Accounting Review 18, 719–723.

Lande E. 2006. Accrual Accounting in the public sector: Between institutional Competitiveness and the search for Legitimacy. In Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity, Scheid JC (Ed.) Experts Comptables Media: Paris; 19–30.

Latour, B. (1986). The Powers of Association. *In Power, Action and Belief*: A New Sociology of Knowledge? ed. J. Law, 264–80. London: Routledge & Kegan Paul.

Law, J. (1992). Notes on the Theory of the Actor Network: Ordering, Strategy and Heterogeneity. retrieved on July 10, 2010, the Centre for Science Studies, Lancaster University, : http://www.comp.lancs.ac.uk/sociology/papers/Law-Notes-on-ANT.

Law, J. and M. Callon (1992), "The life and death of an aircraft: a network analysis of technical change". (in W. E. Bijker and J. Law Ed., Shaping technology/building society: studies in sociotechnical change), Cambridge, MA: MIT Press, pp. 21-52.

Leeuw, F. L. (1966). Performance Auditing, New Public Management and Performance Improvement: Questions and Answers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9 (2), 92-102.

Lowe, A. (2001): After ANT An Illustrative Discussion of the Implications for Qualitative Accounting Case Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal,* 14 (3), 327-351.

Lüder K (2002) Research in comparative governmental accounting over the last decade – Achievements and problems. In: Montesinos V and Vela JM (eds) Innovations in 11 Governmental Accounting. Boston, MA: Kluwer Academic Publishers, pp. 1–22

Lüder, K. (2001). Research in comparative governmental accounting over the last decade – achievements and problems. Trabajo presentado en la 8th CIGAR Conference: Innovations in Governmental Accounting, Valencia, España.

Lüder K (2000) National accounting, governmental accounting and cross-country comparisons of government financial condition. *Financial Accountability & Management* 16 (2), 117–128.

Lüder, K. G. (1992). A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 99-127.

MCCG, (2009). Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental. Recuperado el 05 de Diciembre de 2011, de: http://www.conac.gob.mx/es/CONAC/Normatividad_Vigente

Mennicken, A. (2008). Connecting worlds: The translation of international auditing standards into post-Soviet audit practice. *Accounting, Organizations and Society,* 33, 384–414

Meyer, J. W., and Rowan, B. 1977. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83, 340-363.

Modell, S. (2004). Performance measurement myths in the public sector: a research note. *Financial Accountability and Management*, 20, 39-55.

Modell, S. (2009). Institutional research on performance measurement and management in the public sector accounting literature: a review and assessment. *Financial Accountability and Management*, 25, 277-303.

MOG (2015). Manual de Organización General de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público. http://www.shcp.gob.mx/lashcp/marcojuridico/MarcoJuridicoGlobal/Otros/338_otros_moshcp.pdf

Montesinos, V. J. (2000). Nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas. *Revista Española de Control Externo*, 2 (4), 39-77.

Montesinos, V. J. (2003). En torno a la Situación Actual de la Contabilidad Pública y sus Perspectivas de Evolución. *Cuadernos Aragoneses de Economía*, 13 (2), 267-272.

Mussari R (2014) EPSAS and the unification of public sector accounting across Europe. *Accounting, Economics and La*w 4 (3), 299–312.

Navarro A and Rodríguez MP (2007) The contribution of International Accounting Standards to Implementing NPM in Developing and Developed Countries. *Public Administration and Development* 27, 413-425

Navarro A and Rodríguez MP (2011) Modernizing governments in Transitional and Emerging Economies through financial reporting based on international standards. *International Review of Administrative Sciences,* 77, 609–640.

Newberry S (2014) The use of accrual accounting in New Zealand's central government: Second thoughts. *Accounting, Economics and Law* 4 (3), 283–297.

Nunnally, J.C. (1978): Psychometric Theory, McGraw Hill, New York.

OCDE, (2012). Perspectivas Económicas de América Latina 2012: Transformación del Estado para el Desarrollo. Paris, Francia: OCDE Publishing.

OCDE, (2010). Panorama de las administraciones públicas 2009. Madrid, España: Instituto Nacional de Administración Pública.

OCDE, (2009). Estudio de la OCDE sobre el Proceso Presupuestario en México. ISBN 978-92-64-07342-5

OCDE, (1997). Issues and developments in public management. Paris, Francia: Public Management Service (PUMA), OCDE.

Oliveira S, y Vaz T, (2011). The cooling effect of green spaces as a contribution to the mitigation of urban heat: A case study in Lisbon. *Building and Environment*, 46 (11), 2186–2194.

Oulasvirta L (2014) Governmental financial accounting and European harmonisation: Case study of Finland. *Accounting, Economics and Law* 4 (3), 237–263.

Pacter P (2005) What exactly is convergence? *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation* 2, 67–83.

Paulsson, G. (2006). Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences From the Central Government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, 22 (1), 47-62.

PBCG, (2009). Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental. Diario Oficial de la Federación. Recuperado el 22 de Mayo de 2010, de http://www.conac.gob.mx/documentos/normatividad/postulados_basicos.pdf

Pilcher, R. (2005). Financial Reporting and Local Government. *Qualitative Research in Accounting and Management,* 2 (2), 171-192.

Pina V, Torres L and Yetano A (2009) Accrual Accounting in the EU Local Governments: One Method, Several Approaches. *European Accounting Review*, 9 (4), 765-807.

Preston, A., Cooper, D. and Coombs, R. (1992). Fabricating Budgets: A Study of the Production of Management Budgeting in the National Health Service. *Accounting, Organizations and Society*, 17 (6), 561-593.

Powell W. and Di Maggio P. (1983).The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality. *American Sociological Review*, 48, 147-160.

PwC (PricewaterhouseCoopers) (2015) Towards a new era in government accounting and reporting. PwC Global survey on accounting and reporting by central governments 2nd edition. Available at. http://www.pwc.com/en_GX/gx/psrc/publications/assets/second-edition-global-survey-government.pdf

PwC (2014) Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accruals accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards. Report for the European Commission.

Robleda H. (1995). La adaptación de la octava directiva de derecho de sociedades en los estados miembros. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 24 (84), 775-797.

Robleda H. (2010). El nuevo plan general de contabilidad pública: una herramienta oportuna para mejorar la información contable sobre la gestión pública. *Revista de auditoria pública*, 51, 87-89.

Ruiz de Chávez, S., Gutiérrez, J. M., Y Arenas, F. G. (2013). Proceso de Armonización Contable en entidades federativas y municipios. Oportunidad de vinculación con instituciones de educación superior. Memorias del XVI Congreso Internacional sobre Innovaciones en Docencia e Investigación en Ciencias Económico Administrativas. Mazatlán, Sinaloa, México.

Saldanha, M. C., y Teixeira, M. d. (2005). Inovação para a sociologia da tradução. *Revista de Antropología Iberoamericana,* Ed eletrônico.

Sánchez, M.J. y Roldán, J.L. (2005): "Web acceptance and usage model. A comparison between goal-directed and experiential web users", *Internet Research,* 15 (1), 21-48.

Sang, S., Lee, J.-D., y Lee, J. (2007). E-government adoption in Cambodia: a partial least squares approach. Transforming Government: People, *Process and Policy*, 4 (2), 138-157.

Sanz, S., Ruiz, C. y Aldás, J. (2008): "La influencia de la dependencia del medio en el comercio electrónico B2C. Propuesta de un modelo integrador aplicado a la intención de compra futura en Internet", *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa*, 36, 45-76

Sönke, A. (2010). PLS and Success Factor Studies in Marketing. *Springer Handbooks of Computational Statistics*, 409-425.

Sour L (2012) IPSAS and Government Accounting Reform in Mexico. *International Journal of Public Sector Performance Management*. 2: 5–24.

Stan, V., y Saporta, G. (2005). Customer satisfaction and PLS structural equation modeling. An application to automobile market. XIth International Symposium on Applied Stochastic Models and Data Analysis.

Stanforth, C. (2006). Using Actor-Network Theory to Analyze E-Government Implementation in Developing Countries. The Massachusetts Institute of Technology: *Information Technologies and International Development,* 3 (3), 35-60.

Steemkamp, J-B.E.M. y Geyskens, I. (2006): "How country characteristics affect the perceived value of web sites", *Journal of Marketing*, 70 (3), 136-150.

Taylor, J., 2009, Strengthening the link between performance measurement and decision making. *Public Administration*, 87, 853-71.

Tay, J., y Parker, R. (1990). Measuring international harmonization and standarization. *Abacus*, 26 (1), 71-87.

Tenenhaus, M., Esposito Vinzi, V., Chatelin, Y-M. y Lauro, C. (2005): PLS path modelling, *Computational Statistics & Data Analysis*, 48 (1),159-205.

Tirado, F. S., y Domenech, M. (2005). Asociaciones Heterogéneas y Actantes: El Giro Postsocial de la Teoría del Actor-Red. *Revista de Antropología Iberoamericana*: Ed. Electrónica.

Torsten, J. G., y Sabrina, K. B. (2011). Determinants of the Willingness to Use Mobile Location-Based Services. *Business & Information Systems Engineering*, 3 (5), 279-287.

UCGIGP, (2011). Normas de Información Financiera Gubernamental. Recuperado de http://www.shcp.gob.mx/LASHCP/MarcoJuridico/ContabilidadGubernamental/SistemaContaG2011/S_Central/NIFG_biblio/nifg001.pdf

Van Der Tas, L. G. (1988). Measuring Harmonization of Financial Reporting Practice. *Accounting and Business Research*, 18 (70), 157-169.

Vega, S. C. (2011). La Contabilidad Gubernamental desde la perspectiva del Control, la Transparencia y la Rendición de Cuentas. Recuperado el 2011 de Diciembre de 05, de http://2006-2012.funcionpublica.gob.mx/index.php/unidades-administrativas/scagp/foro-contabilidad-2011/primera-jornada-251011/ponencia-1.htm

Vela, J. M., y Fuertes, I. F. (1997). La contabilidad de la Administración Local en Europa: algunas propuestas para su estudio comparativo. *Actualidad Financiera*, monográfico (2), 31-43.

Vela, J. M., y Fuertes, I. F. (2003). La Contabilidad pública en el escenario internacional. Evolución reciente y análisis comparativo de los sistemas contables públicos. *Cuadernos Aragoneses de Economía*, 13 (2), 353-378.

Werts, C. E., Linn, R. L., and Jöreskog, K. G. (1974) Intraclass Reliability Estimates: Testing Structural Assumptions. *Educational and Psychological Measurement,* 34, 25-33.

ANEXOS

Anexo I. Listado de entidades federativas y número de habitantes por municipio.

Estado	**Municipio o Delegación**	**Número de Habitantes**
Distrito Federal	Gustavo Madero	1,185,772
Distrito Federal	Álvaro Obregón	727,034
Distrito Federal	Cuajimalpa	186,391
Distrito Federal	Miguel Hidalgo	372,889
Distrito Federal	Magdalena Contreras	239,086
Distrito Federal	Benito Juárez	385,439
Distrito Federal	Cuauhtémoc	531,831
Distrito Federal	Venustiano Carranza	430,978
Distrito Federal	Coyoacán	620,416
Sonora	Álamos	25,848
Sonora	Hermosillo	784,342
Sonora	Etchojoa	60,717
Sonora	Huatabampo	79,313
Sonora	Agua Prieta	79,138
Sonora	Cananea	32,936
Sonora	Empalme	54,131
Sonora	Magdalena	29,707
Sonora	San Luis Rio Colorado	178,380
Sonora	Cajeme	409,310
Sonora	Nogales	220,292
Sinaloa	Choix	32,998
Chihuahua	Delicias	137,935
Jalisco	Autlán de Navarro	57,559
Baja California Sur	La Paz	251,871
Durango	Durango	582,267
Nuevo León	San Pedro García, García	122,659

Nuevo León	Juárez	256,970
Nuevo León	San Nicolás de los Garza	443,273
Nuevo León	General Escobedo	357,937
Zacatecas	Guadalupe	159,991
Zacatecas	Sombrerete	61,188
Zacatecas	Zacatecas	138,176
Oaxaca	Oaxaca de Juárez	263,357
Veracruz	Córdova	196,541
Guanajuato	Irapuato	529,440
Baja California Norte	Tijuana	1,559,683
Aguascalientes	Aguascalientes	797,010
Aguascalientes	Calvillo	54,136
Aguascalientes	Jesús María	99,590
Aguascalientes	Pabellón de Arteaga	41,862
Aguascalientes	San Francisco de los Romo	35,769
	Total de Número de Habitantes	**12,814,162**

Anexo II. Cuestionario a los Gobiernos Municipales sobre el Proceso de Armonización Contable de México. (Aplicación de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, LGCG).

I. Nombre del Municipio y Estado:

_____

II. Indique el Número de Habitantes del Municipio:

☐ Mayores a 100,000 Habitantes. ☐ De 50,0000 a 100,000 Habitantes.

☐ De 25,000 a 50,000 Habitantes. ☐ Menor de 25,000 Habitantes.

III. Presupuesto Anual:

_____

IV. Puesto que Desempeña:

☐ Presidente Municipal. ☐ Tesorero.

☐ Contralor. (Auditor Interno) ☐ Director de Contabilidad. (Contador del Municipio)

☐ Director de Ingresos o Egresos. ☐ Otro (indicar): _____

V. Indique el Nivel de Formación Profesional con el que Cuenta:

☐ Maestría en _____ ☐ Licenciatura en_____

☐ Estudios universitarios sin terminar. ☐ Estudios hasta Preparatoria.

☐ Otro (indicar): _____

A.	**Implementación del Nuevo Modelo de Contabilidad Gubernamental.**		
1.	Conoce La Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG), según la cual los gobiernos estatales y municipales deben llevar a cabo la reforma contable.	SI	NO

2.	Considera adecuado el plazo establecido en la LGCG, que establece la obligación de emitir la información de la cuenta pública a más tardar el 31 de diciembre de 2012	SI	NO

3.	Cuál es el nivel de adopción e implementación de las normas del CONAC hasta este momento.		
a.	Cumplimiento total	SI	NO
b.	Cumplimiento parcial	SI	NO
c.	En Proceso de Implementación	SI	NO
d.	No hay Avances	SI	NO

En las siguientes preguntas debe indicar su valoración con una cruz según una escala de 1 a 5, tenga en cuenta que 1 representa el de menor importancia y 5 el de mayor importancia.

4.	Valore en qué medida se ha implementado en la administración local los siguientes puntos del nuevo modelo de contabilidad gubernamental.					
a.	Marco conceptual.	1	2	3	4	5
b.	Postulados básicos de contabilidad.	1	2	3	4	5
c.	Normas de Información Financiera Gubernamental.	1	2	3	4	5
d.	Normas y metodología.	1	2	3	4	5
e.	Plan de cuentas.	1	2	3	4	5
f.	Estados financieros.	1	2	3	4	5
g.	Lineamientos mínimos relativos al diseño e integración del registro en los libros diario, mayor e inventarios y balances.	1	2	3	4	5
h.	Reglas Específicas del Registro y Valoración del Patrimonio.	1	2	3	4	5

5.	En qué medida se cuenta con la participación de las autoridades para la aplicación e interpretación del nuevo modelo de contabilidad gubernamental. (Favor de Contestar todos los incisos).						
	a.	Autoridades Federales	1	2	3	4	5
	b.	Autoridades Estatales	1	2	3	4	5
	c.	Autoridades Municipales	1	2	3	4	5
	d.	Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC)	1	2	3	4	5
	e.	Colegios de Contadores Públicos.	1	2	3	4	5
	f.	Contraloría (área de Transparencia)	1	2	3	4	5

6.	Cuáles son los factores de mayor riesgo para la implementación del nuevo modelo de contabilidad gubernamental. (Favor de Contestar todos los incisos).						
	a.	Desconocimiento del Nuevo Sistema Contable	1	2	3	4	5
	b.	Falta de publicación de las reglas	1	2	3	4	5
	c.	Capacitación del personal	1	2	3	4	5
	d.	Restricciones presupuestarias	1	2	3	4	5
	e.	Ausencia de un plan estratégico	1	2	3	4	5
	f.	Retrasos por decisiones políticas	1	2	3	4	5
	g.	Tecnología de la información y la comunicación. (Sistema Integral)	1	2	3	4	5

7.	Cuenta con un plan de formación y capacitación para el desarrollo del personal sobre el manejo e implementación del nuevo modelo de contabilidad gubernamental.	SI	NO

8.	Desde el punto de vista financiero, en qué medida ha recibido apoyo por parte del Gobierno Estatal y Federal para llevar a cabo la implementación del nuevo modelo de contabilidad gubernamental. (Favor de Contestar todos los incisos).						
	a.	Asesoría por parte de las autoridades.	1	2	3	4	5
	b.	Capacitación del personal.	1	2	3	4	5
	c.	Equipamiento.	1	2	3	4	5
	d.	Apoyo Tecnología de la Información. (Sistemas)	1	2	3	4	5
	e.	Recursos monetarios	1	2	3	4	5
	f.	Ningún apoyo.	1	2	3	4	5

B.	**Sistemas de información.**		
9	Indicar si cuenta con un sistema de información de registro y gestión financiera que integre la totalidad de las unidades ejecutoras del ente público.	SI	NO

10	Indicar si su sistema de información emite en forma automática y en tiempo real los Estados Financieros.	SI	NO

	En caso de haber contestado que sí, mencionar cuales son los estados financieros que emite el sistema:			
	a.	Estado de situación Financiera.	SI	NO
	b.	Estado de Rendimiento Financiero. (Estado de Resultados)	SI	NO
	c.	Estado de Variación en la Hacienda Pública.	SI	NO
	d.	Estado de Flujos de Efectivo. (Antes Estado de cambios en la situación financiera)	SI	NO
	e.	Nota a los Estados Financieros.	SI	NO
	f.	Estado Analítico del Activo.	SI	NO
	g.	Estado Analítico de Ingresos.	SI	NO
	h.	Estado Analítico de Egresos.	SI	NO
	i.	Indicadores de Gestión	SI	NO
	j.	Otro		

11	Se elaboran algunos indicadores de gestión que le permiten conocer en qué medida los servicios se están presentando de forma eficiente y eficaz.	SI	NO
	En caso afirmativo, por favor señale algunos de ellos. _____		

12	Las Notas a los Estados Financieros incluyen un conjunto de indicadores de gestión, que permiten conocer en qué medida los servicios se están presentando de forma eficiente y eficaz.	SI	NO
	En caso afirmativo, por favor señale algunos de ellos. _____		

C.	**Beneficios y Costos**						
13.	Considera que la reforma contable ha supuesto mejoras importantes porque suministra información de utilidad para los siguientes grupos de usuarios.						
	a.	Gobierno Estatal.	1	2	3	4	5
	b.	Congreso del Estado.	1	2	3	4	5

	c.	Organismo de Control y Transparencia.	1	2	3	4	5
	d.	Instituto Superior de Auditoria y Fiscalización.	1	2	3	4	5
	e.	Entidades Financieras y Acreedores.	1	2	3	4	5
	f.	Los Ciudadanos.	1	2	3	4	5

14.	En qué medida considera que los beneficios y ventajas de la información a proporcionar por el nuevo modelo, superan los costos de elaboración de la misma.	1	2	3	4	5

15	Valore en qué medida la reforma contable contribuye a ser más eficiente en el manejo de los recursos públicos, en los siguientes puntos:						
	a.	Registro oportuno	1	2	3	4	5
	b.	Control de activos, pasivos, ingresos y gastos	1	2	3	4	5
	c.	Correcta determinación del patrimonio público	1	2	3	4	5

16	En qué medida considera los siguientes beneficios de la reforma contable						
	a.	Incremento en la Transparencia.	1	2	3	4	5
	b.	Incremento en la Rendición de Cuentas.	1	2	3	4	5
	c.	Incremento en la Comparabilidad.	1	2	3	4	5
	d.	Incremento en la Utilidad para la Toma de Decisiones.	1	2	3	4	5

D.	**Utilidad.**						
17	Valore el grado de utilidad que en su opinión presentan los siguientes estados financieros:						
	a.	Estado de situación Financiera	1	2	3	4	5
	b.	Estado de Rendimiento Financiero (Estado de Resultados)	1	2	3	4	5
	c.	Estado de variación en la Hacienda Pública.	1	2	3	4	5
	d.	Estado de Flujos de Efectivo (Antes Estado de cambios en la situación financiera)	1	2	3	4	5
	e.	Nota a los estados financieros	1	2	3	4	5
	f.	Estado analítico del activo	1	2	3	4	5

	g.	Estado analítico de ingresos	1	2	3	4	5
	h.	Estado analítico del egresos.	1	2	3	4	5
	i.	Indicadores de gestión.	1	2	3	4	5

18	Valore el grado de utilidad que presenta la siguiente información del balance general:						
	a.	La información sobre los activos.	1	2	3	4	5
	b.	La información sobre el endeudamiento.	1	2	3	4	5
	c.	La información sobre el patrimonio.	1	2	3	4	5
	d.	La información sobre deudores diversos. (activo circulante)	1	2	3	4	5
	e.	La información sobre acreedores diversos. (pasivo circulante)	1	2	3	4	5
	f.	La relación entre activo y pasivo circulante.	1	2	3	4	5
	g.	La relación entre activo y el endeudamiento.	1	2	3	4	5

E.	**Utilización**						
19	Valore en qué medida se utiliza la información contable para los siguientes fines:						
	a.	Para tomar decisiones sobre nuevas inversiones.	1	2	3	4	5
	b.	Para tomar decisiones sobre operaciones de endeudamiento.	1	2	3	4	5
	c.	Para realizar un análisis de su situación financiera a corto y largo plazo.	1	2	3	4	5
	d.	En la solicitud de préstamos financieros.	1	2	3	4	5
	e.	Para elaborar el presupuesto del próximo ejercicio.	1	2	3	4	5
	f.	Para el proceso de transparencia y rendición de cuentas.	1	2	3	4	5
	g.	Para determinar el costo y rentabilidad de los servicios públicos.	1	2	3	4	5

20	Para contar con un mejor aprovechamiento de la información financiera, se elaboran razones financieras que le permiten conocer mejor la situación financiera de la entidad.	SI	NO
	En caso afirmativo, por favor señale algunas de las razones financieras utilizadas. _____ _____		

	En caso negativo, considera que sería útil que existan razones financieras de uso generalizado para realizar un análisis de la información.	SI	NO

21	No utiliza las razones financieras pero utiliza otras técnicas de la información.	SI	NO
	En caso afirmativo, por favor señale cuáles. _____ _____ _____		

22	Comentarios que considere importantes agregar sobre el proceso de implementación de la Nueva LGCG y el proceso de armonización contable de los municipios.
	R=_____ _____ _____ _____ _____ _____ _____

Información de Contacto:

Nombre Completo:	
Dirección:	
País	
Email:	
Organización:	
Puesto:	

Muchas Gracias por el tiempo dedicado a completar la encuesta.

Anexo III. Cuestionario a los Gobiernos Centrales sobre la Contabilidad de Devengo y Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS).

1. En qué año fue la última reforma o modernización del sistema contable público de su país. Llevada a cabo en:_____
2. El organismo regulador responsable de la normativa contable es:

   ☐ Organismo regulador público especifico para la normativa contable pública.

   ☐ Órgano o Colegio de profesionales.

   ☐ El mismo organismo regulador que establece las normas contables para las empresas.

   ☐ Ente fiscalizador gubernamental.

   ☐ El organismo de control interno.

   ☐ Otros: _____

3. Las entidades del sector público deben de aplicar las mismas normas que se aplican en el sector empresarial:

   ☐ Si ☐ No

4. Si bien las normas del sector público difieren de las empresariales, éstas han ejercido una gran influencia en ellas:

   ☐ Si ☐ No

5. Las entidades locales aplican la misma normativa contable que el gobierno Central:

   ☐ Si ☐ Es diferente a la Central ☐ Existe pero está en proceso de implementación

6. ¿Existe un plan de cuentas para la contabilidad del sector público?

   ☐ Si ☐ No

   En caso de responder Sí, por favor indique si contiene los siguientes aspectos:

☐ Estructura de cuentas en base a codificación. ☐ Definición conceptual de cada cuenta

☐ El plan de cuentas cuenta con un marco conceptual.

7. Existe un sistema presupuestario y otro de contabilidad financiera. El sistema presupuestario es:

☐ Sistema de Caja. ☐ Sistema de Caja Modificado.

☐ Sistema de Devengo. ☐ Sistema de Devengo Modificado.

8. Cuál es la base normativa del sistema de información financiera que se utiliza en el gobierno central: (las respuestas pueden ser más de una)

☐ Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS).

☐ Existe Intención de llevar a cabo una reforma para implementar la Contabilidad de Devengo.

☐ Contabilidad de Devengo, sin base en las IPSAS.

☐ Contabilidad de Caja.

☐ Existe intención de llevar a cabo una reforma para adaptarse a las IPSAS.

9. En caso de contar con un proyecto de reforma contable del sector público, cuál es el nivel de aplicación de las IPSAS:

☐ 1. Existe aplicación directa de las IPSAS (Obligación)

☐ 2. Las IPSAS pero con algunas Excepciones

☐ 3. Las IPSAS son desconocidas en su Jurisdicción.

☐ 4. La normatividad es diferente a las IPSAS, pero algunas son utilizadas.

☐ 5. No se basa en las IPSAS

En caso de haber contestado la opción 1, o 2 contestar las preguntas 10, si no pasar a la pregunta 11.

En las siguientes preguntas debe indicar su valoración seleccionando con un punto, la escala de **1 a 5**, ***tenga en cuenta que*** **1** representa el de menor importancia y **5** el de mayor importancia.

10. En qué medida la adaptación a la normativa a las IPSAS ha permitido cumplir con los siguientes objetivos:

		1	2	3	4	5
a.	Mejorar la Transparencia y Rendición de cuentas					
b.	Mejorar la Comparabilidad de la Información Financiera					
c.	Facilitar la obtención de financiamiento por parte del Fondo Monetario Internacional (FMI), Banco Mundial (BM), Desarrollo Internacional de los Estados Unidos (USAID).					

11. Describa en que medida las siguientes razones explican la adaptación de las normas contables a las IPSAS:

		1	2	3	4	5
a.	Es necesaria la armonización contable a nivel internacional.					
b.	Si todos los organismos nacionales adoptan las IPSAS, su adopción permitirá la armonización contable a nivel internacional.					
c.	Las normas empresariales se habían reformado basándose en las Normas Internacionales de Información Financiera. (IFRS).					
d.	Las IPSAS han ganado en legitimidad en el entorno internacional.					
e.	De esta Forma, su país se sitúa en línea con el contexto internacional.					
f.	Los países más avanzados han adoptado esas normas contables.					
g.	Porque las IPSAS consideran los problemas del sector público en general.					
h.	Porque las IPSAS se adaptan al contexto del sector público.					
i.	Porque los organismos internacionales han adoptado esas normas					

	contable.					
j.	Porque las IPSAS son sinónimo de modernización contable.					
k.	Porque están generalmente aceptadas y por tanto son más fáciles de justificar.					
l.	Porque es una referencia necesaria teniendo en cuenta su difusión a nivel internacional.					
m.	Porque representan los intereses consensuados de los diferentes participes en el proceso de emisión de normas.					

12. En caso de contar con una normativa diferente a las IPSAS, en qué medida los siguientes motivos influyen en que la contabilidad del gobierno central no esté adaptada a las IPSAS:

		1	2	3	4	5
a.	Existen normas propias que se consideran más adecuadas que las IPSAS.					
b.	El personal no está Familiarizado con las IPSAS					
c.	Las IPSAS se basan principalmente en las IFRS y no incluyen temas importantes del sector público					
d.	Las IPSAS son recientes y falta experiencia					
e.	Las IPSAS no son lo suficientemente específicas son demasiados generales					

13. En caso de contar con un sistema de contabilidad de caja, en qué medida las siguientes razones influyen en este aspecto:

		1	2	3	4	5
a.	El sistema de contabilidad de caja cumple con todos los requisitos.					
b.	El actual sistema de caja es el que mejor se adapta al sistema de contabilidad presupuestal.					
c.	Las organizaciones públicas tienen un propósito diferente al de las organizaciones privadas.					

d.	El gobierno central se resiste a una reforma contable.					
e.	Altos costos en la formación de personal.					

14. A su juicio cuáles de los siguientes grupos han tenido mayor influencia en la reforma de la contabilidad de devengo en el gobierno central.

		1	2	3	4	5
a.	Organismos reguladores profesionales. (Colegios de Contadores)					
b.	Organismos reguladores del sector empresarial.					
c.	Académicos.					
d.	Las organizaciones internacionales. (IFAC, OCDE, UE, IMF)					
e.	Funcionarios Públicos.					

15. Como es la relación entre la contabilidad presupuestaria y financiera:

a.	El sistema contable se limita al registro de las operaciones presupuestarias.	Si	No
b.	El sistema contable y el presupuestario están relacionados, pero las normas contables y presupuestarias son diferentes.	Si	No
c.	El sistema contable y presupuestario están unidos y las normas contables y presupuestarias son idénticas, por lo que hay un sistema unificado.	Si	No
d.	El informe financiero incluye una conciliación entre las variables presupuestarias y contables.	Si	No
e.	Existe una integración entre los sistemas contables y presupuestarios mediante la utilización de los criterios presupuestarios.	Si	No

16. Cuáles son los estados financieros que se emiten anualmente por el Gobierno Central.

- ☐ Estado de Situación Financiera (Balance)
- ☐ Estado de Rendimiento Económico-Financiero
- ☐ Estado de Flujos de Efectivo

- ☐ Estado de Cambios en el Patrimonio Neto
- ☐ Estado de Ejecución Presupuestaria
- ☐ Estado de Deuda Pública
- ☐ Indicadores de Gestión o Información de Eficiencia, Eficacia y Economía
- ☐ Notas Explicativas

17. En caso de hacer público las Cuentas del gobierno, mencione en qué medios publican dicha información: (puede ser más de uno)

☐ Diario Oficial del congreso. ☐ Página Web Oficial.

☐ Informe Anual ☐ Otros:

_____

18. La Normativa contable para el Gobierno Central recoge las siguientes características de la información financiera.

☐ Comprensibilidad ☐ Relevancia

☐ Materialidad o Importancia Relativa ☐ Fiabilidad

☐ Representación Fiel ☐ La Esencia o Fondo sobre la Forma

☐ Neutralidad ☐ Prudencia

☐ Integridad ☐ Comparabilidad

19. Cuál es su opinión personal respecto a la importancia del proceso de armonización contable del sector público a nivel internacional.

		1	2	3	4	5
a.	La armonización de la Contabilidad del Sector Público permitirá aumentar la comparabilidad de los datos financieros (Interna como Externa entre países).					
b.	Se facilitará el trabajo de las organizaciones internacionales (OCDE, IMF, BM) en busca de datos cualitativos comparables.					
c.	Se contribuirá a la modernización de los sistemas de contabilidad en los países menos desarrollados.					

d.	Se facilita la consolidación de estados financieros.					
e.	Los países tienen diferentes sistemas de normativas contables y por lo tanto los sistemas contables son difíciles de armonizar. Un conjunto único de normas no es apto para todos los entornos.					
f.	Los costos de la armonización son demasiados altos y exceden a los beneficios.					
g.	El sector público se organiza de maneras muy diferentes en los distintos países.					
h.	Las entidades del sector público se resisten contra este tipo de reformas de gran tamaño.					
j.	Las normas de contabilidad internacional disminuirán la soberanía de un país.					

Información de Contacto:

Nombre Completo:	
Dirección:	
País	
Email:	
Organización:	
Puesto:	

Muchas Gracias por el tiempo dedicado a completar la encuesta.

Anexo IV. Relación de participantes en la investigación en la Unión Europea.

	Nombre	Dirección	País	Organización	Puesto
1	Martin Tölle	Tersteegenstr. 19-31 40474 Düsseldorf	**Alemania**	KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	Senior Manager; Certified Public Accountant (Wirtschaftsprüfer)
2	Hannah Glatz; Lena Marie Glases	Hintue Zollamtsstr. 2b, 1030 uien	**Austria**	Austrian Federal Ministry of Finance	General Directorate Budget and Public Finances
3	Ludo Goubert	Rue Royale 138/2 1000 Brussels	**Bélgica**	Ministry of Budget and Management Control	Federal Accountant a.i.
4	Karel Šteker Milana Otrusinová	Tomas Bata University in Zlín. Faculty of Management and Economics Mostní 5139, 760 01 Zlín	**República Checa**	Tomas Bata University in Zlín Faculty of Management and Economics	Assistant professor
5	Jannek Joergensen	Store Kongensgade 45, DK-1264 Copenhagen	**Dinamarca**	Rigsrevisionen (the National Audit Office of Denmark)	Secretary to the Auditor General
6	Víctor Nicolás Bravo	IGAE, Calle María de Molina nº 50 28006 MADRID	**España**	Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.	Subdirector General de Planificación y Dirección de la Contabilidad
7	Krista Zibo	Narva mnt 11a, Tallinn	**Estonia**	Riigikontroll (National Audit Office of Estonia)	Financial audit manager

	Nombre	Dirección	País	Organización	Puesto
8	Salme Näsi		**Finlandia**	University of Tampere	Professor
9	Calmel Marie-Pierre	5 place des vins de France 75012 Paris	**Francia**	Conseil de normalisation des comptes publics (French Public Sector Accounting Standards Council)	General Secretary
10	Sandra Cohen	76, Patission Street	**Grecia**	Athens University of Economics and Business	Assistant Professor of Accounting
11	Mr. András Morvay	1364 Budapest, Pf. 54	**Hungría**	State Audit Office of Hungary	Senior auditor counsellor
12	francesca manes rossi	via bernini 25, 80129, Napoli	**Italia**	University of Salerno	Lecturer
13	Maris Klindzans	Skanstes Street 50, Riga	**Letonia**	State Audit Office of the Republic of Latvia	Senior Desk Officer
14	Indrė Žemaitienė	Lukiškių 2, 01512 Vilnius	**Lituania**	The Ministry of Finance	Chief specialist
15	Brian Vella	National Audit Office Notre Dame Ravelin Floriana FRN 1600	**Malta**	National Audit Office	Assistant Auditor General
16	Prof.Dr. Frans van Schaik	Wilhelminakade 1 3072 AP Rotterdam	**Países Bajos**	Deloitte	Professor, Deloitte Global Leader Public Sector Accounting and Auditing

	Nombre	Dirección	País	Organización	Puesto
17	Eleonora Almeida	Av. Barbosa du Bocage, 61	**Portugal**	Tribunal de Contas Portugal	Audit Director
18	Tom Young	157-191 Buckingham Palace Road	**Reino Unido**	National Audit Office	Audit Principal
19	Karin Holmerin	Swedish National Audit Office, 11490 STOCKHOLM	**Suecia**	Swedish National Audit Office	Audit Director

Anexo V. Relación de participantes en la investigación del Continente Americano.

	Nombre	País	Organización	Puesto
1	Cesar Sergio Duro	**Argentina**	Contador General de la Nación	Contador General de la Nación
2	Martín Erwin Zambrana	**Bolivia**	Profesor de Universidad	Profesor de Universidad
3	Alessandro Aurelio Caldeira. Tiago Alves de Gouvenia Lins Dutra.	**Brasil.**	Brazilian Court of Audit (TCU).	Director of The Secretariat of Macro governmental Evaluation. Project Coordinator Strengthening Financial Audits.
4	Stuart Barr	**Canadá**	Office of the Auditor General of Canada	Assistant Auditor General, Professional Practices
5	Patricio Barra Aeloíza	**Chile**	Contraloría General de la República. Jefe de la División de Análisis Contable	Jefe de la División de Análisis Contable
6	Mariano Bernal Cárdenas Simón Alejandro Guzmán Guerrero	**Colombia**	Coordinador de Gestión G.03	Director de Vigilancia Fiscal del Sector Social

	Nombre	País	Organización	Puesto
7	Carmen Sanabria Rosito	**Costa Rica**	Contraloría General de la República de Costa Rica, División de Fiscalización Operativa y Evaluativa.	Área de Secretaría Técnica. Puesto Fiscalizadora
8	Dinora Margarita Cubías Umaña	**El Salvador**	Directora Nacional de Administración Financiera e Innovación.	Directora Nacional de Administración Financiera e Innovación.
9	James L Chan	**Estados Unidos**	University of Illinois at Chicago	Professor Emeritus of Accounting
10	Jorge Salvador Cajas Aguilar	**Guatemala**	Asociación Guatemalteca de Investigadores de Presupuesto	Secretario, Consejo Directivo.
11	José Luis Romero Nolasco	**Honduras**	Contaduría General de la Republica de Honduras.	Contador General de la Republica.
12	Lic. José Alfonso Medina	**México**	Secretaria de Hacienda y Crédito Público	Titular de la Unidad de Contabilidad Gubernamental e Informes sobre la Gestión Pública

	Nombre	País	Organización	Puesto
13	Pablo Emilio Hurtado Flores	**Nicaragua**	Contraloría General de la República.	Director de Normas y Capacitación.
14	Aracely Méndez N.	**Panamá**	Ministerio de Economía y Finanzas de la Rep. De Panamá.	Directora Nacional de Contabilidad
15	Gladys Fernández de Chenú Abente	**Paraguay**	Contraloría General de la República	Directora General de Economía
16	Oscar Arturo Pajuelo Ramírez	**Perú**	Ministerio de Economía y Finanzas.	Director General de Contabilidad Pública
17	Dra. Licelott Marte de Barrios.	**República Dominicana**	Cámara de Cuentas de la República	Cámara de Cuentas de la República
18	Luz Maria Minjares Urquiola	**Venezuela**	Oficina Nacional de Contabilidad Pública. Ministerio de Planificación y Finanzas.	Ministerio de Planificación y Finanzas. Especialista Financiero III.