

Las innovaciones en contabilidad gubernamental en Latinoamérica: el caso de Colombia

Mauricio Gómez Villegas

Profesor, Escuela de Administración y Contaduría, Universidad Nacional de Colombia.

Estudiante de Doctorado en Contabilidad, Universitat de València.

Exsubcontador General de la Nación, Colombia.

Correo electrónico: mgomezv@unal.edu.co

Vicente Montesinos Julve

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad, Universitat de València.

Presidente de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público de AECA.

Miembro de la Comisión de Normas Contables de la Comisión Europea.

Correo electrónico: Vicente.montesinos@uv.es

RESUMEN: En este trabajo se aborda la reforma de la contabilidad gubernamental en Colombia –iniciada en 1991 y que se extiende hasta la actualidad– buscando contribuir a la comprensión de la génesis y del desarrollo del Sistema Contable Público Colombiano. Un elemento novedoso reside en documentar parte del proceso de adaptación de las *International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS, a un contexto específico. Así, la pregunta central del documento es: ¿Puede considerarse el proceso desarrollado en la contabilidad gubernamental en Colombia como una innovación? Desde un enfoque descriptivo y analítico, soportado en documentos públicos y en fuentes secundarias, los autores caracterizan el acontecido siguiendo el modelo del proceso de reforma de la gestión financiera propuesto por Lüder (2002). Se analizan las variables estructurales, comportamentales e instrumentales que han participado en el proceso, y se ubica el estado de la reforma. Además, se identifican algunos motivadores y obstáculos en la adopción–adaptación de innovaciones tales como las IPSAS.

PALABRAS CLAVE: contabilidad gubernamental en Colombia; innovaciones en contabilidad gubernamental; investigación en contabilidad pública; sistemas contables comparados.

Introducción*

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

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

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

INNOVATIONS IN GOVERNMENTAL ACCOUNTING IN LATIN AMERICA:
THE CASE OF COLOMBIA

ABSTRACT: This work addresses the reform of governmental accounting in Colombia, which began in 1991 and currently continues, in order to better understand the origins and development of the Colombian Public Accounting System. One new element consists in documenting part of the process of adaptation of the International Public Sector Accounting Standards – IPSAS – to a specific context. Thus, the central question of the document is whether or not the process carried out in governmental accounting in Colombia can be viewed as an innovation. Using a descriptive and analytical approach supported by public documents and secondary sources, we characterize what has happened in accordance with the Financial Management Reform Process Model proposed by Lüder (2002). Structural, behavioral and instrumental variables that have had an effect on the process are analyzed along with the current status of the reform. Also, certain motivators and obstacles in the adoption and adaptation of such innovations as the IPSAS are identified.

KEYWORDS: governmental accounting in Colombia; innovations in governmental accounting; research on public accounting; compared accounting systems.

LES INNOVATIONS EN COMPTABILITÉ GOUVERNEMENTALE EN AMÉRIQUE LATINE : LE CAS DE LA COLOMBIE

RÉSUMÉ : Ce travail aborde la réforme de la comptabilité gouvernementale en Colombie, commencée en 1991 et qui s'étend jusqu'à l'actualité, cherchant à contribuer à la compréhension de l'origine et du développement du Système Comptable Public Colombien. Un nouvel élément consiste à documenter une partie du processus d'adaptation des International Public Sector Accounting Standards –IPSAS – à un contexte spécifique. La question centrale posée dans le document consiste à savoir si le processus développé dans la comptabilité gouvernementale en Colombie peut être considéré comme une innovation. Par une approche descriptive et analytique, à partir de documents publics et de sources secondaires, nous caractérisons le cas suivant le Modèle du Processus de Réforme de la Gestion Financière proposé par Lüder (2002). Les variables结构uelles, comportementales et instrumentales qui ont participé au processus sont analysées, établissant l'état de la réforme. En outre, certaines motivations et certains obstacles de l'adoption – adaptation tels que les IPSAS sont identifiés.

MOTS-CLEFS : Comptabilité gouvernementale en Colombie, innovations en comptabilité gouvernementale, investigation en comptabilité publique, systèmes comptables comparés.

AS INOVAÇÕES EM CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL NA AMÉRICA LATINA: O CASO DA COLOMBIA

RESUMO: Neste trabalho, aborda-se a reforma da contabilidade governamental na Colômbia, iniciada em 1991 e que se estende até a atualidade, buscando contribuir para a compreensão da gênese e desenvolvimento do Sistema Contábil Público Colombiano. Um elemento novo reside em documentar parte do processo de adaptação das International Public Sector Accounting Standards (IPAS) a um contexto específico. Assim, a pergunta central do documento é: pode se considerar um processo desenvolvido na contabilidade governamental na Colômbia como uma inovação? A partir de um enfoque descriptivo e analítico, suportado em documentos públicos e em fontes secundárias, caracterizamos o acontecido seguindo o Modelo do Processo de Reforma da Gestão Financeira, proposto por Lüder (2002). Analisam-se as variáveis estruturais, comportamentais e instrumentais que participaram do processo e se encontra o estado da reforma. Além disso, identificam-se alguns motivadores e obstáculos na adoção-adaptação de inovações tais como as IPSAS.

PALAVRAS-CHAVE: contabilidade governamental na Colômbia, inovações em contabilidade governamental, pesquisa em contabilidade pública, sistemas contábeis comparados.

CLASIFICACIÓN JEL: H83.

RECIBIDO: marzo de 2012 ACEPTADO: junio de 2012.

CORRESPONDENCIA: Mauricio Gómez Villegas, Universidad Nacional de Colombia, sede Bogotá, Carrera 30 No. 45-03, edificio 311, oficina 306, Colombia.

CITACIÓN: Gómez Villegas, M. & Montesinos Julve, V. (2012). Las innovaciones en contabilidad gubernamental en Latinoamérica: el caso de Colombia. *Innovar*, 22(45), 17-35.

* Los autores agradecen los muy constructivos comentarios y aportes de los evaluadores anónimos de *INNOVAR*, que contribuyeron a mejorar el documento.

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

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

En el caso de los países latinoamericanos, la investigación en esta materia es aún deficitaria (Caba, López y Ortiz, 2009). Los antecedentes más significativos son los trabajos de caracterización de los sistemas contables gubernamentales de los países del Cono Sur (Caba, 2001; Caba y López, 2003; Caba *et al.*, 2009). Recientemente han sido llevadas a cabo investigaciones relativas a la región centroamericana (Araya, 2011; Araya, Caba y López, 2011).

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

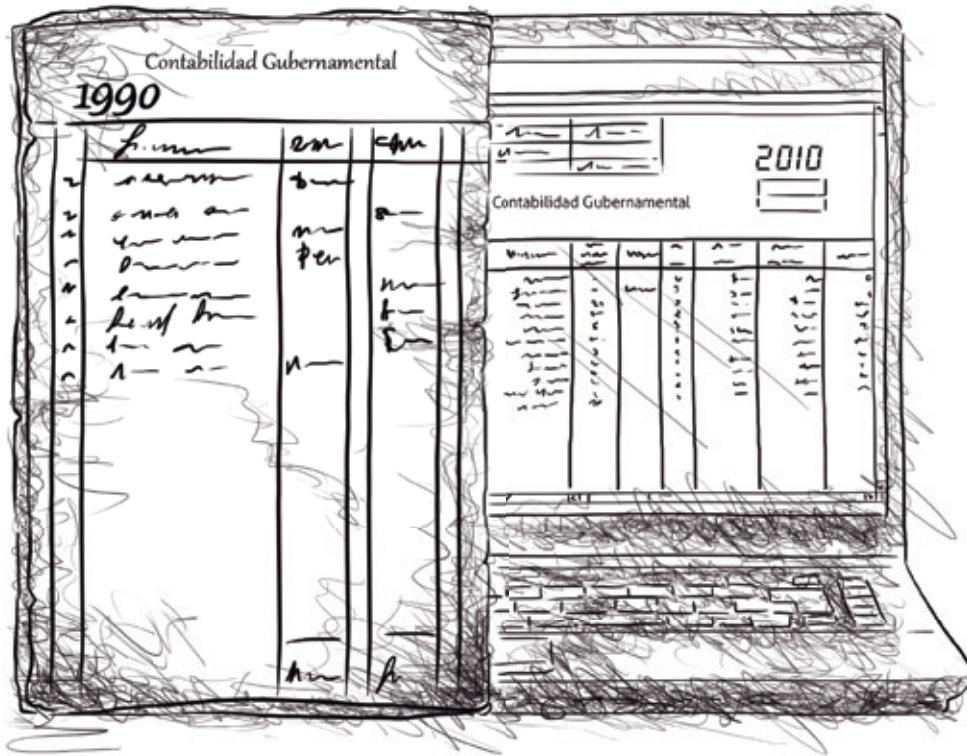
No obstante, importantes cambios y reformas se han presentado, y están en marcha, en Latinoamérica. Entre ellos se encuentra la implementación de sistemas contables con base en el devengo, la integración de los sistemas de contabilidad y presupuesto, y la más reciente tendencia de adaptación o adopción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

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

El caso colombiano resulta significativo por tres razones: i) Colombia inició antes que otros países de la región la implementación en el sector público de la contabilidad financiera patrimonial con base en el principio de devengo; ii) mantuvo el dualismo en sus sistemas informativos con un presupuesto de base de caja, y iii) adelantó labores para actualizar su regulación contable pública adaptando algunas de las IPSAS en el año 2007 (CGN, 2007). No obstante, existe poca literatura académica que caracterice y evalúe el proceso desarrollado en Colombia. De allí surge la pregunta: ¿Puede considerarse el proceso desarrollado en la contabilidad gubernamental en Colombia como una innovación? Y de ser así, ¿qué variables han promovido o frenado el desarrollo del proceso y en qué estado se encuentra este?

Así, el presente trabajo tiene como objetivo caracterizar las variables contextuales, comportamentales e instrumentales del proceso de reforma de la contabilidad gubernamental en Colombia, ocurrido entre 1991 y 2010, y evaluar si tal reforma puede considerarse como una innovación en contabilidad gubernamental. Para lograr este objetivo, los autores se apoyaron en el *modelo del proceso de reforma de la gestión financiera* propuesto por Lüder (2002), que retoma propuestas, críticas y ajustes al modelo original de la contingencia.

Para atender a este objetivo, adicional a esta primera sección introductoria, el documento se estructura incluyendo otras cuatro partes o secciones. En la segunda parte se presenta el modelo de Lüder, donde se recogen los aspectos más significativos de su evolución y se plantea un concepto de “innovación en contabilidad gubernamental”. La tercera parte compila las precisiones metodológicas del trabajo, una síntesis cronológica de la reforma, y luego la



aplicación del modelo del proceso de reforma de la gestión financiera al caso colombiano. La cuarta parte recoge las etapas de la reforma, las características del proceso de adaptación de las IPSAS, y se sintetizan los elementos que constituyen un aprendizaje de la reforma en Colombia. Finalmente, la quinta parte presenta unas breves conclusiones y las perspectivas de investigación para el futuro.

Del modelo de la contingencia al modelo de la reforma de la gestión financiera, MRGF

El modelo de Lüder

La identificación de diferencias en los sistemas de contabilidad gubernamental de varios países industrializados que habían implementado reformas hacia sistemas más informativos, llevó a Lüder a formular un modelo comprensivo de las condiciones que explicaban las innovaciones en contabilidad gubernamental. Este instrumento conceptual fue denominado *modelo de la contingencia* (Lüder, 1992).

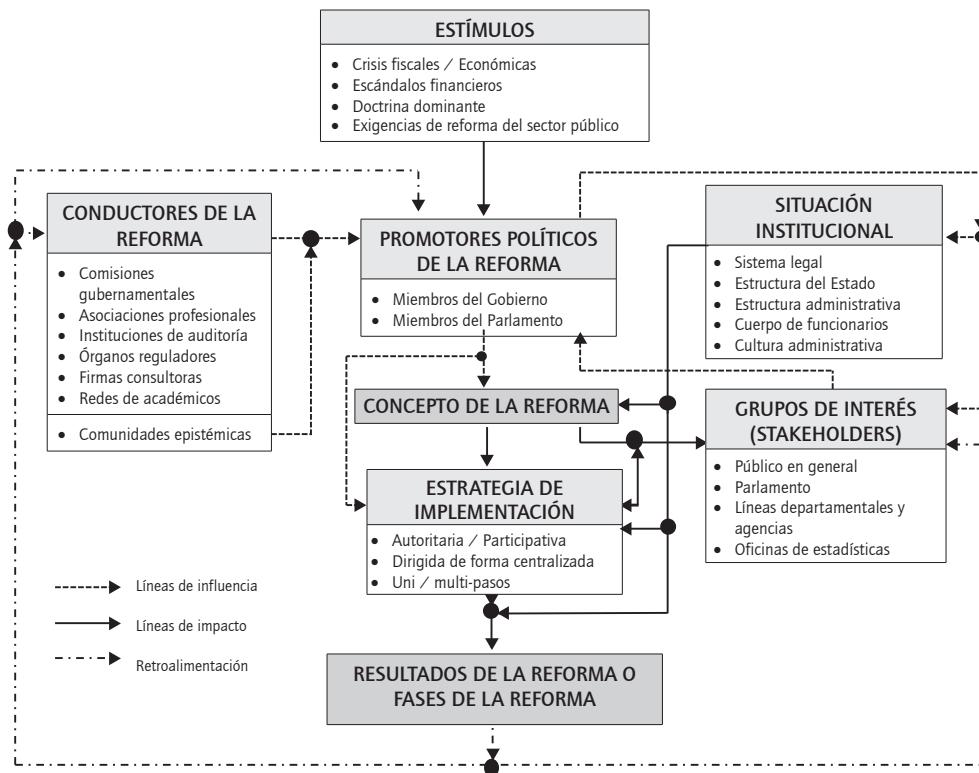
El modelo de la contingencia buscó identificar las variables estructurales y contextuales de orden político-administrativo que participaban en el cambio de los sistemas contables gubernamentales. Los principales elementos del modelo eran los estímulos al proceso de reforma, las variables estructurales en el nivel socio-político y administrativo del país, y las posibles barreras a la implementación de las reformas. El modelo buscó constituirse en un marco

conceptual para investigaciones empíricas, que permitiera la comparación internacional, y en un medio para explicar la influencia del contexto sobre los procesos de reforma de la información del sector público (Lüder, 1992).

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

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

FIGURA 1. Modelo de la reforma de la gestión financiera.



Fuente: tomado de Lüder (2002).

informativos se da en el marco de reformas más generales de la gestión de la administración pública.

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

El modelo se estructura a partir de siete grupos de variables, que se pueden clasificar en tres tipos. El primer tipo de variables son *variables de contexto*, que se recogen en dos grupos: los *estímulos* y la *situación institucional*. Estas variables, como lo indica su tipología, establecen características estructurales que condicionan el comportamiento por los constreñimientos contextuales; de allí la idea original de comportamiento contingente. El segundo tipo de variables caracterizan las dimensiones de *comportamiento*, constituidas por tres grupos, a saber: *los conductores de la reforma*, *los promotores políticos de la reforma* y *los grupos de interés en la reforma*. Estas variables hacen referencia a las acciones y actitudes que diferentes agentes despliegan o asumen en, y frente a, la reforma. Finalmente, el tercer tipo de variables son *instrumentales*, y recogen dos grupos:

concepto de reforma y *estrategia de implementación* (Lüder, 2002). Estas variables dan sentido a la posibilidad de implementar la reforma con distintos matices y directrices, lo que hace posible entender los diferentes momentos en el grado de cambio.

Todas estas variables interactúan, algunas por medio de impactos directos, otras por influencias implícitas y explícitas, y finalmente, debido a procesos de retroalimentación. La figura 1 recoge los grupos de variables y modela las interacciones de que son objeto.

Los autores seleccionaron este modelo, al igual que Jorge (2003, 2005), porque es la versión ajustada más actualizada, porque recoge particularidades para los países emergentes y porque ha sido usado para caracterizar otras reformas en la región. Esto permitirá hacer la comparación futura de los procesos de innovación en contabilidad gubernamental en un entorno internacional.

Concepto de innovación en contabilidad gubernamental²

Para dar respuesta a la pregunta que guía este trabajo, resulta importante establecer un concepto de "innovación

² Los autores agradecen las recomendaciones de un par anónimo de INNOVAR que llevaron a incorporar este acápite.

en contabilidad gubernamental". Pese a la extendida utilización y legitimidad del modelo de la contingencia y sus modificaciones (Lüder, 2002, Chan, 2002), se ha planteado que el significado de innovación en contabilidad gubernamental es poco claro, permanece inexplicado, o es aún una "*caja negra*" (Caba *et al.*, 2009; Ouda, 2010). Esto puede deberse a que el foco de atención del modelo ha sido "... la explicación de la influencia del contexto en una reforma especial o en un proceso de innovación..." (Lüder, 2002, p. 2), antes que abordar el contenido mismo de las innovaciones.

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

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

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

devengo³, que integre la información contable y presupuestal y que esté dirigido a las necesidades de los usuarios de la información, puede considerarse una reforma o innovación (Jagalla, Becker y Weber, 2011). De aquí se deduce que un sistema más informativo también permitiría una mejor rendición de cuentas (*accountability*) y aumentaría la transparencia, promoviendo una apertura del sector público hacia la sociedad (Hood, 2010).

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

Las reformas en los sistemas contables públicos en las últimas décadas trascienden el cambio técnico de un proceso o la introducción de un producto, y desbordan las fronteras de una sola organización. Pasar de información contable para la rendición de cuentas y el cumplimiento, a información para la gestión, la optimización, la coordinación de mejores tareas y el control financiero (Jorge, 2003, 2005), implica modificaciones culturales e institucionales y no solamente cambios técnicos. El modelo de Lüder (1992, 1994, 2002) hace énfasis en las variables contextuales y de comportamiento, y en las relaciones de influencia, efecto y retroalimentación que promueven u obstaculizan la reforma. Tales variables y relaciones caracterizan más a una innovación en gobernanza que a una innovación organizacional.

³ "La contabilidad de devengo tiene tres objetivos: reconocimiento de los eventos en el momento en que ocurren, asociación de gastos e ingresos con el ejercicio, y una distinción entre gastos e ingresos de activos y pasivos" (Lande, 2006, p. 20). Para Ouda (2010, p. 64) la transición a un sistema de devengo puede tomar tres formas: "i) proporcionar informes elaborados sobre la base del devengo; ii) no solo proporcionar informes, sino también modificar el sistema de registro sobre la base del devengo, y iii) desarrollar toda la gestión financiera –incluido el presupuesto– sobre la base del criterio de devengo".

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

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

El proceso de reforma de la contabilidad gubernamental en Colombia

Referente metodológico

Pese al crecimiento y la importancia de la investigación empírica en contabilidad, la investigación descriptiva y analítica sigue siendo determinante para apoyar la interpretación y la búsqueda de sentido (Gaffikin, 2006). En el campo de la contabilidad gubernamental, los trabajos descriptivos son importantes, debido al carácter aún "adolescente" de la disciplina (Chan, 2000, citado en Lüder, 2002). También resultan útiles para iniciar los procesos de caracterización que permitan la comparación internacional y posteriores investigaciones empíricas (Lüder, 2002). Este trabajo es descriptivo-analítico, y constituye la primera parte de una investigación en marcha sobre las reformas de la gestión financiera pública y la transparencia en Colombia.

Los autores realizaron una exploración y un análisis de los soportes institucionales que documentan la evolución de la contabilidad gubernamental en los últimos 20 años en Colombia, para identificar las variables e interacciones propuestas por Lüder (2002). Documentos públicos, archivos institucionales e información dispuesta en las páginas web oficiales nutren el trabajo. Esta exploración se acompaña del conocimiento en el terreno, como actor participante, de uno de los autores. Esta posición

metodológica es aceptada en la investigación contable (Ryan, Scapens y Theobald, 2002).

Evolución cronológica de la reforma⁴

Durante años, la contabilidad del sector público en Colombia fue responsabilidad de la Contraloría General de la República⁵, elaborada a partir de diversos manuales de contabilidad gubernamental emitidos por este organismo. La contabilidad era principalmente presupuestaria, con base en el criterio de caja, y desarrollada de forma descentralizada por cada entidad pública, para remitirla luego a la Contraloría. Existe evidencia sobre la disímil aplicación de los parámetros establecidos por la Contraloría. El objetivo fundamental de esta información era dar cuenta de los recursos recibidos y aplicados por cada entidad. El criterio de devengo se incorporó en uno de los manuales de la Contraloría, pero no tuvo éxito en su aplicación (CGN, 2006, p. 71).

El proceso de reforma de la contabilidad gubernamental se inició formalmente con la creación de la figura de Contador General, en la Constitución de 1991⁶. Uno de los objetivos fue separar las funciones de normalización, centralización y consolidación de la contabilidad del sector público y su control externo. Esta misión era desarrollada por la Contraloría.

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

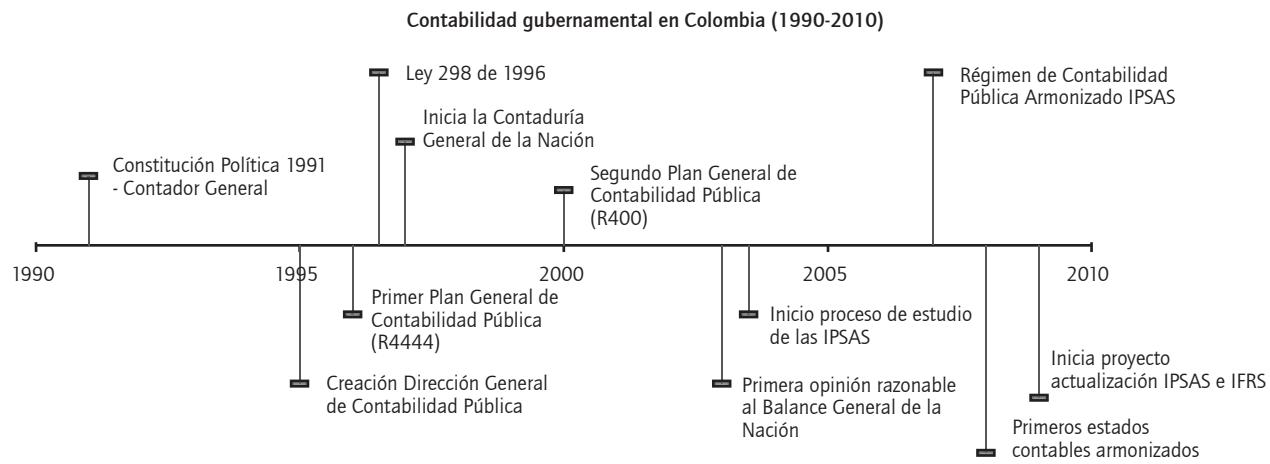
La Ley 298 es promulgada en julio de 1996, creando la Contaduría General de la Nación, CGN, como una Unidad

⁴ Una caracterización de la evolución histórica de la contabilidad pública en Colombia puede verse en Pulgarín y Cano (2000), Sierra y Ardila (2008) y CGN (2006).

⁵ Órgano de control fiscal externo, creado en 1923, consecuencia de la Misión Kemmerer. La Contraloría General opera en el nivel nacional, y de forma descentralizada existen contralorías departamentales y municipales.

⁶ "Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría" (*Constitución Política, 1991*; Art. 354).

FIGURA 2. Evolución cronológica de la contabilidad gubernamental en Colombia, 1990-2010.



Fuente: elaboración propia.

Administrativa Especial, con autonomía administrativa, técnica y presupuestaria. Esta entidad comenzó a operar en 1997, y extinguió la DGCP.

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

La emisión de regulación contable pública, la capacitación en contabilidad gubernamental a los funcionarios responsables, el desarrollo de plataformas informáticas para la centralización de la información y el proceso de consolidación del Balance General de la Nación y del sector público se llevan a cabo de forma ininterrumpida desde 1996 por la CGN.

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

Durante el año 1999, el PGCP fue sometido a evaluación y reforma, fruto de la experiencia regulatoria y del

aprendizaje en el terreno, resultando del proceso el nuevo PGCP, aprobado por la Resolución 400/2000.

Según el diseño constitucional, el Balance General de la Nación debe ser sometido a control fiscal y a control político, este último ejercido por la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes⁷. Desde 1996 y hasta 2002, el dictamen del Balance General fue de opinión negativa por parte de la Contraloría, y generó llamados de atención al gobierno, por parte de los cuerpos políticos. Desde 2003, el dictamen ha sido razonable con salvedades.

Para esta época el proceso y perímetro de consolidación de la CGN había mejorado y aumentado. Gracias al "sanamiento contable", la información contable ganó cada vez más confiabilidad en las cerca de 3.800 entidades que debían producirla.

En este contexto, desde el año 2003, la CGN inicia el proceso para actualizar la regulación contable y armonizarla con las tendencias internacionales. Se evaluaron las recién emitidas IPSAS. En el año 2007, fruto de la actualización de la regulación contable pública, armonizada con algunas de las 21 IPSAS vigentes a 2006, es emitido el Régimen de Contabilidad Pública, RCP, por medio de la Resolución 354/2007. El RCP cubre a las entidades estatales y a las empresas, distinguiendo tratamientos para el primer tipo.

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

⁷ Una de las dos cámaras del Congreso.

El 1 de febrero, la CGN emitió la Resolución 033/2012, que permite la aplicación voluntaria, con fines evaluativos, de los *International Financial Reporting Standards*, IFRS, a las empresas de propiedad estatal que emiten instrumentos de deuda o de patrimonio. Este último evento evidencia las reformas aún en marcha.

La figura 2 esquematiza el proceso de reforma de la contabilidad gubernamental en Colombia entre 1990 y 2010.

La aplicación del modelo del proceso de reforma de la gestión financiera al caso colombiano⁸

Se siguen las tipologías y los grupos de variables establecidos por Lüder (2002) para esta caracterización. En cada grupo se resaltan aquellas variables que han participado en el proceso de reforma, bien como conductoras o promotoras, bien como restricciones u obstáculos de la misma.

Por las condiciones contextuales, culturales y legales de Colombia, en el país se habla indistintamente de contabilidad pública o contabilidad gubernamental⁹. Se seguirá este criterio de indiferenciación en lo que resta del texto.

Variables de contexto

Los ESTÍMULOS

La década de 1980 puso de manifiesto la crisis institucional del Estado y de la sociedad colombiana. Múltiples factores sociales, políticos y económicos fueron movilizadores para la Asamblea Nacional Constituyente desarrollada en 1991¹⁰. La nueva Constitución vendría a ser el instrumento

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

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

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

No puede evidenciarse que la crisis económica o financiera fuera un estímulo para el caso colombiano. Para finales de la década de 1980, Colombia tenía un déficit fiscal que rondaba el 5% del PIB, mientras que otros países de América Latina registraban turbulencias en las finanzas públicas que en ocasiones llevaban casi al 10% de déficit, estabilidad ésta derivada de la inflexibilidad del sistema presupuestario colombiano. Luego de la Constitución de 1991, el déficit se incrementó, llegando en promedio al 6% hasta el año 2000, con picos anuales máximos del 8%. En cuanto al endeudamiento, para 1990 la deuda del gobierno nacional central se situaba en el 19% del PIB (Cárdenas, Mejía y Olivera, 2006, pp. 6-7; Clavijo, 2011). En comparación, por la inversión en modernización de infraestructuras que se desarrolló en el contexto de su incorporación a la UE, España llegó a tener una deuda pública del 68% del PIB en 1996. La Unión Europea presentó un endeudamiento del 70,8% de PIB en el mismo

⁸ Una descripción del contexto del sector y de la contabilidad gubernamental en Colombia, sin referente teórico y metodológico comparativo, puede verse en Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública (1998) y Pulgarín y Cano (2000).

⁹ La Ley misma ha definido el concepto de contabilidad pública, para diferenciarla de la contabilidad de la ejecución del presupuesto y para integrar la información contable de una diversidad de entidades públicas diferentes a las del gobierno general. Arts. 3 y 10 de la Ley 298/1996. En el entorno internacional, la contabilidad gubernamental se ha referido exclusivamente a la contabilidad del gobierno. Esta es una diferencia significativa con el contexto colombiano, ya que la contabilidad pública en Colombia es aplicada también por las empresas de propiedad y control estatal. Esto ha tenido efectos significativos en la reforma, que son explicitados en la cuarta sección.

¹⁰ La expansión del narcotráfico y su estrategia de terror, la creciente sintonía de algunos grupos sociales con las diversas guerrillas existentes, el holocausto del Palacio de Justicia, los múltiples intentos fallidos de acuerdos de paz con grupos al margen de la Ley, la desmovilización efectiva de algunos grupos como la guerrilla del M-19, el asesinato sistemático de representantes políticos de grupos de oposición y líderes sociales, entre otros, fueron eventos que marcaron la crisis del entrama-

do institucional imperante. Las desoladoras cifras sociales, los índices de necesidades básicas insatisfechas, los indicadores de concentración de la riqueza y la falta de acción del Estado frente a estos factores, también son elementos que motivaron la asamblea (Pardo, 2011).

año (Piedrafita, Steinberg y Torreblanca, 2006). Por consiguiente, en la fase inicial de las reformas de la contabilidad gubernamental en Colombia no se identifica que la crisis fiscal fuera un estímulo significativo. No obstante, el diseño de la descentralización del Estado, que estaba siendo concebido algunos años atrás, requería una modernización de la información contable y financiera del sector público. Se admite que buenos sistemas de información pública son determinantes para la estabilidad financiera. Los compromisos pactados con el FMI desde 1984 pusieron de relieve la debilidad de las cifras y estadísticas nacionales e impulsaron su mejora. Esto animó a los constituyentes para aceptar la figura del Contador General de la Nación (Perry, 2011).

Los efectos de la descentralización han implicado –desde el año 2000, pero con mayor énfasis desde mediados de 2006¹¹–, un aumento en el déficit fiscal del gobierno nacional y del endeudamiento territorial (Clavijo, 2011), lo cual haría pensar que es probable que la presión financiera por el endeudamiento actúe como un estímulo para consolidar las reformas de la contabilidad gubernamental en los años venideros.

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

Los escándalos financieros no han sido motivadores determinantes de las reformas en el caso colombiano, en tanto estos no tuvieron un peso significativo en los escenarios político, social y mediático, en los años previos y coetáneos a las grandes reformas en contabilidad gubernamental. No obstante, el interés de introducir la división de funciones en la Contraloría General de la República pudo significar un mecanismo para enfrentar problemas de corrupción política. A la vez fue coherente con el objetivo de administrar el riesgo inherente de la combinación de roles.

La *doctrina dominante* fue y ha sido un estímulo significativo en diferentes etapas de la reforma de la contabilidad gubernamental. La doctrina dominante en el contexto de la reforma del Estado ha sido el *New Public Management*

(Humphrey y Miller, 2012), y en materia de información contable y financiera, esta doctrina dominante plantea la necesidad de convergencia internacional hacia un solo juego de estándares, e incluso, cada vez más, busca la identidad entre los estándares del sector privado para mercados financieros y los del sector público.

El impacto de la doctrina dominante es evidente en Colombia. Se presentó en los procesos de armonización con las IPSAS, y se extiende a las últimas presiones por incorporar las IFRS al contexto de las empresas de propiedad estatal, incluyendo a las que actúan como monopolios naturales proveedoras de servicios públicos y con esquemas de subsidios cruzados no provenientes del presupuesto público. En este caso el argumento que se esgrime es que "el propio IPSASB¹² señala que las empresas deben observar las IFRS". La influencia y asimilación de la doctrina dominante, de forma acrítica y radical, se evidencia en la emisión de un modelo contable para la supervisión de la gestión y la eficiencia de empresas de servicios públicos por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos de Colombia, SSPD, basado en las IFRS¹³. Contrario a la determinación tomada por la SSPD, la experiencia internacional de regulación y supervisión de eficiencia y eficacia en servicios públicos domiciliarios implica el desarrollo de *contabilidad regulatoria*¹⁴, con base en contabilidad de gestión, antes que en contabilidad financiera dirigida a la satisfacción de las necesidades de información de inversores.

En el plano nacional, la contabilidad gubernamental ha avanzado significativamente, y su desarrollo sigue siendo superior al del sector privado, tal y como se evidencia desde inicios del siglo XXI (World Bank, 2003). Esto sin duda

¹² El International Public Sector Accounting Standards Board, organismo en el seno de la Federación Internacional de Contadores, IFAC, encargado de emitir las IPSAS.

¹³ Esta entidad entró en discrepancia con la CGN, al emitir un modelo contable para el control de gestión previsto por la ley de servicios públicos (142/1994). Este modelo fue encargado por la Superintendencia, a una firma de auditoría internacional. Esta regulación cubre a todas las entidades bajo su supervisión. *Resoluciones 21335/2010, 2885/2011 y 1815/2011 de la SSPD*. Disponible en <http://www.superservicios.gov.co/web/guest/modelo-contabilidad-nics>

¹⁴ Por contabilidad regulatoria se entiende el modelo de contabilidad que permite realizar seguimiento y supervisión de la eficiencia y la eficacia de servicios públicos domiciliarios y la determinación tarifaria de los mismos. Especialmente se usa en industrias reguladas por ser monopolios naturales. No debe confundirse con regulación contable. La contabilidad regulatoria ha sido especialmente implementada en Estados Unidos, Chile, Argentina, y por algunos cuerpos de regulación en Colombia (Fernández, Jouravlev, Lentini y Yurquina, 2009). Información sobre este tema, disponible en <http://www.siss.gob.cl/577/w3-propertyvalue-3451.html>, y http://www.itu.int/ITU-D/finance/Studies/Regulatory_accounting_guide-final1.1.pdf

¹¹ El gasto público en el segundo gobierno del presidente Uribe (2006-2010) llegó a 18% del PIB, mientras que en los años noventa era del orden del 10% (Clavijo, 2011, p. 3).

se debe a la existencia y al liderazgo de la CGN, dado que no hay un regulador de similares condiciones en el sector privado. Con ello la contabilidad privada local fue un estímulo inicial, pero pronto el estímulo provino del entorno internacional.

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

SITUACIÓN INSTITUCIONAL

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

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

En el caso de la reforma de la contabilidad pública, el *sistema legal* ha sido un promotor significativo, por tres razones. Primero, por el rango constitucional entregado al Contador General y por la dimensión legal de la CGN. Segundo, por el apoyo provisto por las más altas cortes, al emitir jurisprudencia para reforzar el rol de la contabilidad gubernamental y la obligación de su observancia¹⁵. Y, en tercer lugar, por la emisión de leyes que atribuyen funciones que refuerzan el papel institucional del Contador General y la importancia de la contabilidad pública¹⁶. Es de

resaltar la Ley 716/2001 y los decretos que promovieron ajustes al proceso de implementación de la contabilidad gubernamental para múltiples entidades, conocido como "saneamiento contable"¹⁷. Esta Ley tuvo un impacto colateral determinante en la mejora del dictamen emitido por la Contraloría General de la República.

El Estado está estructurado en los niveles nacional y territorial (lo que incluye localidades). El título XI de la Constitución Política establece el marco general de la descentralización. La descentralización es territorial (geográfica) y por servicios. La división política en áreas territoriales se denomina departamentos, municipios, distritos y territorios indígenas. Actualmente hay establecidos 32 departamentos, 1.102 municipios y 4 distritos. El poder público está integrado por las ramas legislativa, ejecutiva y judicial. Adicionalmente a los organismos que las integran existen otros, autónomos e independientes, como el Ministerio Público y la Contraloría General de la República. La Ley 489/1998 establece la estructura y el funcionamiento de las entidades del nivel nacional, que vendrían a configurar la administración central del Estado. Los artículos 36 y 37 de esta Ley destacan la importancia de la información, entre ella contable y financiera, para el funcionamiento de las entidades que componen el Estado.

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

pública, para efectos de distribución de los recursos de propósito general del Sistema General de Participaciones.

¹⁵ Por ejemplo, la Sentencia C-452 de 2003 de la Corte Constitucional, que establece el carácter obligatorio y vinculante de las decisiones técnicas del Contador General para todo el sector público.

¹⁶ Por ejemplo, la Ley 715/2001, en la que se establece que la CGN debe refrendar la información, con base en la contabilidad

¹⁷ La posibilidad de "regularizar" la contabilidad en muchas entidades públicas requirió el proceso de saneamiento contable, consistente en períodos y tratamientos especiales para ajustar la información contable. Se crearon los comités de sostenimiento de la información contable. Posteriormente, la Ley 998/2005 buscó prorrogar el plazo del saneamiento contable, pero fue declarada inexistente.

salud¹⁸. La complejidad de esta estructura y sus relaciones tiene impactos negativos en la reforma contable.

La Comisión Nacional del Servicio Civil es la institución encargada de promover el desarrollo de la carrera administrativa de los *funcionarios públicos*. Existe amplia regulación de la carrera administrativa y sus requisitos. No obstante, la contabilidad pública fue –y es– una novedad para muchos funcionarios públicos. Quienes desempeñaban roles con la información contable antes de la reforma fueron abogados, administradores o economistas, con conocimientos presupuestales y legales, pero con escasa formación técnica en contabilidad por partida doble y de devengo. Esto ha sido diagnosticado en los informes de los órganos de fiscalización externa y por organismos como el Banco Mundial¹⁹. Al ver que los agentes políticos dan una mayor preponderancia al presupuesto, los funcionarios pueden percibir como una sobrecarga de trabajo y como un requerimiento legal inútil la contabilidad gubernamental financiera. Acontece igual en casos como el portugués (Jorge, 2005).

Pese al mandato legal (Ley 298/1995; Art. 5), aún existen muchas entidades sin oficinas contables ni personal idóneo al frente de la información. Esto se debe, entre otros factores, al diferente grado de *desarrollo regional* que, como observó Jorge (2005, 2007), impacta la posibilidad de incorporación del personal capacitado para las tareas que la reforma contable demanda. Por consiguiente, puede plantearse que el *cuerpo de funcionarios* ha sido una variable que ha ralentizado la implementación de la reforma²⁰. Es cierto, como lo ha señalado Ouda (2004), que el modelo de Lüder no incorpora aspectos internos de la implementación de la reforma como la capacitación de los funcionarios responsables. Por ello aquí se ha querido señalar que la ausencia de capacitación es un factor que incide en la variable “cuerpo de funcionarios”, para promover u obstaculizar la reforma.

Finalmente, *la cultura política y de la administración pública* no ha permitido la transformación que la reforma requiere. Se han realizado esfuerzos y avances a través de programas como Sinergia²¹, pero todavía son insuficientes.

La cultura del cumplimiento del mínimo legal lleva a que exista una asimetría en los esfuerzos y compromisos de los funcionarios. También favorece que las interpretaciones legalistas primen sobre los aspectos técnicos. Con ello, conceptos económicos básicos en la reforma no son fáciles de implementar. El presupuesto sigue siendo la mayor preocupación de los gestores públicos. La corrupción se constituye también en un obstáculo determinante para la reforma.

Variables de comportamiento

PROMOTORES POLÍTICOS DE LA REFORMA

Por la particularidad del caso colombiano, los constituyentes fueron los primeros *miembros del Parlamento* en promover la reforma. Los miembros del constituyente que actuaron como promotores políticos directos fueron agentes que conocían de tiempo atrás los problemas y las debilidades en la información financiera del Estado. Uno de ellos fue Contralor General de la República en 1947, y otro, un prestigioso economista de alta visibilidad política, quien más tarde, como ministro de Hacienda y Crédito Público, sería uno de los *miembros del Gobierno*, responsable de implementarla. Tras bambalinas se encontraba un prestante líder de la *profesión contable*, que junto con el apoyo de un reconocido político nacional, propuso crear el cargo de Contador General. Este prominente miembro de la profesión contable vendría a constituirse luego en un “conductor de la reforma” clave, como el primer Contador General de la Nación, cargo que desempeñó desde 1995 hasta 2001²² (Perry, 2011; Nieto y Laverde, 2011). Otros promotores políticos han sido los congresistas de profesión contable y los miembros de las comisiones económicas del Congreso.

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

CONDUCTORES DE LA REFORMA

Como se señaló antes, un conductor determinante son los Contadores Generales de la Nación. La infraestructura que les apoya es la CGN como órgano de *regulación, normalización y consolidación* de la contabilidad de todo el sector público. Ya se habló sobre las fortalezas de la existencia de esta entidad, tanto por sus recursos humanos y

¹⁸ Las transferencias del sector central del nivel nacional –al territorial– para educación, salud y saneamiento básico se hacen a través del Sistema General de Participaciones.

¹⁹ Desde finales del año 2009 se desarrolla una misión del BM para producir el informe ROSC de la contabilidad gubernamental en Colombia.

²⁰ Esto puede cambiar, debido a los procesos de incorporación a la administración de contadores formados en contabilidad pública desde la universidad.

²¹ *Sistema Nacional de Evaluación de Resultados de la Gestión Pública*. Disponible en <http://sinergia.dnp.gov.co/portaldnp/>

²² De enero de 1995 a julio de 1996 fue director de la DGCP.

presupuestales, como por su capacidad de convocatoria. El primer PGCP fue elaborado por una *comisión de los principales contadores* que trabajaban en el sector público a nivel territorial (Nieto y Laverde, 2011). Esto generó consenso y capitalizó la experiencia de los servidores públicos.

Posteriores reformas fueron llevadas a cabo con el apoyo de *académicos nacionales e internacionales*, que actuaron a título personal, sin constituirse en la comunidad epistémica de la que habla Lüder (2002). El proceso de reforma también se inició con la convocatoria a redes internacionales, tales como el I Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública²³, del que fue anfitriona la CGN en 1995. El foro permitió socializar los avances en diferentes países y reabrió de legitimidad el proceso de reforma en Colombia.

Como se anotó en los estímulos, algunas *firmas de auditoría-consultoría* han participado de la reforma, especialmente en el proceso de armonización iniciado en 2003. La CGN contrató consultorías para el proceso de armonización de las IPSAS y luego para el estudio de las IFRS. Con la emisión del modelo de la Superintendencia de Servicios Públicos, las más grandes empresas públicas y muchas entidades de gobierno prestadoras de servicios públicos han comenzado a requerir los servicios de asesoría de las firmas de auditoría. Fruto de este proceso, diferentes interesados han señalado lo conveniente de que la CGN no obligue la aplicación del RCP a estas entidades, y que permita solo atender al modelo de la Superintendencia²⁴. Con ello las firmas han participado de forma directa e indirecta, estimulando y retroalimentando las reformas, en búsqueda de mercados.

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

GRUPOS DE INTERÉS

Como lo han identificado Jorge (2005) y Araya *et al.* (2011), los *organismos de auditoría* pueden jugar un papel dual, como promotores o conductores de la reforma y como interesados o usuarios de la misma. Esto se da en el caso colombiano. La clarificación en los criterios por usar y la mejora de la información contable repercuten de manera directa en su trabajo. La responsabilidad de

evaluar el nivel de deuda pública hace de la Contraloría un usuario estratégico interesado en la nueva información contable pública.

El *Departamento Administrativo Nacional de Estadística* se ha beneficiado de la contabilidad gubernamental de causación, mejorando la información del sector que se incorpora al Sistema de Cuentas Nacionales. Por ello ha promovido indirectamente la reforma. Muchas otras *oficinas y agencias públicas* han sido usuarias activas del cambio de la contabilidad pública. A la vez, algunas de estas oficinas públicas son motores de retroalimentación de la reforma, porque participan ellas mismas en la gestación de las reformas del Estado. Destacan la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y el Departamento Nacional de Planeación, DNP²⁵.

Como se señaló antes, el Congreso y la *Comisión Legal de Cuentas de la Cámara* son usuarios de la reforma, puesto que la información contable pública es base para sus procesos de control político. Este control político también puede ser ejercido por otras corporaciones de representación ciudadana en el nivel descentralizado territorialmente, tales como las Asambleas y los Concejos, pero tales instancias no han sido influyentes en la reforma.

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

Variables instrumentales

CONCEPTO Y ESTRATEGIA

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

²³ Hasta la fecha se han llevado a cabo diez foros. La Secretaría del Foro está en cabeza del IGAE de España.

²⁴ Lo que está en proceso de cambio, por la conformación del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, fruto del desarrollo de la Ley 1314/2009 y por el artículo 240 de la Ley 1450/2012.

²⁵ El DNP, durante los años 2002-2010, fue la instancia encargada del Programa de Renovación de la Administración Pública en Colombia.

de asesoramiento a las decisiones del Contador General, que opera dentro de la CGN.

El concepto inicial de la reforma tornó central el objetivo de control. Se planteó que la contabilidad pública desempeñaría un rol determinante en un sistema más amplio de control que el país requería para enfrentar el flagelo de la corrupción (Nieto y Laverde, 2011). Luego, la concepción fortaleció la idea de la utilidad de la información contable para la gerencia en los sectores central y descentralizado de los niveles nacional y territorial. Posteriormente, por analogía con la contabilidad del sector privado, se planteó el rol determinante de la contabilidad gubernamental para los usuarios²⁶. Incluso se usó la metáfora del ciudadano como "accionista del Estado" (Nieto y Laverde, 2011). Finalmente, el objetivo de participar en la dinámica internacional y de la permanente modernización de las finanzas públicas llevó al ideario de la armonización (Cano, 2006). El análisis de la concepción de la reforma refuerza aún más el carácter determinante de la doctrina dominante, y permite comprender la dinámica del cambio regulatorio.

La *estrategia de implementación* ha sido de arriba hacia abajo, debido a la autoridad legal de la contaduría. El control fiscal es un difusor amplificado de la reforma, pues las metodologías que usa reclaman la observancia de la regulación contable pública por parte de las entidades auditadas. La estrategia se complementa con retroalimentación permanente, no solo por las actividades de capacitación de la contaduría, sino también por la resolución de consultas por la vía de la doctrina. La estrategia en la etapa de introducción de las reformas no tuvo suficientemente en cuenta el ritmo necesario para el cambio, así como tampoco la cultura administrativa, y se planteó objetivos muy ambiciosos. Esto muestra la inconveniencia de proyectar horizontes cortos para la implementación²⁷, lo que se evidencia en que la calidad de la información, y su oportunidad fue dudosa durante los primeros años de introducción de la reforma (como lo apuntan los dictámenes al Balance General de la Nación).

²⁶ En el Sistema de Contabilidad Pública de Colombia se ha planteado que los usuarios de la información contable son: la comunidad y los ciudadanos, los organismos de planificación y desarrollo de la política económica y social, los órganos de representación política, las instituciones de control externo, los gestores públicos, los organismos internacionales, los inversores-acreadores, la Contaduría General de la Nación y otros interesados (CGN, 2007).

²⁷ La introducción del PGCP, en 1996, implicó que todas las entidades públicas deberían producir su información a 31 de diciembre de 1996 con tales criterios. Es decir, con menos de un año para la implementación.

Discusión: etapas, estado de la reforma y aprendizaje del proceso de reforma en Colombia

La reforma en Colombia: innovación en contabilidad gubernamental

El proceso de reforma de la contabilidad gubernamental en Colombia se ha caracterizado por la incorporación de un sistema de contabilidad financiera patrimonial con registros basados en el principio devengo y por partida doble. Este sistema se dirige a producir informes contables patrimoniales que satisfagan las necesidades de los usuarios de la información. La regulación de la información contable ha evolucionado por medio de dos grandes estímulos, en ocasiones antagónicos: el reconocimiento de las condiciones del contexto en el que operan las entidades, y las presiones por "modernización" y armonización con la regulación contable internacional, concretamente las IPSAS.

Al mismo tiempo, la contabilidad presupuestal ha mantenido una coordinación significativa con la contabilidad financiera patrimonial, pero su producción permanece asociada al criterio de caja. La responsabilidad de su consolidación y control está en cabeza de la CGR. La plataforma de información CHIP²⁸ es usada como instrumento para canalizar los dos tipos de información a la CGN.

La reforma implicó la incorporación de nuevos sistemas y la obligación de producir nuevos informes²⁹, modificando procesos y relaciones no solo dentro de las entidades públicas, sino también entre estas y el entramado institucional y el sistema social. La incorporación de la contabilidad con base en el devengo reclama nuevas competencias de los productores de la información, de los gestores públicos y de los auditores. El levantamiento y control permanente de inventarios físicos detallados, por ejemplo, modificó prácticas y procesos, tanto en materia contable como en la gestión de las entidades, en los procesos de auditoría y en las responsabilidades legales, disciplinarias y sociales de los servidores. El concepto de cumplimiento y de responsabilidad se complementó, ya no sólo concentrándose en la ejecución presupuestal, sino también buscando la protección y el control de los activos que surgían de la aplicación del gasto. La nueva información contable permite evaluar el endeudamiento de las entidades públicas y la efectividad

²⁸ *Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública*. Disponible en http://www.chip.gov.co/schip_rt/

²⁹ Los informes contables públicos básicos son: el balance general, el estado de actividad (el estado de resultados a nivel internacional), el estado de cambios en el patrimonio, y las notas a los estados contables (la memoria o revelaciones a nivel internacional).

en la ejecución de la inversión para consolidar infraestructuras públicas. Todo esto está modificando los procesos organizacionales, y lentamente incorpora una racionalidad más técnica y dirigida hacia el cumplimiento de objetivos en la administración pública. Por consiguiente, se puede plantear que el proceso de reforma en Colombia es una innovación en contabilidad gubernamental.

CUADRO 1. Etapas del proceso de reforma.

ETAPAS DE LA REFORMA DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN COLOMBIA SEGÚN EL MRGF		
Etapa - periodo - hitos	Variables con impacto positivo en la reforma	Variables con impacto negativo en la reforma
Introducción de la reforma 1991-2000 <ul style="list-style-type: none"> Institucionalización del Contador General (1991) Creación DGCP (1995) Primer PGCP (1995) Creación Contaduría General de la Nación (1996) Aplicación del primer PGCP (1 Ene., 1996) Primeros Estados contables y BGN (31 Dic. 1996) Dictámenes al BGN: opinión negativa (1996-2000) Proceso de modificación del PGCP (1999-2000) <p>Hito de cambio de etapa: evidencia de los límites para implementar todos los requerimientos originalmente ideados en la regulación; necesidad de reconocer el contexto de operación de las entidades públicas; dictámenes adversos por obstáculos en la implementación en las entidades e información poco confiable y relevante.</p>	<p>ESTÍMULOS <i>Reforma de la Administración Pública:</i> promovida por el cambio constitucional, luego auspiciada por las reformas inducidas por el entorno internacional. <i>Doctrina dominante:</i> la contabilidad del sector privado en Colombia; luego las tendencias internacionales. Papel preponderante de organismos internacionales como el Banco Mundial y el Banco Interamericano de Desarrollo.</p> <p>SITUACIÓN INSTITUCIONAL <i>Sistema legal:</i> (proclive por el origen constitucional del regulador y por las leyes que promovían el uso de la información contable con fines de eficiencia asignativa de recursos).</p> <p>PROMOTORES DE LA REFORMA <i>Miembros del Parlamento</i> (constituyentes y parlamentarios de profesión contable) <i>Miembros del gobierno</i> (los ministros de Hacienda y los contadores generales)</p> <p>CONDUCTORES DE LA REFORMA <i>Órgano de regulación:</i> Contaduría General de la Nación. <i>Las instituciones de auditoría externa</i> (rol dual también como Grupos de interés) <i>Firmas de consultoría:</i> (primero asesorando en la reforma a la CGN y a otras autoridades, luego asesorando a las entidades públicas para la implementación). Una alta relación con la promoción de la doctrina dominante. <i>Académicos nacionales e internacionales:</i> (sin constituirse en una comunidad epistémica).</p> <p>GRUPOS DE INTERÉS <i>Parlamento</i> (comisión legal de cuentas) <i>Oficinas del Ministerio de Hacienda y Departamento Nacional de Planeación</i> interesados, pero a la vez impulsores de la reforma. <i>Agencia de Estadísticas:</i> DANE.</p> <p>ESTRATEGIA DE IMPLEMENTACIÓN Mayoritariamente una reforma <i>participativa</i>, con funcionarios responsables de la información a nivel territorial, luego con expertos. <i>Gestionada centralmente.</i> Concebida como en un solo paso, pero en la práctica obligando múltiples etapas.</p> <p>CONCEPTO DE REFORMA La incorporación de un sistema de contabilidad con base en el devengo; la producción de información dirigida a diferentes usuarios más allá del cumplimiento legal; la permanencia de la contabilidad del presupuesto con base en el criterio de caja. Se incorpora el costeo para servicios públicos individualizables, especialmente salud. El sistema desarrollado cubre a las entidades de gobierno y a las empresas de propiedad estatal controladas por este. Las reformas buscan producir información para mejorar la gestión, la rendición de cuentas y la transparencia. Refleja una innovación en gobernanza, antes que una innovación solamente organizacional.</p>	<p>SITUACIÓN INSTITUCIONAL <i>Estructura del Estado y estructura administrativa:</i> (descentralización incipiente en la etapa de introducción). <i>Cultura administrativa:</i> (asociada con la legalidad y el cumplimiento).</p> <p>En la etapa de introducción muy marcada; continúa un poco matizada en la etapa actual.</p> <p><i>Cuerpo de funcionarios:</i> (profesionales del derecho, escaso conocimiento de contabilidad de devengo y por partida doble). En la etapa de introducción. Persisten actualmente problemas de cambio de la mentalidad legalista y de cumplimiento.</p> <p>PROMOTORES DE LA REFORMA Falta de interés de otros miembros del gobierno distintos al ministro de Hacienda. Con la reforma de la administración pública de los años 2002-2006, mayor implicación del DNP.</p> <p>La corrupción política actúa no como un promotor (por los escándalos financieros), sino como un freno a mayor transparencia. Actualidad.</p>
Auge de la reforma 2000-2007 <ul style="list-style-type: none"> Nuevo PGCP (2000) Saneamiento contable (2001-2005) Dictámenes razonables con salvedades al BGN (2003-2007) Proceso de estudio de armonización a IPSAS (2003-2007) Nuevo Régimen de Contabilidad Pública, RCP, armonizado a IPSAS (2007) <p>Hito de cambio: estímulos externos para "modernización"; armonización con IPSAS. Inicio de implementación de nuevas plataformas informáticas.</p>		
Consolidación de la reforma 2007-actualidad <ul style="list-style-type: none"> Inicia aplicación del RCP (2007) Primeros estados contables armonizados (2008) Dictámenes razonables (2008-2010) Inicia proceso de estudio de armonización a IFRS para empresas estatales (2009) Evaluación efectos de posible aplicación de IFRS en empresas de interés público estatales (2012) <p>Etapa actual de la reforma Nuevos reclamos externos por modernización; presiones por diferenciar más el sistema contable de las empresas de interés público de propiedad estatal de la contabilidad del gobierno.</p>		

Fuente: elaboración propia.

Las variables que no han sido explicitadas en el cuadro no han desempeñado un papel significativo en el proceso, de manera positiva o negativa. Es importante ver que el público en general, pese a los escándalos por corrupción evidenciados desde finales de 2010, aún no ha sido un grupo de interés demandante de la información financiera pública³⁰.

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

El proceso de adaptación a las IPSAS en Colombia

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

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

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

Los obstáculos más significativos en el proceso de armonización se relacionan con la dificultad para asimilar conceptos de fuerte cuño económico en el entorno legal del sector público. La predominancia de la esencia sobre la forma en ocasiones hace entrar en contradicción alguno de los nuevos criterios contables con preceptos legales (por ejemplo, el criterio de reconocimiento de un activo centrado en el control antes que en la propiedad)³¹. En la práctica, los funcionarios optan por el cumplimiento de reglas del *sistema legal*, reforzando la *cultura administrativa* formalista. Dado que las IPSAS provienen de los IFRS, es difícil que los funcionarios públicos conozcan estas normas. Pero a la vez, quienes manejan los IFRS o las IPSAS no conocen con toda suficiencia las características, la estructura y los procesos del sector público, por lo que también ha tenido una incidencia negativa *el cuerpo de funcionarios*.

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

Aprendizaje del proceso de reforma en Colombia

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

En primer lugar, el sistema legal y la concepción política de la reforma incorporaron dos criterios que diferencian

³⁰ Según las cifras de acceso a las páginas web de las entidades nacionales y territoriales, las áreas de información presupuestal y financiera de las entidades en las páginas web se encuentran entre las menos visitadas. Disponible en <http://programa.gobienenoenlinea.gov.co/index.shtml> Establecer de manera constante el rol del público en general desborda los objetivos de este trabajo e implica esfuerzos significativos.

³¹ Tema fundamental que suscita los mayores debates sobre el sentido mismo de la información contable no sólo pública, sino privada.

el proceso y el sistema contable público colombiano en sí mismo, de los de otros países: a) la inclusión de las empresas de propiedad y control estatal en el ámbito de aplicación de la regulación contable pública, y b) la necesidad de consolidar la información contable de todo el sector público en dos grandes informes: el Balance General de la Nación³² y el Balance General del Sector Público. Estos dos elementos del diseño de la reforma y del sistema legal³³ han llevado a que el sistema contable público tuviera un dinamismo importante. Más allá del debate sobre el contenido y las características de un balance de la nación y otro del sector público (Sierra, 2002a), la incorporación de diferentes entidades, entre ellas las empresas controladas por el Estado, ha sido un motor y un estímulo determinante en el cambio. Esto porque las empresas públicas son más proclives a la innovación, cuentan con más recursos financieros y técnicos, y buscan interactuar y retroalimentar de manera importante la reforma (en muchas ocasiones para impactarla en su propio interés). Todo ello, a su vez, ha reclamado mayor crecimiento técnico del órgano de regulación, centralización y consolidación de la información: la CGN. En este sentido, el sistema legal y la concepción de la reforma interactúan y definen el *diseño legal* de la reforma, que en países de tradición de derecho latino o continental europeo resulta determinante, por su impacto en la cultura administrativa y en la estrategia de implementación de la reforma.

El segundo elemento característico de la situación colombiana es una consecuencia del diseño legal de la reforma, y marca la posibilidad de incorporación de una variable en el modelo de Lüder (2002). Haber incluido a las entidades gubernamentales y a las empresas de propiedad y control estatal en el mismo sistema contable y marco regulatorio se anticipó en casi una década al objetivo internacional de armonización³⁴. Pero lo interesante aquí es el aporte de esta conjunción al proceso de reforma, antes que el contenido mismo de la innovación. La participación de importantes empresas estatales en la confección del primer Plan General de Contabilidad Pública³⁵, y su aporte permanente

en la evolución de la regulación y la doctrina, han sido determinantes en el proceso de innovación. Es decir, en el modelo de Lüder podría plantearse que otros conductores de la reforma son las *entidades públicas líderes*, que aplican la reforma misma y que tienen intereses y recursos para promoverla u obstaculizarla.

Conclusiones

La literatura académica sobre la contabilidad pública en Colombia es muy reducida, por no decir que prácticamente inexistente³⁶. Este trabajo contribuye a caracterizar los procesos de reforma emprendidos entre 1990 y 2010 desde un referente teórico y metodológico internacional.

Desde el punto de vista de las innovaciones en gobernanza, puede decirse que la reforma en Colombia es una innovación en contabilidad gubernamental.

Los autores caracterizaron las variables estructurales, de comportamiento e instrumentales que han participado en la reforma. El modelo de Lüder (2002) es útil para describir y analizar el caso colombiano. Es cierto que factores internos del proceso no logran ser plenamente recogidos por el modelo, tal y como se ha evidenciado con los problemas de capacitación del personal responsable de la reforma (Ouda, 2004), pero esto no disminuye el potencial de caracterización que tiene el modelo.

Asimismo, fruto del aprendizaje del proceso en Colombia, se resalta que el diseño legal de la reforma ha sido significativamente influyente. La conjunción de un sistema contable público que recoge a los gobiernos y a las empresas estatales que controla ha sido positiva para las innovaciones. Este proceso se anticipó al ideario de armonización de los criterios contables del sector público y el sector privado. Los efectos y la conveniencia de esta convergencia se encuentran aún en evaluación. En el caso colombiano, *entidades líderes* que deben aplicar la reforma con capacidad y recursos, se tornan en conductores de la misma y no en agentes receptores o pasivos. Por ello convendría evaluar la incorporación de tal variable en el modelo de Lüder.

Entre los estímulos directos más significativos están la reforma del Estado y la doctrina dominante, que se dan en el marco de una nueva Constitución Política. Los posteriores y recurrentes programas de "modernización de la administración pública" se desprenden de tal proceso. La

³² Recoge la información consolidada de las entidades del nivel central nacional y las entidades donde el gobierno central tiene control.

³³ Como se apuntó en la nota 6, esta es una obligación constitucional.

³⁴ Armonización de las normas del sector público y del sector privado que está en el centro de gravedad de las IPSAS, por su origen en las IFRS (Chan, 2006).

³⁵ Tales como las empresas de servicios públicos más grandes del país, que por años han sido estandarte de eficiencia y competitividad (EPM), de la empresa nacional de hidrocarburos, hoy cotizada en la NYSE (Ecopetrol), y otras empresas punteras en energía y construcción (ISA e Isagen), entre otras.

³⁶ Destacan los trabajos de Pulgarín y Cano (2000, 2001), Sierra (2002a), González (2003), y algunos manuales, como Sierra y Ardila (2008). En otra categoría estarían los documentos institucionales *Textos de Contabilidad Pública*, que en la actualidad llegan a ocho números.

influencia de organismos multilaterales e internacionales son determinantes. Los principales conductores han sido los miembros del Gobierno, particularmente el Contador General de la Nación y el ministro de Hacienda. El sistema legal ha reforzado el papel del Regulador, lo que da autonomía y capacidad para implementar la reforma en una estrategia de arriba hacia abajo. Ha sido significativo el estímulo e influencia del órgano de control externo. Menos significativo ha sido el rol de los usuarios estratégicos de la información.

Por su parte, las variables que más han contribuido a disminuir el ritmo de las reformas son la cultura política y administrativa, los funcionarios públicos y los problemas de estructura administrativa, fruto de la descentralización. El diferente grado de desarrollo regional también ha participado como freno a las reformas, variable que no fue considerada por Lüder (2002), pero que es significativa en el caso de los países emergentes y en vías de desarrollo (Godefroy *et al.*, 1996).

No se evidencia influencia o impacto significativo de las crisis fiscales, los escándalos financieros y las comunidades epistémicas. Identificar la influencia y los impactos de la reforma en el público en general requiere mayores esfuerzos con investigación empírica.

La implementación inicial de la reforma fue de un solo paso, es decir agresiva. Los efectos fueron la baja implementación de la contabilidad de devengo y la poca fiabilidad y relevancia de la información, lo que se manifestó en los primeros dictámenes negativos al Balance General de la Nación. Una evidencia del proceso paulatino de asimilación de la reforma es el cambio en esta situación, manifiesto por los dictámenes razonables con salvedades desde 2003. Esto implicó que la reforma se esté desarrollando en etapas, de las cuales se han caracterizado tres: la introducción, el auge y la consolidación de la reforma. En la actualidad nos encontramos en la etapa de consolidación.

Cambios significativos en el entorno, como el aumento de los escándalos por corrupción o las tendencias del déficit y del endeudamiento (las crisis fiscales en términos de Lüder (2002) de algunas entidades territoriales, podrían ser estímulos con incidencia futura). La doctrina dominante y la presión de conductores de la reforma por la implementación de IFRS para las empresas más grandes de propiedad estatal ya están evidenciando su interés en producir cambios que "consoliden" su ideario de reforma.

Con el tiempo, las entidades públicas reguladas buscan influir en el proceso de reforma, bien porque los criterios establecidos van en contravía de sus estrategias organizacionales, bien porque se ven obligadas a innovaciones que

en ocasiones identifican como costo-ineficientes. De esta manera, estas entidades están impactando el concepto y la estrategia de implementación de la reforma.

La armonización con las IPSAS ha permitido continuar la senda de innovaciones. Normalmente se evalúa este avance, *a priori*, de manera positiva. El proceso se ha considerado como positivo, porque las IPSAS son muy "aceptadas" internacionalmente. No obstante, sin evidencia empírica de los resultados de la armonización pasada, los procesos actuales para abordar las IFRS muestran que estas innovaciones surgen por estímulos externos, antes que por la retroalimentación o cumplimiento de los objetivos previamente establecidos en la reforma. Mantener el proceso de reforma y de observancia de estándares internacionales puede ser un mecanismo de isomorfismo mimético del regulador en búsqueda de mayor legitimidad ante tales estímulos (Lande, 2006; Pilcher, 2011). A su vez, hay intereses económicos en juego que impactan la reforma.

Una vez caracterizado lo acontecido en contabilidad gubernamental en Colombia, la investigación venidera reclama indagación empírica por los resultados de las innovaciones implementadas y la previsión de las etapas por venir.

Referencias bibliográficas

- Araya, C. (2011). Comparación descriptiva de los sistemas de contabilidad gubernamental de la región centroamericana. *Revista Ciencias Económicas*, 29(1), 503-527.
- Araya, C., Caba, C. y López, A. (2011). La innovación en los sistemas de información financiera gubernamental en la región centroamericana: evidencias desde Costa Rica. *INNOVAR*, 21(41), 111-123.
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The Harmonization of Government Financial Information Systems: the Role of the IPSASs'. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293-317.
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (2008). Public sector to public service: 20 years of contextual accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(2), 129-180.
- Brusca, I., & Montesinos, V. (2010). Accrual Financial Reporting in Public Sector: Is It a Reality? 12th Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Biennial Conference. Modena.
- Caba, C. (2001). *Los sistemas contables públicos en Iberoamérica: Una propuesta para su comparación*. Tesis doctoral. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Granada.
- Caba, C. y López, A. (2003). La difusión de la información financiera gubernamental en los países del Mercosur: su armonización a través de la aplicación de las IPSAS de la IFAC. *Revista Contabilidade & Finanças*, 33, 90-100. Universidad de São Pablo.
- Caba, C., López, A., & Ortiz, D. (2009). Governmental financial information reforms and changes in the political system: the Argentina, Chile and Paraguay experience. *Public Administration and Development*, 29(5), 429-440.
- Cano, J. (2006). *Actualidad y perspectivas de la regulación contable pública en Colombia: Una mirada hacia las normas internacionales*.

- Ponencia presentada en el VIII Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública. Santa Cruz de la Sierra. Bolivia.
- Caperchione, E. (2006). *The New Public Management. A perspective for Finance Practitioners*. París: FEE Public Sector Committee.
- Cárdenas, M., Mejía, C., & Olivera, M. (2006). La economía política del proceso presupuestal en Colombia. Fedesarrollo, *working paper No. 31*. Informe preparado para el Banco Interamericano de Desarrollo.
- Castillo, I. (2009). El modelo contable público colombiano: entre la integración práctica y la desintegración normativa. *Revista internacional Legis de contabilidad & auditoría*, 39, 101-148.
- CGN (2007). La contabilidad y el control públicos. *Textos de Contabilidad Pública No. 7*. Contaduría General de la Nación.
- Chan, J. (2002). Comparative International Government Accounting Research (CIGAR) Methodology: Issues and Strategies. In Montesinos, V., & Vela, J. M. (Eds.). *Innovations in Governmental Accounting*. Boston: Kluwer Academic Publishers.
- Chan, J. (2006). IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries. In Lande, E., & Scheid, J. C. (Eds.). *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity. Expert Comptable Media* (pp. 31-42). Paris. Experts Comptables Media.
- Chan, J., & Xiaoyue, C. (Eds.). (2002). Models of Public Budgeting and Accounting Reform. *OECD Journal on Budgeting*, 2(1). Organisation for Economic Co-operation and Development.
- Chan, J., Jones, R., & Lüder, K. (1996). Modeling governmental accounting innovation: an assessment and future research directions. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, 1-19.
- Christensen, M. J., & Rocher, S. (2010). *Accounting for Changed Accounting: A Translation View Comparing Accrual Accounting Implementations in France and Australia*. 12th Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Biennial Conference. Modena.
- Christensen, M. J., & Skaerbaek, P. (2010). Consultancy outputs and the purification of accounting technologies. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 524-545.
- Clavijo, S. (2011). *Estructura Fiscal de Colombia y Ajustes Requeridos 2010-2020*. Premio a la Investigación "Germán Botero de los Ríos" - Fedesarrollo. Asociación Nacional de Instituciones Financieras, ANIF. Bogotá.
- Fals-Borda, O (Ene/Mar., 1993). Términos de referencia sociológicos para el Ordenamiento Territorial. En *Misión Local*, 2(2), 34-42. IDCAP.
- Fernández, D., Jouravlev, A., Lentini, E. y Yurquina, A. (2009). *Contabilidad regulatoria, sustentabilidad financiera y gestión mancomunada: temas relevantes en servicios de agua y saneamiento*, 146. Serie Recursos Naturales e Infraestructura. Cepal - Naciones Unidas. Santiago de Chile.
- Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública. (1998). *Sistemas de Contabilidad y Administración de Algunos Países Iberoamericanos*. Tomo I. Brasil, Colombia y Chile. IGAE.
- Gaffikin, M. (2006). The Critique of Accounting Theory. *Working Paper 06/25*. Faculty of Commerce - School of Accounting and Finance. University of Wollongong.
- Godfrey, A., Devlin, P., & Merrouche, M. (1996). Governmental Accounting in Kenya, Tanzania and Uganda. In Chan, J. et al. (Eds.). *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, 193-208.
- González, L.A. (2003). Aproximación crítica a la naturaleza y filosofía del Plan General de Contabilidad Pública Colombiano. *Revista internacional Legis de contabilidad & auditoría*, 13, 13-68.
- Hood, C. (1995). The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a Theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20, 2/3, 93-1009.
- Hood, C. (2010). Accountability and Transparency: Siamese Twins, Matching Parts, Awkward Couple? *West European Politics*, 33(5), 989-1009.
- Humphrey, C., & Miller, P. (2012). Rethinking impact and redefining responsibility. The parameters and coordinates of accounting and public management reforms. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 25(2), 295-327.
- Jagalla, T., Becker, S., & Weber, J. (2011). A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German states. *Financial Accountability and Management*, 27(2), 134-165.
- Jorge, S. (2003). *Local Government Accounting in Portugal in Comparative-International Perspective*. PhD Thesis in Accounting and Finance. Birmingham Business School. University of Birmingham. Disponible en <http://etheses.bham.ac.uk/99/1/Jorge03PhD.pdf>
- Jorge, S. (2005). The reform of Governmental Accounting in Portugal: An application of Lüder's Contingency Model. In Bourmistrov, A., & Mellermvik, F. *International Trends and Experiences in Government Accounting* (pp. 28-48).
- Jorge, S. (2007). A comparative international theory for Portuguese Local Governmental Accounting. *Polytechnical Studies Review*, IV(7), 211-234.
- 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* (pp. 19-30).
- Lapsley, I. (2009). New Public Management: The Cruelest Invention of Human Spirit? *Abacus*, 45(1), 1-21.
- Lüder, K. (1992). A contingency model of governmental accounting innovations, in the political-administrative environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99-127.
- Lüder, K. (1994). The contingency modal reconsidered: experiences from Italy, Japan and Spain. In Bushor, E., & Schnedler, K. (Eds.). *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting* (pp. 1-16). Bern: Haupt.
- Lüder, K. (2002). Research in Comparative Governmental Accounting over the last decade – Achievements and Problems. In Montesinos, V., & Vela, J. M. (Eds.). *Innovations in Governmental Accounting*. Boston: Kluwer Academic Publishers.
- Lüder, K., & Jones, R. (Eds.). (2003). *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*. Fachverlag Moderne Wirtschaft. Pricewaterhousecoopers.
- Montesinos, V., & Brusca, I. (2010). The Adoption of the IPSAS by the Spanish Public Sector: A Path Toward International Harmonization. CIGAR workshop 2010. Tampere.
- Moore, M., & Hartley, J. (2008). Innovations in Governance. *Public Management Review*, 10(1), 3-20.
- Nieto, A., & Laverde, M. C. (2011). *Édgar Nieto, un proyecto de transparencia. Sus travesías hacia una nueva Contabilidad Pública*. Bogotá: Siglo del Hombre Editores.
- Nobes, C. (2011). IFRS Practices and the Persistence of Accounting System Classification. *ABACUS*, 47(3), 267-283.
- Ouda, H. (2004). Basic Requirements Model for successful implementation of accrual accounting in the public sector. *Public Fund Digest*, 4(1), 78-99.

- Ouda, H. (2010). A Prescriptive Model of the Transition to Accrual Accounting in Central Government. *International Journal of Governmental Financial Management*, X(1) 63-94.
- Pardo, R. (2011). *20 años de la Constitución Política de Colombia 1991-2011*. Homenaje al ex presidente César Gaviria Trujillo. Instituto de Pensamiento Liberal. Bogotá.
- Perry, G. (2011). *La Contaduría General de la Nación: génesis e importancia*. En Nieto, A., & Laverde, M. C. (Eds.). Édgar Nieto, un proyecto de transparencia. Sus travesías hacia una nueva Contabilidad Pública (pp. 112-117).
- Piedrafita, S., Steinberg, F., & Torreblanca, J. I. (2006). *20 años de España en la Unión Europea*. Madrid: Real Instituto Elcano - Parlamento Europeo - Comisión Europea.
- Pilcher, R. (2011). Implementing IFRS in Local Government: Institutional Isomorphism as NPM Goes Mad? *Local Government Studies*, 37(4), 367-389.
- Politt, C. (1990). *Managerialism and the Public Service*. Cambridge, M.A.: Basil Blackwell,
- Pulgarín, H., & Cano, J. (2000). Historia de la Contabilidad Pública en Colombia. *Revista Contaduría*, 37, 87-125. Universidad de Antioquia.
- Pulgarín, H., & Cano, J. (2001). El Sistema de Contabilidad Pública en Colombia. *Visión Contable*, 2, 35-63. Universidad Autónoma Latinoamericana.
- Roldán, R. M., & Gómez, M. (2011). *La Contabilidad Pública: el control y la rendición de cuentas sobre los recursos públicos*. En Nieto, A. y Laverde, M. C. (Eds.). Édgar Nieto, un proyecto de transparencia. Sus travesías hacia una nueva Contabilidad Pública (pp. 153-169). Bogotá: Siglo del Hombre Editores.
- Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting* (2nd ed.). London: Academic Press, Thomson Business Press.
- Saleh, Z. (2005). Development in Governmental Accounting and Reporting in Malaysia: An Analysis Using Luder's Contingency Model. In Bourmistrov, A., & Mellemvik, F. (Eds.). *International Trends and Experiences in Governmental Accounting* (pp. 67-79). Oslo: Cappelan Akademisk Forlag.
- Schumpeter, J. (1939). *Business Cycles: A Theoretical, Historical and Statistical Analysis of the Capitalist Process*. New York: McGraw-Hill Book Company.
- Sierra, E. (2002a). El Balance General de la Nación: una visión crítica. Sindéresis, *Revista de la Auditoría General de la República*, 5, 143-155.
- Sierra, E. (2002b). El nuevo periodo de la Normalización Internacional Contable y sus implicaciones en Colombia. *INNOVAR*, 19, 89-107.
- Sierra, E., & Ardila, Y. (2008). *Contabilidad Gubernamental. Manual del Curso*. Programa de Administración Pública Territorial - ESAP. Bogotá.
- Tavares, M., & Berretta, N. (2006) *Sistemas de Planeación Estratégica e Innovaciones Presupuestarias. Informe plan de acciones a mediano plazo para la efectividad del desarrollo*. Banco Interamericano de Desarrollo, BID.
- Tidd, J., Bessant, J., & Pavitt, K. (2005) *Managing Innovation: Integrating Technological, Market and Organizational Change* (3rd ed.). Chichester: Wiley.
- World Bank. (2003). *Report on Observance of Standards and Codes. Colombia, Accounting and Auditing*. Washington. Disponible en http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_col.pdf
- ### Legislación y otros documentos
- CGN. (1995). Resolución 4444/1995 de la Dirección General de Contabilidad Pública. Primer Plan General de Contabilidad Pública.
- CGN. (2000). Resolución 400/2000 de la Contaduría General de la Nación. Segundo Plan General de Contabilidad Pública.
- CGN. (2007). Resolución 354/2007 de la Contaduría General de la Nación. Régimen de Contabilidad Pública (se complementa con las Resoluciones 356 y 357 de 2007).
- CGN. (2012). Resolución 033/2012 de la Contaduría General de la Nación. Por la que se autoriza con fines de evaluación la aplicación de las IFRS, adicional al RCP.
- Constitución Política de Colombia, 1991.
- Contraloría General de la República. (2010). Informe de Auditoría del Balance General de la Nación. Informes del año 2000 al 2010.
- Decreto 085 de 1995. Por el cual se crea la Dirección General de Contabilidad Pública.
- Decreto 2649 de 1993. Por el cual se reglamenta la contabilidad en Colombia.
- Ley 298 de 1996. Por la cual se crea la Contaduría General de la Nación.
- Ley 489 de 1998. Por la que se establece la estructura de las entidades del nivel central.
- Ley 715 de 2001. Por la que se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias.
- Ley 716 de 2001. Por la cual se expiden normas para el saneamiento de la información contable en el sector público.
- Sentencia C-452 de 2003. Corte Constitucional. Carácter obligatorio de las decisiones de la CGN.