

# PATHWAYS TO ACCRUAL



## ÍNDICE

---

Camino hacia la acumulación o devengo .....	4
El contexto más amplio de la reforma.....	6
Beneficios de la contabilidad de acumulación (o devengo) .....	6
Enfoque del sistema en su conjunto para la gestión de las finanzas públicas .....	8
Gobernanza .....	11
Liderazgo .....	11
Política.....	12
Funcionarios de alto nivel .....	13
Defensor de la reforma .....	13
Profesión de contador .....	13
Gestión global del programa .....	14
Supervisión del programa .....	14
Equipo central de gestión del programa, estructura del programa y liderazgo del proyecto .....	15
Gestión del cambio .....	16
Estrategia y planes de comunicación .....	17
Identificación de los usuarios .....	17
Establecimiento de los plazos.....	18
Cómo comunicar .....	18
Gestión del mensaje .....	19
Marco de gestión de la finanzas públicas .....	21
Legislación.....	21
Normas .....	21
Enfoque estratégico para la fijación de políticas contables .....	22
Requerimientos de información.....	23
Auditoría externa .....	24
El papele del socio crítico .....	25
Función de revisión .....	25

Función de la auditoría.....	25
Desarrollo de capacidades .....	26
Estrategia de implementación.....	29
Estrategia y plan nacionales de implementación .....	29
Alcance de la reforma .....	30
Enfoque de la migración .....	31
Calendario de la reforma.....	35
Contenido del plan y de la estrategia de implementación nacional.....	37
Estrategias y planes sectoriales de implementación.....	38
Estrategias y planes a nivel de entidad de implementación .....	39
Creación de capacidad .....	41
Planificación de la reforma .....	41
Identificación de la necesidades .....	42
Análisis de carencias .....	43
Satisfacción de las necesidades de formación.....	45
Socios para el desarrollo de capacidades .....	49
Implementación de la reforma .....	50
Sostenimiento de la reforma.....	50
Contratación, retención y recompensa .....	50
Universidades .....	51
Centros de formación del sector público.....	52
Papel de las organizaciones de contadores profesionales.....	52
Normas y políticas de contabilidad .....	56
El flujo de trabajo sobre políticas contables .....	57
El flujo de trabajo sobre políticas contables: Planificación inicial, adopción por primera vez de la NICSP y resolución de los problemas posteriores .....	57
Contenido y presentación de los estados financieros consolidados.....	61
Límites de la contabilidad .....	62
Activos no financieros.....	63
Activos financieros.....	63
Deudores e ingresos .....	64
Pasivos y gastos.....	64

Cuestiones a nivel de entidad .....	67
Infraestructura y arquitectura de TI .....	67
Sistemas informáticos .....	68
Sistemas de información existentes sobre la gestión financiera .....	68
Planes de cuentas.....	69
Procesos y procedimientos .....	71
Revisión y actualización de los procesos y procedimientos existentes.....	72
Auditoría interna .....	73

## **CAMINOS HACIA LA ACUMULACIÓN (O DEVENGO)**

Esta herramienta está pensada para ayudar a las entidades del sector público, incluidos los gobiernos nacionales, regionales y locales, y las entidades gubernamentales relacionadas (distintas de las empresas públicas) y las organizaciones gubernamentales internacionales que deseen informar según la base contable de acumulación (o devengo). Su objetivo principal es ayudar a las entidades del sector público en la transición de la base contable de caja a la de acumulación (o devengo) y:

- También puede ser útil para las entidades que actualmente informan según la base contable de acumulación (o devengo) y están considerando la adopción de las NICSP; y
- Algunos de los estudios de casos y otros materiales pueden ayudar a los profesionales del sector público y a los contadores profesionales del sector público en particular, que se encuentran por primera vez ante retos de gestión contable y financiera pública.

La herramienta incluye:

- una visión general del contexto más amplio en el que puede producirse la transición a la base contable de acumulación (o devengo);
- un análisis de las distintas vías de transición que pueden adoptar las entidades que opten por un proceso de implementación incremental;
- la identificación de las principales tareas relacionadas con el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos, incluidos los problemas y retos asociados a la identificación, así como a la medición, de dichos elementos en los estados financieros;
- algunas implicaciones de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo);
- sugerencias prácticas basadas en la experiencia de otras entidades y jurisdicciones; y
- enlaces a otras guías y recursos útiles.

El poder de esta herramienta para ayudar a las entidades del sector público a lo largo del camino elegido hacia la acumulación (o devengo) reside en los ejemplos prácticos proporcionados en relación con los temas tratados en esta herramienta. La IFAC y el IPSASB agradecerán ejemplos adicionales que ayuden a ilustrar cómo se han superado los retos prácticos a la hora de iniciar y gestionar un programa de implementación de la base de acumulación (o devengo).

Si tiene un ejemplo de estudio de caso o un recurso que compartir de su jurisdicción u organización, háganoslo saber rellenando este formulario: [www.ifac.org/contact-pathways-to-accrual](http://www.ifac.org/contact-pathways-to-accrual)





## **EL CONTEXTO MÁS AMPLIO DE LA REFORMA**

Una buena gestión de las finanzas públicas (GFP) es fundamental para el crecimiento económico, el desarrollo internacional y la estabilidad social, incluida la mejora de las normas de vida de los ciudadanos.

Una sólida gestión de las finanzas públicas es la fundamentación de una toma de decisiones sostenible, de la prestación de servicios y de la consecución de resultados, ya que todas las decisiones y actividades políticas tienen consecuencias financieras directas o indirectas, ya sean inmediatas o futuras.

Una mala gestión de las finanzas públicas tiene implicaciones para la rendición de cuentas, la transparencia y la toma de decisiones, lo que repercute en el patrimonio, así como en la confianza en el gobierno, al tiempo que repercute en los resultados de la prestación de servicios, el nivel de vida y la calidad de vida en general; y afecta a la confianza de los inversores, los resultados económicos, el desarrollo y las oportunidades.

Una información financiera de alta calidad sustenta una sólida gestión de las finanzas públicas y facilita la supervisión externa de los desembolsos públicos, impulsando la confianza en el gobierno y mejorando los resultados de las políticas.

Una transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) rara vez se produce de forma aislada; a menudo, la introducción de la contabilidad de acumulación (o devengo) será simplemente un subconjunto de un programa de reformas mucho más amplio. De hecho, la experiencia sugiere que intentar migrar a una contabilidad e información financiera basada en la acumulación (o devengo) fuera de un programa de reforma más amplio da lugar al fracaso porque el proyecto se ve como "un ejercicio contable más".

Un programa de reforma más amplio se enmarcará a menudo en el contexto de la necesidad de mejorar la gestión de las finanzas públicas—ya sea por la demanda interna de reforma o como resultado de la presión de las organizaciones internacionales (tal vez vinculada a la ayuda de los donantes). Un enfoque de todo el sistema reúne las principales áreas que son fundamentales para una sólida gestión de las finanzas públicas.

La IFAC, sus organizaciones miembros y otras organizaciones internacionales como el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Mundial disponen de abundante material relacionado con la gestión de las finanzas públicas y con la migración a un marco conceptual de contabilidad basada en la acumulación (o devengo). Encontrará material de ejemplo en Recursos y Enlaces, en las secciones correspondientes de esta herramienta.

### **Beneficios de la contabilidad de acumulación (o devengo)**

La información financiera basada en la acumulación (o devengo) permite a los usuarios de esa información evaluar el rendimiento—de una entidad individual o del conjunto del gobierno donde se elaboran estados financieros consolidados—en términos de insumos, productos y resultados. La información financiera basada en la acumulación (o devengo) es la base para la toma de decisiones, la transparencia y la rendición de cuentas.

### *Transparencia*

La contabilidad según la base de efectivo puede generar una falta de transparencia e incluso la posibilidad de distorsiones de la situación financiera real de un gobierno. Esto se debe a que los ingresos no se contabilizan hasta que se recibe realmente el efectivo, así como a la exclusión de cargos como la depreciación de los activos.

En el marco de la contabilidad de acumulación (o devengo) y de la elaboración de informes financieros, la información a revelar sobre las transacciones financieras del gobierno tiene lugar, en su totalidad, en el momento en que se producen. Además, la depreciación de los activos se tiene debidamente en cuenta para reflejar el valor real de los activos en el ejercicio considerado. Esto da lugar a una estimación más precisa de la situación financiera de un gobierno. A su vez, la consecuencia es que los ingresos y la situación financiera futuros pueden predecirse con mayor facilidad.

### *Toma de decisiones*

Los estados financieros elaborados sobre la base de la contabilidad de acumulación (o devengo) proporcionan al ejecutivo y al legislativo una mejor fundamentación para sus decisiones relativas a la asignación de recursos. Un reflejo más fiel de la situación financiera de un gobierno también garantiza que no se ejerzan presiones adicionales sobre los recursos del gobierno, cuando su viabilidad financiera está bajo presión.

Las entidades del sector público necesitan información sobre los gastos para evaluar sus requerimientos de ingresos, la sostenibilidad de los programas existentes y los costos probables de las actividades y servicios propuestos. La información financiera basada en la acumulación (o devengo) proporciona a las entidades del sector público información sobre los costos totales de sus actividades para que puedan adoptar una visión a más largo plazo a la hora de tomar decisiones de financiación. También significa que las entidades del sector público pueden tener que rendir cuentas del impacto financiero de sus decisiones sobre el activo/patrimonio tanto actual como futuro y, por tanto, sobre el patrimonio intergeneracional.

La información sobre los ingresos basada en la acumulación (o devengo) es esencial para evaluar el impacto de los impuestos y otros ingresos en la situación fiscal del gobierno. La información sobre los ingresos ayuda tanto a los usuarios como a las propias entidades del sector público a evaluar si los ingresos corrientes son suficientes para cubrir los costos de los programas y servicios corrientes.

### *Rendición de cuentas*

Una mayor información a revelar sobre los indicadores e informes contables significa que el gobierno deberá rendir cuentas de sus decisiones, a medida que éstas vayan surtiendo efecto. Los costos reales se reflejan a través de la contabilidad de acumulación (o devengo), lo que mejora la rendición de cuentas sobre los desembolsos.

La contabilidad de acumulación (o devengo) requiere que las entidades mantengan registros completos de activos y pasivos. Esto facilita una gestión mejor y más eficaz de:

- (a) Las finanzas, y permite al gobierno prever mejor los futuros requerimientos de financiación del mantenimiento y sustitución de activos. Un reflejo más fiel de la situación financiera de un gobierno permite a los gestores de los servicios públicos asignar los recursos a los programas en función de su eficacia en función de los costos.



- (b) Activos, incluido un mejor mantenimiento, políticas de sustitución más adecuadas, identificación y disposición de los activos sobrantes y una mejor gestión de los riesgos, como las fluctuaciones del valor de los pasivos. La identificación de los activos y el reconocimiento de la depreciación y la amortización ayudan a los gestores a comprender el impacto de la utilización de activos fijos en la prestación de servicios, a calcular las tarifas de los servicios (cuando proceda) y a animar a los gestores a considerar formas alternativas de gestionar los costos y prestar los servicios.
- (c) Pasivos, y pasivos potenciales o contingentes, que permiten a los responsables de la toma de decisiones determinar, por ejemplo, si pueden seguir proporcionando los servicios actuales y en qué medida pueden permitirse nuevos programas y servicios.

### **Enfoque del sistema en su conjunto para la gestión de las finanzas públicas**

La gestión de las finanzas públicas (GFP) impulsa el rendimiento del sector público mediante el uso eficaz y eficiente del dinero público. El Enfoque del sistema en su conjunto de la GFP del CIPFA aboga por un enfoque holístico de todo el sistema para el diseño y la mejora de la GFP.

La gestión de las finanzas públicas se refiere al conjunto de leyes, reglas, sistemas y procesos mediante los cuales "se prevén, dirigen y controlan los recursos financieros para permitir e influir en la consecución eficaz y efectiva de los resultados de los servicios públicos" (definición del CIPFA) a nivel de gobierno nacional y subnacional. En general, se entiende que la gestión de las finanzas públicas abarca un conjunto de funciones más amplio que la gestión financiera, y las distintas organizaciones definen la gestión de las finanzas públicas en términos ligeramente diferentes. Por ejemplo:

- El Banco Mundial describe la gestión de las finanzas públicas en función de sus componentes: "*Para los países, la gestión financiera se refiere a la presupuestación, la contabilidad, el control interno, el flujo de fondos, la información financiera y los acuerdos de auditoría por los que reciben fondos, los asignan y registran su uso.*" (Financial Management, World Bank, October 2015)
- El FMI señala que "*Los tres objetivos principales de un sistema de gestión de las finanzas públicas (GFP) son: la disciplina fiscal (control del gasto); la asignación de recursos congruente con las prioridades políticas (asignación estratégica de recursos); y la gestión prudente de los recursos financieros del gobierno (economía, eficiencia y eficacia).*" (PFM Technical Guidelines Note No. 3, IMF Fiscal Affairs Department, October 2007).

Las áreas fundamentales para una sólida gestión de las finanzas públicas son:

- Gobernanza;
- elementos externos de la gestión de las finanzas públicas (incluida la legislación, las normas, la transparencia y el control); y
- elementos internos de la gestión de las finanzas públicas (incluida la estrategia y la planificación, la ejecución del presupuesto y la supervisión del rendimiento).

El uso de información basada en la acumulación (o devengo) es crucial para el éxito de la integración de estas tres áreas. En lo que respecta a la migración a una contabilidad e información financieras acumulación (o devengo), es necesario considerar los conceptos de gobernanza, legislación, normas, transparencia y control de la gestión de las finanzas públicas a medida que se desarrolla la estrategia y

el plan para la migración. La ejecución del presupuesto en términos de cómo se contabilizan e informan los ingresos y desembolsos se considera a la hora de desarrollar normas y políticas contables jurisdiccionales o específicas para cada entidad. La supervisión del rendimiento se considera en dos sentidos: la gestión del programa de reforma y de los proyectos, pero también en términos de garantizar que los controles internos (incluida la auditoría interna) y la auditoría externa y el control parlamentario se tengan en cuenta en el diseño de los resultados del programa.



## GOBERNANZA

La gobernanza comprende las disposiciones establecidas para garantizar que se definen y alcanzan los resultados previstos para las partes interesadas. **El Marco Conceptual internacional: Buena gobernanza en el sector público** (CIPFA/IFAC, 2014) define siete principios de alto nivel:

- Comportarse con integridad
- Garantizar la apertura y el compromiso
- Definir resultados sostenibles
- Optimizar las intervenciones
- Creación de capacidad
- Una sólida gestión financiera pública
- Prestación de una rendición de cuentas eficaz

Estos principios son aplicables tanto al programa general de reforma para el éxito de la migración a una contabilidad e información financieras basada en la acumulación (o devengo) como a los proyectos individuales que componen dicho programa.

Es probable que la transición a la contabilidad e información financieras basada en la acumulación (o devengo) sea más fluida y rápida cuando exista un fuerte liderazgo en forma de:

- (a) compromiso político y un mandato claro;
- (b) compromiso de los funcionarios de alto nivel;
- (c) un defensor de la reforma; y
- (d) apoyo de la profesión del contador.

También se necesita una estructura eficaz de gestión del programa, una gestión proactiva del cambio y una estrategia y un plan de comunicación.

La aceptación de las partes interesadas es crucial para el éxito del programa de reforma. Uno de los primeros pasos que se necesitará dar es un mapeo integral de las partes interesadas que se verán afectadas por el programa de reforma. Algunos se verán afectados directamente porque ocupan puestos de liderazgo clave o participarán en las líneas de trabajo asociadas al programa de reforma, incluida la migración a la contabilidad e información financieras basada en la acumulación (o devengo); otros se verán afectados indirectamente.

### Liderazgo

Uno de los elementos más esenciales para el éxito de la implementación de un programa de reforma de la gestión de las finanzas públicas, incluida la migración a un marco conceptual de contabilidad e información financiera basado en la acumulación (o devengo), es contar con el apoyo y la voluntad política de los representantes electos en los órganos constitucionales pertinentes, ya sean nacionales, regionales o locales, en función del alcance del programa de reforma.

Además, los funcionarios de alto nivel de las entidades necesitan liderar el programa de reforma, apoyados a su vez por los defensores de la reforma que son responsables de garantizar la ejecución. Puede haber un defensor de la reforma para un programa amplio, o puede haber defensores individuales para elementos del programa, como la migración a la acumulación (o devengo).

En el caso de un cambio en el marco conceptual de la contabilidad y la información financieras, la organización u organizaciones nacionales de contadores profesionales y otras organizaciones regionales e internacionales necesitarán desempeñar un papel de apoyo a las reformas a través de sus actividades profesionales, incluidos sus programas de cualificación profesional y de desarrollo profesional continuo.

### **Política**

El compromiso político del gobierno central o su equivalente a nivel regional o subnacional (dependiendo de la estructura constitucional de la jurisdicción) y de cualquier partido de la oposición es generalmente necesario para asegurar la aprobación inicial de los cambios propuestos y para proporcionar un apoyo continuo a los cambios cuando se encuentren obstáculos u oposición.

Si no se establece un compromiso político al principio del proceso, la incapacidad para superar los problemas más adelante puede dar lugar a que se malgasten los escasos recursos disponibles. Dado que la transición puede producirse a lo largo de un periodo de años, puede haber un cambio de gobierno o cambios dentro de un gobierno durante el periodo de transición. Por ello, es importante seguir en contacto con los políticos clave a lo largo de todo el proceso.

El apoyo político entre partidos se demuestra a menudo con el respaldo de la comisión de cuentas públicas de un parlamento. Por ejemplo, el Comité de Cuentas Públicas del Reino Unido celebró sesiones anuales para analizar el paso del Reino Unido a un marco conceptual de contabilidad e información financieras basada en la acumulación (o devengo) (conocido como contabilidad de recursos en el Reino Unido) y publicó un informe. En la sección de recursos y enlaces se incluye un enlace a un informe típico de la sesión parlamentaria de 1997-98.

En algunas jurisdicciones, puede que sea el poder legislativo el que constituya la fuerza inicial para el cambio. Sin embargo, la reforma no se producirá a menos que exista también un mandato claro del más alto nivel del gobierno. Cualquier reforma de la gestión de las finanzas públicas debe contar con el apoyo de los ministros del gobierno y debe considerarse una reforma de amplio alcance que incluya mejoras en la forma de gestionar las finanzas públicas, así como de rendir cuentas e informar sobre ellas, no una reforma que solo consista en un cambio del marco conceptual de la contabilidad.

Podría ser el ministro de finanzas el responsable de la ejecución de la parte del programa de reforma que introduce cambios en el marco conceptual de la contabilidad y la información financieras, y quien proporciona el mandato detallado para esa parte de la reforma más amplia. El mandato debe señalar lo que abarcarán las reformas, el calendario previsto y la autoridad de los distintos órganos de gobierno para iniciar los cambios requeridos. Un mandato claro otorga a los funcionarios y entidades pertinentes el poder de iniciar el cambio y supervisar las reformas.

Para asegurarse de que se mantiene el liderazgo y el apoyo políticos, una jurisdicción podría considerar requerir que se informe regularmente al Gabinete (o equivalente), así como a la legislatura.

### *Funcionarios de alto nivel*

Se requiere el apoyo activo y el liderazgo de los altos cargos gubernamentales para garantizar el éxito de la implementación de cualquier programa de reforma iniciado por los gobiernos con el apoyo del poder legislativo. Las reformas de la gestión de las finanzas públicas suelen véase cambios significativos y generalizados en la forma de gestionar las finanzas públicas y de prestar los servicios, así como cambios en la base de la contabilidad, junto con otras reformas de la gestión financiera como la devolución de la autoridad sobre los recursos.

El apoyo puede reforzarse mediante sesiones informativas periódicas y demostrarse mediante la asistencia a sucesos con las principales partes interesadas.

## **Defensor de la reforma**

### *Introducción*

El éxito de la migración a la contabilidad e información financieras basada en la acumulación (o devengo) se verá facilitado por el nombramiento de un defensor de la reforma. Dependiendo de la naturaleza y el alcance del programa, es posible que necesite un puesto a tiempo completo. El defensor de la reforma necesitará el apoyo de un equipo de gestión de la supervisión del programa (EGSP) dotado de los recursos adecuados.

### *El defensor de la reforma*

El defensor de la reforma puede llamarse de otra manera pero, sea cual sea el título, su función es dirigir la ejecución satisfactoria del plan y estrategia y de implementación (PEI). El PEI abarca distintas vertientes y es poco probable que el defensor de la reforma sea un experto en todas ellas, por eso es tan importante la composición del EGSP, ya que esos funcionarios serán responsables ante el defensor de la reforma de la aplicación de las distintas vertientes.

Dado que el resultado del programa de migración es la entrega de informes financieros basados en la acumulación (o devengo), es probable que el defensor de la reforma sea un funcionario de alto nivel del Ministerio de Finanzas—quizá un Contador General, o un Secretario Permanente—y sin duda del gobierno central, incluso si el programa de reforma abarca más que el sector del gobierno central.

## **Profesión de contador**

### *Introducción*

En muchas jurisdicciones, el sector público no se ha visto tradicionalmente como una opción de carrera para los contadores profesionalmente cualificados y, por lo tanto, no ha sido un área en la que se hayan centrado las organizaciones profesionales de contables (OPC). La adopción de las NICSP suele ser un detonante para aumentar la profesionalización no solo de la función financiera de una entidad del sector público, sino también de todo el sector público en general. Por lo general, los gobiernos no pueden capacitarse sin el apoyo de otros actores y las OPC tienen un papel clave que desempeñar en la profesionalización de la mano de obra orientada a las finanzas.

### *Papel de las organizaciones de contadores profesionales*

Las OPC pueden ayudar en la migración a la contabilidad e información financieras basada en la acumulación (o devengo) de varias maneras, entre ellas:

- (a) cualificaciones profesionales para el sector público o con contenido del sector público;



- (b) cursos y eventos de desarrollo profesional continuo;
- (c) asociación con proveedores de formación; y
- (d) proporcionando apoyo técnico durante y después del periodo de migración.

Además, las organizaciones regionales, como la Federación Panafricana de Contadores y la Confederación de Contadores de Asia y el Pacífico, pueden desempeñar un papel de liderazgo vital y ayudar a desarrollar la capacidad de las OPC a medida que pretenden comprometerse más ampliamente con el sector público.

## **Gestión global del programa**

La transición a un marco de contabilidad de acumulación (o devengo) y de información financieras implica a muchas entidades, las cuales partirán de niveles diferentes en cuanto a conocimientos y capacidades, normas existentes de gestión financiera y de contabilidad e información financieras, y recursos disponibles. También es probable que implique el desarrollo y la implementación de nuevos sistemas, procesos y políticas contables.

Una sólida gestión del programa es esencial para el éxito de la reforma. Éste implementa los principios establecidos en *El marco conceptual internacional: Buena gobernanza en el sector público* garantizando:

- Se definen los productos y los resultados
- Se determinan las intervenciones necesarias para optimizar los productos y resultados previstos
- Se desarrolla la capacidad necesaria para desarrollarlos
- Se gestionan los riesgos y el rendimiento
- Se implementan buenas prácticas en materia de transparencia e información.

El programa global tendrá un impacto diferente en cada entidad. Con el fin de garantizar que los cambios específicos de la entidad sean necesarios para ejecutar el programa general de forma oportuna y eficaz, se necesitan planes de implementación locales, apoyados por un fuerte liderazgo local tanto a nivel de programa como de proyecto individual.

## **Supervisión del programa**

### *Introducción*

La supervisión de programas no es lo mismo que la gestión de programas, aunque ambas están estrechamente relacionadas. La supervisión del programa la llevan a cabo personas de un nivel adecuado al alcance del programa de reforma.

### *Parlamento*

Por lo general, será conveniente que el poder legislativo participe en la supervisión. En el caso de una migración a una contabilidad e información financieras basada en la acumulación (o devengo), esa función de supervisión podría delegarse en un comité de cuentas públicas o en un comité equivalente del poder legislativo nacional.

### *Comité de Dirección Nacional*

También será conveniente considerar cómo participarán en la supervisión del programa quienes tengan la responsabilidad estratégica de su ejecución. Éste podría adoptar la forma de un comité de dirección nacional compuesto por funcionarios de alto nivel. Estos funcionarios de alto nivel no necesitan ser "expertos en la materia" en todas las áreas del programa de reforma, pero sí necesitan comprometerse a garantizar el éxito de la ejecución del programa.

## **Equipo central de gestión del programa, estructura del programa y liderazgo del proyecto**

### *Introducción*

La migración de un marco de contabilidad basada en el efectivo a un marco de contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo) simplifica algo más que la implementación de nuevas normas de contabilidad. Además de trabajar en las normas y políticas contables, el programa podría necesitar considerar normalmente cambios en los sistemas informáticos, cambios en los procesos y procedimientos y formación. También podría haber vínculos con otras partes del programa de reforma que necesitarán tenerse en cuenta.

### *Equipo de gestión de la supervisión del programa*

Las jurisdicciones que han completado la migración han descubierto generalmente que es necesario un equipo dedicado a trabajar en el programa para garantizar el éxito. El equipo, tal vez denominado equipo de gestión de la supervisión del programa (EGSP), necesitaría comprender las interrelaciones entre los distintos elementos del proceso de reforma y debería informar al defensor de la reforma, aunque la dirección diaria del equipo podría delegarse adecuadamente. Para ejercer un liderazgo eficaz en la ejecución del programa, el EGSP necesitaría estar formado por

- (a) personas con conocimientos de gestión de proyectos y gestión del cambio;
- (b) un miembro que tenga conocimientos y experiencia en cuestiones de política contable;
- (c) un experto en sistemas informáticos;
- (d) personas con conocimientos y experiencia en cualquier otro ámbito que forme parte del programa de reforma (educación y formación, por ejemplo); y
- (e) una financiación adecuada, o la autoridad para buscar financiación de los donantes, para los recursos adicionales requeridos en todo el programa, que podrían incluir una mayor dotación de personal, la adquisición de conocimientos especializados y el desarrollo e instalación de sistemas de información financiera.

La creación de EGSP (o algo similar) se presupone a lo largo de esta herramienta.

### *Una estructura de gestión de programas eficaz*

Por lo general, la gestión del programa implica dividirlo en proyectos separados que puedan ser gestionados por personas con las competencias y la experiencia adecuadas. Un programa de reforma debería tener:

- (a) Un marco conceptual documentado o un enfoque que constituya una base congruente para la comunicación de las reformas, que ayude al personal a comprender las razones de



los cambios y el enfoque que se está adoptando, y que garantice que la implementación real se ajusta a estas decisiones. Esto podría estar relacionado con la estrategia y el plan de implementación.

- (b) Un plan formal de implementación, cuya naturaleza variará en función del tipo y la escala de las reformas.
- (c) La asignación clara de responsabilidades para cada tarea y las funciones y responsabilidades respectivas de las entidades y funcionarios clave.
- (d) Los hitos del proyecto junto con los procedimientos para supervisar el desempeño de las entidades y de los individuos con respecto a esos hitos. Algunas jurisdicciones (por ejemplo, Filipinas y Tailandia) han desarrollado "puntos de activación", que son una serie de criterios documentados que las entidades deben cumplir en determinadas fases del proyecto. Estos puntos de activación constituyen la base para decidir si se producirá la devolución de recursos, y el informe de auditoría de cada etapa destaca las áreas en las que existen riesgos y en las que puede ser necesario adoptar medidas correctivas.
- (e) Un proceso de aprobación en el que se detalla quién tiene autoridad para tomar determinadas decisiones.
- (f) Mecanismos formales de comunicación y coordinación para distribuir información a las entidades y recopilar información de las mismas.
- (g) Presupuesto/financiación - Las entidades necesitan saber cuáles son los costos adicionales para los que, en su caso, recibirán financiación adicional. A nivel de todo el gobierno, el costo adicional de un proyecto importante necesitará ser incorporado en el proceso presupuestario.

#### *Liderazgo central del proyecto*

Una estrategia y un plan nacionales de implementación proporcionarán detalles sobre el papel y las responsabilidades del EGSP. Para llevar a cabo la estrategia y el plan de implementación, podría crearse un equipo de implementación de proyectos (EIP), cada uno dirigido por un miembro del EGSP, con la responsabilidad de supervisar los proyectos propuestos dentro del programa. Es probable que cada EIP esté formado por representantes de EIP sectoriales o de entidades responsables de la ejecución de la rama pertinente del trabajo de implementación (IP, políticas y normas contables, por ejemplo).

### **Gestión del cambio**

Todas las partes interesadas, en particular las que ocupan puestos de liderazgo clave como políticos o altos funcionarios, necesitan comprender el importante papel que deben desempeñar a la hora de establecer el tono correcto. La reforma de la gestión financiera pública y la migración a una contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo) es esencialmente un gran programa de gestión del cambio. Es probable que implique, por ejemplo, la revisión de las estructuras jerárquicas, la modificación de las políticas y los procedimientos y una nueva descripción de los puestos de trabajo, todo lo cual, según demuestra la experiencia, puede resultar perjudicial y provocar divisiones, sobre todo cuando las partes interesadas con muchos años de experiencia en las estructuras existentes se muestran reacias a aceptar los cambios.

El éxito de cualquier programa de reforma depende de que los cambios necesarios se arraiguen en las organizaciones destinatarias. Se requerirá una cuidadosa planificación sobre cómo realizar y mantener los cambios deseados y cómo se gestionará la inevitable resistencia a estos cambios.

La migración de un marco de contabilidad de efectivo a un marco conceptual de contabilidad e información financiera basado en la acumulación (o devengo) implica una gran variedad de cambios, entre los que se incluyen no sólo cambios en la forma de informar sobre las transacciones y los eventos, sino también cambios en cómo y cuándo se registran en los sistemas de las entidades; en el papel de los gestores no financieros; la necesidad de un mayor juicio a la hora de registrar algunos eventos y, por tanto, el uso de otros expertos y la confianza en ellos; y cambios en el tipo de información presentada a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

Los proyectos de migración necesitarán incluir planes de gestión del cambio en sus proyectos de reforma y deberán prever la utilización de uno de los muchos enfoques de gestión del cambio disponibles, pero adaptado a su entorno y circunstancias particulares.

Aquí no se proporcionan recursos específicos, pero es probable que la mayoría de las guías generales sobre la gestión del cambio sean aplicables en el contexto del sector público. El diseño de los programas de reforma debe incluir siempre consideraciones específicas relacionadas con la gestión del cambio.

## **Estrategia y planes de comunicación**

Las entidades del sector público requieren canales de comunicación claros y de confianza para comprometerse eficazmente con todos los grupos de interesados. Todas las partes interesadas, incluidos los beneficiarios de los servicios, deben poder dar su opinión e influir en la forma en que la entidad utiliza los recursos públicos y los servicios que proporciona.

Una comunicación clara será esencial para el éxito de cualquier reforma de implementación de la acumulación (o devengo). Se necesita una estrategia global para llegar con eficacia a todas las partes interesadas. Esto necesita ser apoyado por planes más detallados para elementos específicos del proyecto y para grupos particulares de interesados.

El encargo de las partes interesadas no consiste sólo en el acceso público a la información, sino en la participación activa de los beneficiarios de los servicios, las partes interesadas y los socios en las decisiones sobre los presupuestos, los servicios, la asignación de recursos y los impuestos.

Los métodos de comunicación, incluidas las consultas con las partes interesadas, deben ser equilibrados y justos. Los procesos de evaluación de una entidad deben permitir equilibrar los intereses de los grupos de partes interesadas más ruidosos con los intereses de otras partes interesadas para garantizar que ningún grupo se vuelva demasiado dominante.

### **Identificación de los destinatarios**

La transición a una contabilidad e información de acumulación (o devengo) implican a muchas partes interesadas diferentes. Sus necesidades de información difieren. Una jurisdicción/entidad necesitará identificar a sus destinatarios y evaluar sus necesidades de información y, por lo tanto, el mejor mecanismo para comunicarse con ellos y el nivel de información que necesita transmitir.

Entre los destinatarios se incluyen:

- (a) representantes electos;

- (b) responsables políticos, responsables de la toma de decisiones y funcionarios de alto nivel públicos;
- (c) preparadores de estados financieros;
- (d) auditores;
- (e) partes interesadas internas; y
- (f) Las partes interesadas externas en general, incluidos los contribuyentes y/o los beneficiarios de los servicios, los donantes y cualquier otro usuario de la información financiera.

### **Establecimiento de los plazos**

La transición a una contabilidad e información de acumulación (o devengo) implican a muchas partes interesadas diferentes. Una vez identificados sus destinatarios y evaluadas sus necesidades de información, una jurisdicción/entidad necesitará determinar los plazos de las comunicaciones.

#### *Factores a considerar para fijar los plazos*

El calendario de cualquier comunicación podría determinarse como parte de un ciclo de información regular (por ejemplo, los requerimientos de supervisión del programa pueden incluir la necesidad de actualizaciones anuales al parlamento para informar sobre el progreso respecto a los hitos clave de entrega), o el calendario podría reflejar el progreso de un proyecto concreto dentro del programa, o puede haber otras necesidades de comunicación que surjan en una fase concreta del programa. Entre los factores a considerar se incluyen los siguientes.

- (a) el destinatario de la comunicación concreta;
- (b) el mensaje o mensajes que se necesitan transmitir;
- (c) el motivo de la comunicación; y
- (d) la urgencia de la comunicación-¿es rutinaria? ¿o se necesita para un fin específico?  
Por ejemplo, para aclarar una parte concreta del programa o proyecto.

### **Cómo comunicar**

#### *El método de comunicación*

El método de cualquier comunicación será a menudo específico para una jurisdicción o entidad y dependerá del destinatario.

Por ejemplo, en algunas jurisdicciones la comunicación por correo electrónico no se considera una comunicación formal para ciertos tipos de entidades (como los ministerios) y, a falta de cambios en esa situación, las comunicaciones necesitarán ser en papel, en forma de informe, carta u otro formato.

Además, una jurisdicción podría necesitar considerar la eficacia de diferentes métodos de transmisión. Si la comunicación electrónica es aceptable, ¿hasta qué punto es fiable la infraestructura o el sistema informático? Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los funcionarios del sector público prefieren no utilizar una dirección de correo electrónico oficial porque el sistema subyacente no es fiable. En algunas jurisdicciones, también, la dependencia de los teléfonos móviles en lugar de los ordenadores de sobremesa o portátiles significa que es necesario considerar el tamaño de cualquier comunicación.

Para informar a un grupo más amplio de partes interesadas (los contribuyentes y la sociedad civil en general, por ejemplo), se pueden considerar otras formas de canales de comunicación, como:

- (a) medios escritos, como periódicos, revistas y otros diarios;
- (b) redes sociales;
- (c) entrevistas en radio y televisión y sesiones telefónicas; y
- (d) Utilizando las redes de otras organizaciones (por ejemplo, organizaciones profesionales de contadores y organizaciones regionales e internacionales).

### **Gestión del mensaje**

La transición a una contabilidad e información de acumulación (o devengo) implican a muchas partes interesadas diferentes. Una vez identificados sus destinatarios, evaluadas sus necesidades de información, determinados los plazos de comunicación y la forma de comunicar, una jurisdicción/entidad necesitará gestionar el mensaje.

#### *El mensaje*

Un exceso de información bruta puede conducir a una falta de comunicación por "sobrecarga de información" y, por tanto, a una tendencia de las partes interesadas a ignorar la información.

La información necesita ser comunicada a los diferentes destinatarios de forma inteligente. Esto significa extraer los mensajes clave de la información que sean apropiados para el destinatario y comunicarlos a ese destinatario utilizando un canal de comunicación adecuado.

Para informar a un grupo más amplio de partes interesadas (los contribuyentes y la sociedad civil en general, por ejemplo), se pueden considerar otras formas de comunicación, como:

- (a) medios escritos, como periódicos, revistas y otros diarios;
- (b) redes sociales;
- (c) entrevistas en radio y televisión y sesiones telefónicas; y
- (d) Utilizando las redes de otras organizaciones (por ejemplo, organizaciones profesionales de contadores y organizaciones regionales e internacionales).



## **MARCO DE GESTIÓN DE LAS FINANZAS PÚBLICAS**

El objetivo central de la gestión financiera pública (GFP) es mejorar la vida de los ciudadanos mediante una mejor gestión del dinero público. Unos procesos y sistemas de gestión de las finanzas públicas sólidos son esenciales para una prestación eficaz y eficiente de los servicios públicos, unas finanzas públicas transparentes y la confianza entre el gobierno y los ciudadanos.

La gestión de las finanzas públicas funciona dentro de un marco de elementos externos que comprenden la legislación, las Normas, el aseguramiento y el escrutinio, y el aprendizaje y el crecimiento continuos. Este marco conceptual proporciona la base para los procesos internos de una entidad en la estrategia y la planificación, la prestación de servicios y, a través de la supervisión y el control, la rendición de cuentas a los ciudadanos.

Comprender el verdadero impacto económico de las transacciones pasadas y presentes de un gobierno es la esencia de una buena gestión de las finanzas públicas. La información basada en la acumulación (o devengo) es esencial para ello.

Los recursos y enlaces de esta sección proporcionan información sobre algunas de estas áreas importantes en la medida en que se aplican a la migración de la contabilidad de efectivo a la contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo).

### **Legislación**

La legislación abarca un rango de actividades, entre las que se incluyen los poderes de recaudación de impuestos, la ley presupuestaria, los gastos de servicios aprobados, y también puede incluir requerimientos de contabilidad, auditoría e información. Algunas jurisdicciones también cuentan con legislación específica relativa a los requerimientos de la gestión de las finanzas públicas.

La legislación puede proporcionar poderes generales a un gobierno o a una entidad individual del sector público o puede imponer responsabilidades y obligaciones específicas a una entidad para que preste servicios claramente definidos al público. La legislación puede adoptar diferentes formas. Puede tratarse de legislación primaria o secundaria aprobada por un parlamento, pero igualmente puede adoptar la forma de decretos o cartas, o de regulaciones emitidas por una persona autorizada.

La legislación primaria es una forma de ley creada por el poder legislativo del gobierno. La legislación primaria puede consistir en leyes que establecen grandes líneas y principios, delegando autoridad a un poder ejecutivo - como una entidad del sector público.

La legislación secundaria, a veces denominada regulaciones, es la legislación subordinada elaborada por un poder ejecutivo dentro de los límites establecidos por el poder legislativo primario. La legislación secundaria tiene la misma fuerza legal que la legislación primaria. Los poderes para elaborar legislación secundaria suelen conferirse o delegarse a ministros o entidades públicas.

### **Normas**

Para alcanzar los niveles más altos de gestión de las finanzas públicas, el sector público necesita demostrar que se rige por normas que abarcan el comportamiento ético, la gestión de los recursos humanos, la contratación pública, los controles internos y la contabilidad y la auditoría. Cada vez más, los gobiernos recurren a normas desarrolladas internacionalmente y elaboradas por expertos

independientes. El uso de normas internacionales promueve la congruencia y la comparabilidad y facilita el intercambio de experiencias y prácticas entre jurisdicciones.

La adopción podría realizarse a través de la legislación o la política y esto dependerá de la jurisdicción concreta. Sea cual sea el mecanismo de adopción utilizado, será importante comprender quién es el responsable en la jurisdicción de establecer las normas del sector público. Éstas deben abarcar:

- normas de información financiera, por ejemplo, las NICSP aplicadas directamente o modificadas para el contexto local.
- Normas profesionales sobre ética (por ejemplo, el Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales) y educación (por ejemplo, las Normas Internacionales de Educación), que impulsan muchos requerimientos fundamentales, por ejemplo, la naturaleza y el alcance de la necesidad de formación en cada país.
- Normas de auditoría externa definidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) que se basan en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) promulgadas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB).
- Normas de auditoría interna, muchas establecidas de facto por el Instituto de Auditores Internos (IIA), que se supone que son relevantes para las necesidades de los organismos del sector público, aunque en muchos casos se han desarrollado en un entorno del sector privado.
- Normas de gestión de recursos humanos, por ejemplo, las emitidas por el Comité Técnico 260 de la Organización Internacional de Normalización (ISO).

### **Enfoque estratégico para la fijación de políticas contables**

#### *Afirmación del cumplimiento de las NICSP*

El párrafo 28 de la NICSP 1 señala que "Una entidad cuyos estados financieros cumplen con las NICSP hará una afirmación explícita e incondicional sobre este cumplimiento en las notas. No debe describirse que los estados financieros cumplen con las NICSP, a menos que cumplan con todos los requerimientos de las NICSP." Por lo tanto, una entidad necesita decidir en qué momento pretende afirmar el pleno cumplimiento de las NICSP y el impacto de esta fecha en la entrega de los diversos proyectos que componen el programa de migración.

#### *El desarrollo y la aprobación de las políticas contables*

##### *El emisor de normas*

En algunas jurisdicciones, un regulador externo al gobierno será el responsable de promulgar las normas de contabilidad que deben utilizarse en esa jurisdicción, incluido el sector público. En otras jurisdicciones, el ministerio de finanzas (o equivalente) puede reservarse la facultad de determinar las normas y políticas que deben aplicarse en todas las entidades del sector público; y en algunas otras jurisdicciones, puede haber diferencias en el enfoque adoptado para la administración central, la administración local y las empresas estatales (o empresas públicas de negocios).

#### *El marco conceptual y las normas de contabilidad*

Los pasos que se describen a continuación se han redactado partiendo de la suposición de que la migración es hacia las NICSP o hacia un marco de contabilidad e información financieras de

acumulación (o devengo) basado en las NICSP, ya sea mediante la emisión de normas de contabilidad del sector público jurisdiccional o mediante la redacción de un manual de políticas contables (o equivalente) ajustado a las NICSP para el contexto del país.

Las políticas contables pueden establecerse a dos niveles. Podría tomarse una decisión a nivel estratégico sobre, por ejemplo, si las propiedades, planta y equipo deben medirse según el modelo del costo histórico o según el modelo del valor actual. Las entidades individuales desarrollarán políticas contables más detalladas o políticas para transacciones y saldos que sean específicas de su entidad. Los pasos que se indican a continuación están redactados en el contexto estratégico.

#### *Desarrollo de políticas contables*

En la mayoría de los casos, la elaboración de las políticas contables incluirá en cierta medida los siguientes pasos (pasos no indicativos del orden que podría seguir una entidad para elaborar o aprobar las políticas contables):

- (a) Identificar quién tiene autoridad para aprobar (establecer) las políticas.
- (b) Identificar a los responsables de desarrollar y revisar las políticas antes de su aprobación final.
- (c) Establecer plazos para el desarrollo, la consulta y la aprobación.
- (d) Consultar con los grupos apropiados como parte del procedimiento a seguir. Los siguientes grupos pueden ser apropiados:
  - (i) auditores;
  - (ii) jefes de entidades gubernamentales (por ejemplo, ministerios o departamentos);
  - (iii) personal financiero de entidades individuales dentro de la entidad que informa en sentido amplio;
  - (iv) la profesión de contador local;
  - (v) representantes elegidos o designados, incluidos los comités legislativos; y
  - (vi) académicos.
- (e) Decidir si se desea un respaldo legislativo para las Normas de contabilidad y, en caso afirmativo, iniciar los cambios legislativos.
- (f) Identificar cualquier conflicto entre las normas de contabilidad y la legislación, y desarrolle enfoques para abordarlos.
- (g) Identificar cualquier información a revelar específica que requieran las normas contables.

## **Requerimientos de información**

### *Información sobre el programa de reforma*

En el contexto de los Caminos hacia la Acumulación (o Devengo), los "requerimientos de información" se refieren a la necesidad de informar a todas las partes interesadas sobre la consecución (o no) de los objetivos fijados para el programa de reforma. Este informe puede ser realizado por un ministerio central (como el ministerio de finanzas), por entidades individuales a nivel nacional o subnacional, o tanto a nivel



central como individual, y por el Auditor General. El calendario de esta información podría estar ligado a otros eventos, como un estado presupuestario, por ejemplo. Un plan del programa de reforma de la acumulación (o devengo) debe establecer la frecuencia con la que se informará sobre el progreso de las reformas y a quién deben dirigirse dichos informes.

#### *Bases de la información-Financieras y Estadísticas*

La necesidad de informar anualmente o con mayor regularidad sobre los desembolsos e ingresos es una característica clave de la responsabilidad del gobierno ante los ciudadanos. En la práctica, en muchas jurisdicciones, la información financiera y otra información relevante sobre la ejecución es presentada por entidades individuales del sector público y, en algunos casos, se consolida en informes de todo el gobierno.

Estos requerimientos de información pueden establecerse en la legislación y se consideran en las secciones sobre legislación y estrategia y planes de implementación.

En general, se requiere que los gobiernos informen sobre dos bases-la financiera y la estadística. Gran parte de los datos pueden producirse a partir del mismo sistema siempre que el plan contable se haya configurado adecuadamente.

### **Auditoría externa**

La mayoría de las jurisdicciones establecen disposiciones generales de auditoría externa para las entidades del sector público a través de la legislación, incluidas las competencias de la entidad fiscalizadora superior. Es menos habitual que una jurisdicción prescriba a través de la legislación las normas más detalladas que deben seguir los auditores en la realización de su trabajo.

Muchas entidades fiscalizadoras superiores aplican normas internacionales de auditoría que han sido adaptadas para cumplir requerimientos constitucionales específicos en su jurisdicción. Pueden basarse en las NIA elaboradas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento para las auditorías del sector privado, o en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ( NIEFS ) elaboradas por la INTOSAI, que proporcionan una guía detallada sobre la auditoría del sector público.

El auditor externo desempeñará una serie de funciones en la migración a un marco conceptual de contabilidad e información basadas en la acumulación (o devengo). El auditor general:

- (a) será un socio crítico en el desarrollo de las políticas contables;
- (b) revisará el progreso general del programa de reforma y revisará el progreso en la implementación de las NICSP en entidades individuales;
- (c) informará a los representantes electos (parlamento u otro órgano) sobre los progresos realizados de acuerdo con el proceso establecido en la estrategia y el plan de implementación.

Para poder llevar a cabo auditorías financieras de estados financieros basados en la acumulación (o devengo), es posible que la plantilla de la entidad fiscalizadora superior necesite desarrollar sus capacidades.

## **El papel del socio crítico**

### *Introducción*

El auditor general actúa como socio crítico durante los análisis sobre las decisiones estratégicas de política contable. En esta fase, el auditor general solo está de acuerdo con la política general. La revisión de auditoría de los estados financieros de las entidades determinará si el auditor general está de acuerdo en que la política se ha aplicado adecuadamente.

### *Decisiones estratégicas de política contable*

Las decisiones estratégicas de política contable podrían incluir típicamente:

- (a) El formato de los estados financieros.
- (b) La determinación de si la jurisdicción aplicará el modelo del costo histórico o el modelo del valor actual para la medición posterior.
- (c) Clases de activos y, cuando se haya adoptado el modelo del valor actual, cualquier dispensa para que cualquier clase de activo se contabilice según el modelo del costo histórico.

## **Función de revisión**

El auditor general puede tener una función de revisión, distinta de la función de auditoría, dependiendo del enfoque que adopte la jurisdicción respecto a la migración a la contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo).

Cuando una jurisdicción adopte un enfoque que implique el uso de cuentas provisionales en paralelo, preparadas junto con las cuentas requeridas por ley, el auditor externo podría proporcionar una función de revisión para evaluar:

- (a) El progreso de las entidades individuales con respecto a los hitos clave de entrega.
- (b) Cumplimiento de las políticas contables estratégicas.
- (c) Adecuación de las políticas contables detalladas establecidas en el contexto de las operaciones de una entidad.

## **Función de la auditoría**

El auditor general puede tener un papel de auditoría durante la migración a la contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo).

Cuando una jurisdicción adopte un enfoque que implique el uso de las exenciones de transición proporcionadas por la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de base de acumulación (o devengo)*, quizás junto con el uso de entidades piloto, sin la preparación de estados financieros como se requería en el marco conceptual anterior, el auditor externo llevará a cabo una auditoría que, como parte de la aplicación de las normas de auditoría, es probable que incluya la evaluación de:

- (a) Cumplimiento de las NICSP de acuerdo con el calendario transitorio.
- (b) Adecuación de las políticas contables detalladas establecidas en el contexto de las operaciones de una entidad.

Adecuación de las políticas contables detalladas establecidas en el contexto de las operaciones de una entidad.

## **Desarrollo de capacidades**

### *Introducción*

La auditoría de los estados financieros basados en la acumulación (o devengo) es más compleja y requiere más juicios por parte del auditor que la auditoría de los estados financieros basados en el efectivo. Algunos auditores generales pueden tener la responsabilidad legal de la auditoría externa de entidades del sector público cuyos marcos contables y de información actuales se basan en la acumulación (o devengo), por lo que cuentan con personal competente en la auditoría de estados financieros basados en la acumulación (o devengo). Sin embargo, es probable que la migración a un marco de contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo) en todo el sector público haga necesario contar con más personal experimentado.

### *Creación de capacidad*

Los conocimientos necesarios para auditar estados financieros basados en la contabilidad de acumulación (o devengo) no se adquieren únicamente obteniendo un certificado en normas de contabilidad del sector público. Debido a la complejidad y a los juicios que implica, un auditor necesita adquirir experiencia práctica y supervisada en la auditoría de un conjunto de estados financieros basados en la acumulación (o devengo).

A la hora de desarrollar la capacidad institucional de la Oficina del Auditor General (y, en consecuencia, la capacidad de las personas), podrían considerarse los siguientes puntos:

- (a) Es posible que las organizaciones de contadores profesionales necesiten revisar los planes de estudios profesionales para asegurarse de que satisfacen las necesidades de las auditorías del sector público, incluida la cobertura de las normas profesionales apropiadas relacionadas con la contabilidad financiera, la auditoría y la ética.
- (b) El auditor (ya sea privado o del sector público) debe tener los conocimientos pertinentes sobre el sector público y la auditoría.
- (c) Un programa de intercambio de personal entre las Oficinas del Auditor General (envío de personal en comisión de servicio durante un periodo de tiempo para desarrollar experiencia), así como entre las Oficinas del Auditor General y las firmas de auditoría del sector privado que participan en la auditoría del sector público, como medio para desarrollar las capacidades del personal del Auditor General con respecto a la auditoría de los estados financieros basados en la acumulación (o devengo), y para proporcionar un intercambio de conocimientos entre los diferentes auditores.
- (d) Lo ideal es que los auditores se encarguen de auditar una serie de entidades similares, ya que ello les permitirá obtener una experiencia adecuada de ese tipo de entidades.
- (e) Es posible que los procedimientos de control de calidad de las entidades fiscalizadoras necesiten reforzarse con la introducción de los estados financieros basados en la acumulación (o devengo), ya que los juicios de auditoría se vuelven más significativos.

- (f) La subcontratación total o parcial de las auditorías del sector público a terceros (normalmente firmas de auditoría del sector privado) puede contribuir a aportar competencias especializadas a aquellas auditorías en las que dichas competencias no estén presentes en el organismo auditor del sector público. También puede garantizar que los organismos de auditoría del sector público mantengan sus metodologías de auditoría en línea con las mejores prácticas del sector privado.



## **ESTRATEGIA DE IMPLEMENTACIÓN**

La adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) no se produce de forma aislada y el estilo de transición se ve afectado por el contexto en el que se produce.

Una vez tomada la decisión de migrar a un marco de contabilidad e información financiera de acumulación (o devengo) y establecido el marco general de gestión del programa, es necesario preparar los planes y estrategia de implementación (PEI).

Los distintos grupos de partes interesadas tendrán requerimientos diferentes en términos de comunicaciones y creación de capacidades, y esto habrá que considerarlo a la hora de diseñar la estrategia de implementación, la estrategia de comunicaciones y a la hora de centrarse en cómo crear las capacidades necesarias.

El PEI nacional debe redactarse a un nivel estratégico, con PEI más detallados preparados a nivel de entidad individual. También pueden necesitarse PEI sectoriales (por ejemplo, del gobierno central, subnacional o local) en función del alcance de la reforma.

El PEI nacional cubrirá el alcance de la reforma, el enfoque de la migración y el calendario de la reforma. El contenido del PEI nacional también incorporará secciones apropiadas sobre la dirección, la supervisión y la gestión del programa, y los resultados clave.

El equipo de gestión de la supervisión del programa (EGSP) necesitará asegurarse de que los PEI de nivel inferior son congruentes con el enfoque general establecido en el PEI nacional.

Una estrategia de implementación típica consta de cinco fases:

- Fase 1: Describir la estrategia y el plan
- Fase 2: Planificación detallada
- Fase 3: Diseño
- Fase 4: Implementación
- Fase 5: Apoyo

Los PEI nacionales y de otros países y el trabajo de planificación asociado a ellos y descrito en ellos reúnen las fases 1 a 3.

### **Estrategia y plan nacionales de implementación**

El equipo de gestión de la supervisión del programa (EGSP), en colaboración con el defensor de la reforma, desarrollará la estrategia y el plan de implementación nacional (PEI).

El PEI nacional considerará, en el contexto del enfoque acordado para la migración a un marco de contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo), y de las decisiones sobre los sectores afectados por la reforma, las siguientes líneas de trabajo:

- Gobernanza del programa y gestión del proyecto
- Políticas contables
- Sistemas de TIC

- Procesos operativos
- Implementación
- Formación

El PEI nacional también considerará la posibilidad de establecer vínculos con otros proyectos interrelacionados, como la revisión de la legislación sobre la gestión de las finanzas públicas, la revisión de las empresas públicas y programas más amplios de educación y formación y otros programas de desarrollo de capacidades.

La legislación vigente puede determinar el límite contable. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones se requiere que el Contador General prepare estados de cuentas que muestren las transacciones de un fondo consolidado central y la situación financiera de la jurisdicción en el último día de un periodo contable. Este tipo de requerimientos se interpreta a menudo como una consolidación de las entidades del gobierno central.

### **Alcance de la reforma**

#### *Introducción*

El PEI nacional necesita ser explícito sobre el alcance de la reforma en cuanto a la migración a un marco de contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo): por ejemplo, ¿se aplica la reforma a todas las entidades del sector público de una jurisdicción o a un sector o sectores concretos? La mayoría de las jurisdicciones siguen la clasificación sectorial establecida en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Gubernamentales de 2014: gobierno central, gobierno estatal, gobierno local, fondos de la seguridad social y corporaciones públicas (no financieras y financieras). Además, la jurisdicción necesitará considerar el marco conceptual de información financiera y la guía sobre consolidación que incluye para una perspectiva de información financiera.

El PEI nacional también tendrá que considerar si se requerirá que las entidades individuales preparen estados financieros separados o estados financieros consolidados y la posición respecto a los estados financieros consolidados sectoriales. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones se requiere que el Contador General prepare estados de cuentas que muestren las transacciones de un fondo consolidado central y la situación financiera de la jurisdicción en el último día de un periodo contable. Este tipo de requerimientos se interpreta a menudo como una consolidación de las entidades del gobierno central.

#### *Estados financieros separados*

Muchas jurisdicciones tienen una organización de gobierno central que se divide en ministerios, departamentos y agencias. Los departamentos forman parte de un ministerio, por lo que no son entidades que informen por separado: las transacciones y saldos relativos a los departamentos se incluyen en los estados financieros del ministerio. En muchos casos, aunque los ministerios elaboran estados financieros separados que son auditados, éstos no se publican porque se consolidan en los estados financieros consolidados del gobierno central. Sin embargo, las agencias suelen estar separadas del ministerio y elaboran sus propios estados financieros. Estos estados financieros pueden consolidarse o no en los estados financieros del ministerio o en la consolidación de las entidades del gobierno central.

En algunas jurisdicciones, las autoridades locales pueden preparar estados financieros separados que no se consolidan en una consolidación sectorial. La NICSP 34, *Estados Financieros Separados*, proporciona una guía para las entidades que preparan estados financieros separados.

### *Estados financieros consolidados*

La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, requiere que cualquier entidad que sea una entidad controladora elabore estados financieros consolidados. La NICSP 35 define cuándo una entidad controla a otra entidad. En general, es cuando una entidad tiene poder sobre otra entidad en términos de dirección de las actividades de esa entidad. La experiencia sugiere que, en términos de la NICSP 35, un ministerio controla una agencia dentro de su cartera y, por lo tanto, debe preparar estados financieros consolidados en consecuencia. Si un contador general prepara estados financieros consolidados para el gobierno central, los ministerios, departamentos y agencias estarían incluidos en esos estados financieros.

Sin embargo, en muchas jurisdicciones, el control, tal como se define en la NICSP 35, también se ejerce sobre entidades que no pertenecen al sector del gobierno central. En la mayoría de los casos, el control se ejerce sobre las empresas públicas (a menudo denominadas, empresas comerciales del gobierno, paraestatales o empresas estatales). En algunas jurisdicciones, el gobierno central también puede dirigir las actividades de las autoridades locales y, por lo tanto, los estados financieros de las autoridades locales necesitarían consolidarse en los estados financieros de la entidad que ejerce el control para cumplir con la NICSP 35.

Una jurisdicción necesitará decidir, basándose probablemente en cómo gestiona su economía, qué enfoque (si lo hay) de la consolidación desea adoptar, asegurarse de que este enfoque cumple con la legislación y ser claro en el PEI nacional.

### *Información del gobierno en su conjunto*

La consolidación de los estados financieros de las entidades del gobierno central por sí sola no ofrece una visión completa de las finanzas públicas de una jurisdicción. Las jurisdicciones necesitarán considerar si deben elaborarse estados consolidados a nivel de toda la jurisdicción y, en caso afirmativo, cómo, por ejemplo, para cubrir la administración general (gobiernos central y locales) o a nivel de toda la administración (administraciones públicas y corporaciones públicas). Será necesario tomar decisiones en una fase inicial de la planificación detallada de la implementación para garantizar que cualquier requerimiento informático (en concreto, del plan contable) se incorpore al sistema de información de la gestión financiera y se introduzcan los cambios legislativos oportunos.

Cuando un gobierno decide implementar la información sobre el conjunto del gobierno, puede optar por hacerlo al mismo tiempo que los primeros informes de acumulación (o devengo) de las entidades individuales o retrasarlo durante un periodo para disponer de más tiempo para centrarse en la transición a la acumulación (o devengo) por parte de las entidades individuales, los límites de la entidad que informa y otras cuestiones de consolidación. Podrían elaborarse informes de acumulación (o devengo) consolidados para varios subsectores de la entidad que informa sobre el conjunto del gobierno como paso intermedio, seguidos de informes completos sobre el conjunto del gobierno.

## **Enfoque de la migración**

### *Introducción*

La importancia del apoyo político y del liderazgo de los funcionarios de alto nivel se ha considerado en la sección sobre **Gobernanza**. Se supone que solo se desarrollará un PEI nacional cuando se haya asumido el compromiso político de migrar a un marco conceptual de contabilidad e información



financieras de acumulación (o devengo). Entre los factores que pueden influir en la naturaleza y la velocidad de la migración y que deben considerarse a la hora de elaborar el PEI nacional se incluyen:

- (a) el sistema de gobierno y el entorno político;
- (b) si los cambios son obligatorios para todas las entidades del sector público dentro de la jurisdicción;
- (c) si se ha fijado un plazo para la migración;
- (d) la base actual de la contabilidad utilizada en todo el sector público, la capacidad de los sistemas de información existentes y la exhaustividad y exactitud de la información existente, en particular en relación con los activos y pasivos;
- (e) cualquier cambio en la base contable para la elaboración del presupuesto; y
- (f) La capacidad y las aptitudes de las personas y organizaciones responsables de la implementación de los cambios y la necesidad de crear y reforzar dichas capacidades.

#### *La economía y el sistema de gobierno*

Los factores que influyen en la transición son muy variados. Algunas jurisdicciones tienen sistemas de gobierno bicamerales; otras operan más por decreto. Algunas jurisdicciones pueden operar bajo sistemas en los que la legislación y las regulaciones que sustentan los presupuestos y los informes del gobierno son especialmente detalladas y se consideran aspectos fundamentales de la constitución; otras pueden operar bajo un sistema que ha evolucionado a través de la costumbre y la práctica basado más en requerimientos administrativos. Estos distintos enfoques pueden influir en la transición: por ejemplo, en la fuerza del compromiso político; en la necesidad o no de modificar la legislación o de introducirla por primera vez; en si las regulaciones deben ser administrativas o tener fuerza de ley; y en el calendario de cualquier modificación de la legislación o las regulaciones.

#### *Análisis de carencias*

Antes de considerar vías de transición alternativas es necesario disponer de:

- (a) una comprensión clara en términos generales de la distancia existente entre el sistema actual de información financiera y el sistema deseado de contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo); y
- (b) Una opinión sobre las lagunas de capacidad en términos de si el personal y los sistemas existentes podrán hacer frente al cambio y qué recursos están disponibles dentro o fuera del gobierno para desarrollar la capacidad.

Aunque el PEI nacional se centrará en la migración de la jurisdicción a un marco de contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo), a menudo cada sector partirá de un lugar diferente en términos de:

- (a) El marco conceptual contable existente. Por ejemplo, en la administración central, puede ser una forma de contabilidad de efectivo; en la administración local, una forma de contabilidad de acumulación (o devengo); y en las empresas públicas, una contabilidad de acumulación (o devengo) basada en las normas nacionales o en las Normas Internacionales de Información Financiera;

- (b) Sistemas actuales de registro contable. Puede tratarse de registros contables en papel, sobre todo en jurisdicciones con grandes zonas geográficas, y principalmente rurales, mal comunicadas por infraestructuras como el suministro eléctrico; algunos registros contables informatizados, tal vez basados en hojas de cálculo; sistemas informáticos antiguos configurados para la elaboración de informes basados en el efectivo; y sistemas informáticos configurados para la elaboración de informes basados en el efectivo, pero susceptibles de ser reconfigurados para la contabilidad e información de acumulación (o devengo);
- (c) Competencias. Cuando el marco contable existente se basa en la acumulación (o devengo) [o parcialmente en la acumulación (o devengo)], es probable que una entidad emplee a contadores debidamente cualificados que puedan ayudar a dirigir la implementación de la reforma, ya sea solo en sus propias entidades o como parte de un grupo más amplio que dirija las reformas en todo el sector o la jurisdicción. Sin embargo, en otras entidades también puede faltar personal debidamente cualificado.

#### *Enfoque de la migración*

Los factores establecidos anteriormente podrían influir en la selección de uno de los caminos hacia la acumulación (o devengo). La transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) se describe a menudo como un enfoque "big-bang" o por etapas. Sin embargo, en la práctica existen variaciones que pueden considerarse útiles a la hora de desarrollar el PEI nacional.

El enfoque "big-bang" supone requerir a todas las entidades del programa que adopten todos los requerimientos de las NICSP y publiquen estados financieros auditados. El enfoque por fases es aquel en el que las NICSP se implementan por etapas - las etapas dependen de la capacidad institucional e individual con una jurisdicción o dentro de los sectores. Por ejemplo, la contabilidad de acumulación (o devengo) requiere el reconocimiento de todos los activos y pasivos que cumplan la definición y satisfagan los criterios de reconocimiento. Según el enfoque por etapas, podría permitirse a una entidad pasar a la base de acumulación (o devengo) completa reconociendo los activos y pasivos por etapas, por ejemplo:

- Primero se centra en el reconocimiento de activos y pasivos a corto plazo, como deudores y acreedores.
- A continuación, el reconocimiento de los activos de propiedades, planta y equipo, a veces por etapas, reconociéndose primero las clases de activos que pueden identificarse y medirse fácilmente.

Del mismo modo, el reconocimiento de las pensiones y otros pasivos a largo plazo puede producirse por etapas.

Es posible diseñar diferentes vías de transición para diferentes tipos o tamaños de entidades, aunque a efectos de rendición de cuentas probablemente sea mejor un enfoque diferenciado desde una perspectiva sectorial; por ejemplo, todas las entidades de gobierno local siguen la misma vía.

Una variación es que la migración puede basarse en el uso de entidades piloto. Dependiendo del plazo concedido para el programa de reforma, se puede requerir que los pilotos adopten un enfoque "big bang" o permitir que utilicen un enfoque gradual. El uso de proyectos piloto de este modo permite que surjan problemas en un pequeño grupo de entidades que luego pueden resolverse, y que las lecciones se apliquen en el resto de entidades a medida que inician el camino de la migración. Estas cuestiones

podrían referirse a la implementación de las NICSP, pero también podrían abarcar otras áreas como la gestión del cambio, las comunicaciones, la formación u otras cuestiones de desarrollo de capacidades. Este enfoque también ayuda a desarrollar un núcleo de personal formado que puede convertirse en un "centro de excelencia", aportando beneficios al programa de implementación.

#### *Uso de cuentas provisionales en paralelo*

La implementación inicial de las normas basadas en la acumulación (o devengo) plantea retos, sobre todo en lo que respecta a la presentación de un balance de apertura que cumpla los requerimientos de las NICSP. El uso de "cuentas provisionales en paralelo" durante la fase de implementación puede ayudar a afrontar esos retos. Cuando una jurisdicción utilice un enfoque de "ejecución provisional en paralelo", éste deberá incorporarse a los hitos clave de la entrega.

Las cuentas provisionales en paralelo son cuentas ilustrativas - en efecto, una práctica en la que el defensor de la reforma y el auditor general reconocen la posibilidad de que no todo saldrá perfecto a la primera y que a las entidades gubernamentales con transacciones y balances más complejos les llevará más tiempo aplicar una NICSP concreta que a las que tienen transacciones y balances más sencillos. Estas cuentas provisionales en paralelo se elaboran junto con las cuentas de las entidades existentes y, por el momento, no deberían tener fuerza legal.

Al preparar las cuentas "provisionales en paralelo", las entidades deben tratar de cumplir todos los requerimientos de cada NICSP en términos de reconocimiento, medición e información a revelar, tal y como se establece en el manual de políticas contables, siguiendo la secuencia fijada por el equipo de gestión de la supervisión del programa y, en su caso, por el equipo de implementación del proyecto. La sucesión puede diferir según los sectores. Debe prepararse un conjunto completo de estados financieros: un estado consolidado de la situación financiera, un estado consolidado del rendimiento financiero y un estado consolidado del flujo de efectivo, junto con notas de apoyo.

El uso de un enfoque provisional en paralelo podría ser:

- (a) restringido a entidades piloto. Esto podría depender del calendario del programa de reforma, ya que es probable que la entidad necesite elaborar estados financieros de dos años para aprovechar al máximo el enfoque. Si se utiliza este enfoque, podría ser mejor adoptarlo si se requiere que las entidades restantes adopten entonces un enfoque "big bang" para evitar el riesgo de crear fatiga de reforma; o
- (b) utilizado como parte de un enfoque "big-bang" por todas las entidades.

El uso de cuentas provisionales en paralelo tiene ventajas en el sentido de que:

- (a) los estados financieros preparados, auditados y publicados durante la fase de implementación no cambiarán en cuanto al marco conceptual, proporcionando comparabilidad y creando menos confusión a los usuarios de las cuentas; y
- (b) el defensor de la reforma (y el auditor general) pueden utilizar el proceso de las cuentas provisionales en paralelo, así como los hitos clave de la ejecución, como base para informar sobre los progresos al parlamento.

Las cuentas provisionales en paralelo deben someterse a la revisión del auditor general. El informe del auditor general podría proporcionar información sobre las áreas problemáticas generales. Las cuentas provisionales en paralelo y el informe del auditor general podrían presentarse al parlamento como parte

de los informes finales sobre el proceso del punto de activación nacional, si el parlamento lo considera útil.

#### *Requerimientos de migración y auditoría*

Cuando una entidad esté obligada actualmente, o vaya a estarlo, a presentar estados financieros auditados, necesitará considerar posibles opciones para cumplir los requerimientos de auditoría durante el periodo de transición. La aceptabilidad de las opciones dependerá de los requerimientos de auditoría actuales y propuestos, incluidos los requerimientos legislativos pertinentes. Las opciones para hacer frente a los requerimientos de auditoría durante el periodo de transición incluyen:

- (a) Seguir elaborando estados financieros auditados con arreglo a la base contable existente hasta que se complete la transición. Esto implicaría la elaboración de informes paralelos durante un periodo de tiempo;
- (b) Un informe de auditoría que señale el cumplimiento de la base contable establecida. Esta opción permite a una entidad introducir gradualmente los requerimientos de las normas de contabilidad a lo largo de un periodo de tiempo;
- (c) La preparación de un conjunto de estados financieros no auditados y no publicados como prueba (a menudo en paralelo con la elaboración de un conjunto de estados financieros auditados según la base contable existente);
- (d) La publicación de un conjunto de estados financieros no auditados como paso intermedio y para un número limitado de periodos sobre los que se informa; y
- (e) La publicación de un conjunto de estados financieros auditados con algunas salvedades de auditoría. Un gobierno puede optar por comprometerse públicamente a resolver estas cuestiones durante un periodo de tiempo determinado.

La naturaleza de la relación entre el ejecutivo y un auditor externo o independiente variará según las jurisdicciones. Aunque es esencial que los auditores mantengan su independencia, se pueden obtener muchos beneficios si se establece una relación de trabajo cooperativa con el auditor al principio del proceso de transición. Esto podría incluir la consulta formal al auditor externo sobre las vías de transición propuestas. Es poco probable que un auditor ofrezca un aseguramiento absoluto de que un sistema o proceso concreto cumpla los requerimientos de la auditoría. Sin embargo, el auditor puede proporcionar consejos útiles sobre los criterios que se utilizarían para evaluar el sistema o el proceso. Si una entidad cuenta con una función de auditoría interna, dicha función puede encargarse de supervisar los aspectos de la transición y de servir de enlace con los auditores externos.

### **Calendario de la reforma**

#### *Introducción*

La duración del periodo de reforma puede variar de una jurisdicción a otra. A la hora de determinar el periodo de reforma, se necesitarán decisiones sobre el equilibrio entre el tiempo necesario para los trabajos preparatorios y el tiempo requerido para la transición real en línea con los requerimientos de la NICSP 33.

- (a) Un periodo de reforma corto (hasta tres años) puede ser apropiado cuando exista un fuerte apoyo político, un número limitado de entidades y una buena capacidad profesional e institucional.
- (b) Los periodos de reforma medios (de tres a cinco años) proporcionan más tiempo para la preparación de planes de implementación detallados, el desarrollo de políticas contables, la implementación y prueba de nuevos sistemas, y tiempo para la educación de grupos como los empleados del gobierno y los políticos en relación con los cambios.
- (c) Los beneficios de un largo periodo de implementación (más de seis años) necesitan equilibrarse con los riesgos de la "fatiga de la reforma." La fatiga de las reformas se produce cuando quienes están al frente de los cambios en las entidades de gobierno pierden el sentido de urgencia y el entusiasmo necesarios para su implementación, sobre todo si no surgen beneficios al principio del proceso.

Al preparar el PEI nacional, la duración del programa de reforma necesitará ser:

- (a) incorporada al PEI nacional porque ha sido establecido, por ejemplo, por la política del gobierno; o
- (b) calculada, basándose en las diversas consideraciones incluidas en la determinación del enfoque de la migración. Será necesario intentar la aprobación explícita del calendario propuesto como parte de la aprobación general del PEI nacional.

#### *Utilización de los hitos clave de ejecución*

Los hitos clave de la ejecución, con respecto a los cuales se pueden supervisar los progresos para que la gestión del programa y del proyecto sea vigente, necesitan establecerse en el contexto del calendario general del programa de reforma. La fase de implementación del programa se diseñará para centrarse en la consecución de los principales hitos de entrega. A la hora de establecer estos hitos clave de entrega, el EGSP y los equipos individuales de implementación de proyectos (EIP) pertinentes necesitarán:

- (a) comprender las diferentes posiciones de partida para el gobierno central, el gobierno local y cualquier empresa pública que se requiera que pase a las NICSP (en su caso, utilizando entidades piloto como punto de referencia) para determinar si el enfoque o la secuencia pueden diferir entre sectores;
- (b) identificar las entidades del gobierno más afectadas por las NICSP;
- (c) utilizar cualquier grupo de asesoramiento técnico para determinar el enfoque para la implementación de las NICSP;
- (d) determinar la secuencia de implementación de las NICSP en función de la materialidad o importancia relativa de las transacciones y saldos tratados por las NICSP;
- (e) garantizar que el plan contable reestructurado cumple los requerimientos de información de las NICSP;
- (f) establecer un calendario para el trabajo con el fin de alcanzar los hitos clave de entrega pertinentes; y
- (g) comunicar el calendario y los requerimientos.

Algunos de los hitos clave de la entrega pueden requerir que las entidades informen o confirmen de otro modo diversas declaraciones. Para lograr una información congruente que facilite la presentación de informes a las partes interesadas, el EGSP debería diseñar un informe proforma para recopilar los datos necesarios y distribuirlo a las entidades con un calendario de las aportaciones requeridas.

Cuando se utilicen cuentas provisionales en paralelo como parte del enfoque de migración, los hitos clave de entrega deben proporcionar un calendario descriptivo para la presentación de balances provisionales con el fin de comprobar la afirmación de que la entidad dispone de todo lo necesario para elaborar un balance. Las lecciones aprendidas de ese ejercicio se utilizan un año después para preparar los balances que constituirán el punto de partida de las cuentas provisionales en paralelo del ejercicio siguiente. El PEI podría prever dos años provisionales en paralelo. Cuando la fase de implementación se base en el uso de entidades piloto, la secuencia sería que el cuadro piloto estuviera ligeramente por delante del resto de entidades del gobierno.

También podría fijarse un calendario para los balances provisionales y las cuentas en paralelo de las entidades recaudadoras de ingresos (impuestos y derechos).

### *Gestión del riesgo*

Una de las primeras responsabilidades del EGSP será establecer un sistema de gestión de riesgos, que identificará los riesgos para el éxito de la entrega del PEI nacional, evaluará la probabilidad de que se produzcan los riesgos y el impacto que tendrían en la entrega, y describirá los factores de reducción o las acciones que necesitan tomarse para minimizar, supervisar y controlar la probabilidad o el impacto de que se produzcan esos riesgos. Será necesario gestionar los riesgos en función de la consecución de los hitos clave de la ejecución.

## **Contenido del plan y de la estrategia de implementación nacional**

### *Introducción*

El PEI nacional establece el planteamiento general de la migración a un marco de la contabilidad y la información financieras de acumulación (o devengo), incluido el calendario de la reforma y los principales hitos de la ejecución. Un PEI nacional se redactará a nivel estratégico y podrá estar apoyado por otros PEI redactados para sectores (gobierno central o local, por ejemplo, si se prevé que un sector pueda migrar más rápidamente que el otro) y a nivel de entidad, cuando una entidad ponga en funcionamiento un PEI nacional o sectorial para sus propios fines. El contenido del PEI nacional se adaptará según convenga a los demás PEI, pero los PEI deben ser congruentes en cuanto a los entregables dentro del calendario general del programa.

### *Índice*

El contenido de un PEI nacional podría incluir:

- (a) El alcance de la reforma
- (b) El papel del comité de dirección nacional (CDN)
- (c) El papel del equipo de gestión de supervisión del programa (EGSP)
- (d) El establecimiento de equipos de implementación de proyectos (EIP), dirigidos por un miembro del EGSP, para supervisar los proyectos propuestos dentro del programa

- (e) Procesos, procedimientos y requerimientos legislativos existentes (incluyendo cualquier política y sistema contable existente)
- (f) Proyectos propuestos que formarán parte de la fase de planificación del programa de migración, que podrían incluir:
  - (i) Infraestructura y sistemas de TIC
  - (ii) Políticas y sistemas contables propuestos
  - (iii) Requerimientos de información
  - (iv) Estrategia y plan de comunicación, incluidas las actividades de enlace con socios clave como el Auditor General, la auditoría interna y, si procede, los socios para el desarrollo
  - (v) Gestión del cambio
  - (vi) Formación
- (g) Proyectos propuestos que formarán parte de un programa más amplio, o vínculos con proyectos existentes, que podrían incluir:
  - (i) Estrategias más amplias de educación, formación y capacitación
  - (ii) Cuestiones más amplias de infraestructura de TI
- (h) La fase de implementación, que incluirá:
  - (i) El calendario de implementación de los proyectos propuestos
  - (ii) Los hitos clave de la ejecución
  - (iii) El sostenimiento de la reforma

## **Estrategias y planes sectoriales de implementación**

El PEI nacional establece el planteamiento general de la migración a un marco de la contabilidad y la información financieras de acumulación (o devengo), incluido el calendario de la reforma y los principales hitos de la ejecución. Al desarrollar el PEI nacional, una jurisdicción podría reconocer que las entidades de las distintas partes del sector público (gobierno central o gobierno local, por ejemplo) iniciarán la migración desde puntos diferentes en cuanto al marco conceptual, los sistemas y las capacidades contables existentes.

Aunque el calendario general de la reforma y los hitos clave de ejecución de un PEI nacional marcan la fecha final en la que debe entregarse el programa de reforma, podría fomentarse una finalización más temprana del programa en determinados sectores en los que esto sea factible.

Así, algunas jurisdicciones podrían considerar apropiado desarrollar PEI sectoriales para cubrir, por ejemplo, el gobierno central o el gobierno local. Una jurisdicción podría determinar que son apropiadas otras subclasificaciones; por ejemplo, la sección de autoridades locales podría dividirse en ciudad, otras urbanas y rurales, según las circunstancias.

En la mayoría de las jurisdicciones, las empresas públicas adoptan las normas de contabilidad del sector privado. Sin embargo, es importante que el marco conceptual contable y de información de cada

empresa pública se adecue a sus mecanismos de financiación y a su modelo de negocio, lo que podría significar que algunas empresas públicas aplicarían más adecuadamente las NICSP.

Por lo tanto, también puede ser conveniente elaborar un PEI que cubra las empresas públicas a las que se requerirá que migren a las NICSP.

### **Estrategias y planes a nivel de entidad de implementación**

Es probable que las entidades individuales necesiten sus propias estrategias y planes para cumplir su parte en la migración a un marco de contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo).

El PEI nacional establece el planteamiento general de la migración a un marco de la contabilidad y la información financieras de acumulación (o devengo), incluido el calendario de la reforma y los principales hitos de la ejecución. Los PEI sectoriales también pueden desarrollarse en reconocimiento de que las diferentes partes del sector público a menudo iniciarán la migración desde puntos distintos en cuanto al marco conceptual, los sistemas y las capacidades contables existentes.

Aunque el calendario general de la reforma y los hitos clave de ejecución marcan la fecha final en la que debe entregarse el programa de reforma, podría fomentarse una finalización más temprana del programa en determinados sectores en los que esto sea factible.

Las entidades individuales necesitarán trabajar dentro del calendario de la reforma y cumplir los hitos clave de entrega establecidos en el PEI nacional y, en su caso, cualquier otro requerimiento subordinado establecido en un PEI sectorial.

Los principales requerimientos de política contable para transacciones y saldos significativos se establecerán a menudo de forma centralizada, pero una entidad individual necesitará disponer de un plan para realizar los cambios necesarios en sus propios sistemas, procesos y procedimientos.





## CREACIÓN DE CAPACIDAD

Un programa de reforma exitoso verá el desarrollo de capacidades en un contexto más amplio. Tendrá en cuenta a todos los grupos interesados y considerará sus necesidades en materia de educación y formación y abordará las necesidades a corto, medio y largo plazo.

Se requerirán diferentes tipos de intervención en las distintas fases del programa de reforma: prever la reforma, implementarla y mantenerla.

La educación proporciona a las partes interesadas los conocimientos generales que necesitan para comprender el propósito, los insumos, los productos y los resultados del programa de reforma. La formación es la provisión de las habilidades necesarias para llevar a cabo el programa de reforma.

Será necesario considerar la educación dentro del sector público como parte de un proyecto para desarrollar la capacidad de las instituciones y los individuos. La educación de algunos grupos interesados (representantes electos y sociedad civil, por ejemplo) se llevará a cabo de acuerdo con la estrategia de comunicación.

### La Planificación de la reforma

Las entidades del sector público necesitan unas estructuras y un liderazgo adecuados, así como personas con las aptitudes, las cualificaciones y la mentalidad adecuadas, para operar con eficiencia y eficacia. El órgano de gobernanza debe asegurarse de que la entidad tenga tanto la capacidad de cumplir su propio mandato como de que la gestión, incluida la alta dirección, tenga la capacidad operativa para la entidad en su conjunto.

Los distintos sectores pueden encontrarse en diferentes niveles de madurez a la hora de abordar la migración a la contabilidad y la información basadas en la acumulación (o devengo) y, dentro de los sectores, las entidades individuales pueden encontrarse en diferentes niveles de madurez. Habrá que tener en cuenta estas consideraciones cuando se lleven a cabo los análisis de las carencias, ya que ello repercutirá en el tipo de educación o formación requerida, en su calendario y en cómo podría proporcionarse.

El análisis de las carencias realizado a nivel institucional se traduce en la necesidad de personas con competencias particulares para satisfacer las necesidades institucionales. Una entidad necesitará un marco de formación, basado en un conjunto de competencias, que le ayude a prever las intervenciones necesarias a lo largo de la fase de implementación y con el fin de garantizar la continuidad de la reforma.

El éxito de la ejecución del programa requiere disponer de las estructuras, el liderazgo y el personal adecuados, así como de estrategias y recursos para abordar las lagunas existentes y subsanar las que surjan con el tiempo. Por lo tanto, una planificación cuidadosa es esencial para garantizar no solo que la reforma pueda implementarse, sino también mantenerse.

La creación de capacidad para satisfacer estos requerimientos puede requerir socios externos para la creación de capacidad, así como aportaciones internas.

## Identificación de las necesidades

### *Introducción*

Aunque algunas de las necesidades a nivel institucional serán las mismas para los distintos tipos de entidad tanto para la migración a un marco de contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo), como para el mantenimiento de la reforma, las diferencias de función harán que algunas necesidades sean exclusivas de la entidad del sector público.

### *Desarrollo del liderazgo de una entidad*

Todos los miembros del órgano de gobierno de una entidad del sector público deben tener las aptitudes y los conocimientos adecuados para ejercer el liderazgo y cumplir con sus funciones y responsabilidades. Todos los miembros del órgano de gobierno deben recibir una formación introductoria adecuada y adaptada a su función, así como oportunidades para desarrollar aún más sus aptitudes. Sin embargo, el liderazgo no lo ejercen solo los que están en la cima de la organización.

### *El director financiero es un miembro clave del equipo de liderazgo*

El director financiero (CFO, por sus siglas en inglés) debe ser un miembro clave del equipo de dirección, ayudándole a desarrollar e implementar la estrategia y a dotar de recursos y cumplir los objetivos estratégicos de la entidad de forma sostenible y en interés público.

El director financiero y el personal profesional de finanzas marcan la pauta a la dirección y a los individuos de toda la organización en el cumplimiento de sus responsabilidades en materia de gestión de las finanzas públicas.

### *Todas las decisiones tienen una consecuencia financiera*

Las funciones financieras no las lleva a cabo únicamente un departamento financiero. Dependiendo de la configuración de los sistemas informáticos y de los procesos y procedimientos establecidos (incluidas las autoridades delegadas para tomar, por ejemplo, decisiones de compra), un departamento financiero suele implicarse solo hacia el final de un proceso que probablemente comenzó con la toma de una decisión por parte de un funcionario.

### *El Departamento de Finanzas*

La migración a un marco conceptual de contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo) conlleva necesariamente cambios en la combinación de competencias que requerirá un departamento financiero. La importancia del cambio puede depender en parte de la madurez de la gestión financiera pública en una jurisdicción. Por ejemplo, algunas jurisdicciones pueden cumplir con el requerimiento de mantener actualizados los inventarios de activos o los registros de deudores, mientras que los informes del auditor general de otras jurisdicciones muestran que no es así.

En la mayoría de las jurisdicciones, la migración a un marco conceptual de contabilidad de acumulación (o devengo) requiere contadores profesionalmente cualificados, aunque no es necesario que todo el departamento financiero esté profesionalmente cualificado. La naturaleza y el número de transacciones que pasen por el departamento financiero de una entidad influirán en la configuración del departamento en cuanto a las proporciones de personal cualificado/parcialmente cualificado/técnico/general que se requerirán.

### *Auditoría interna*

La auditoría interna es una parte vital para garantizar una buena gestión de las finanzas públicas. Puede ocurrir que la función de auditoría interna existente ya cuente con el personal suficiente con los conocimientos, habilidades y competencias necesarios para satisfacer las necesidades de una entidad. Sin embargo, es probable que los cambios en los procesos y procedimientos que acompañan a la migración a un marco conceptual de contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo) repercutan en el enfoque que la auditoría interna da a su trabajo.

### *Ministerio de Finanzas-Un centro de excelencia*

La migración a un marco conceptual de contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo) podría aprovecharse para crear un centro de excelencia en el ministerio de finanzas o en el departamento del contador general. Compuesto por los contadores profesionalmente cualificados, el centro de excelencia podría convertirse en un equipo virtual de expertos técnicos y prácticos (algunos miembros del equipo podrían trabajar juntos como un equipo físico).

## **Análisis de carencias**

### *Introducción*

La transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) exigirá una redefinición de los perfiles de las funciones, las descripciones de los puestos y las especificaciones de las personas en consonancia con el entorno operativo basado en la acumulación (o devengo). Cualquier cambio que se introduzca en los procesos de negocio puede conducir a una revisión de la estructura organizativa. Una vez identificadas las competencias necesarias a nivel institucional, una entidad necesitará comparar las competencias existentes con las requeridas.

El EGSP (o equivalente) necesitará asegurarse de que se llevan a cabo análisis de carencias en todas las entidades del sector público para determinar cómo se ajustan las competencias existentes a los requerimientos. El resultado pueden ser algunas reasignaciones de personal, pero sin duda habrá necesidad de formación para capacitar al personal individual en el desempeño de sus funciones dentro del nuevo marco conceptual de la contabilidad y la información financieras.

### *Liderazgo de una entidad*

Todos los miembros del órgano de gobierno necesitan haber recibido una formación introductoria adecuada y adaptada a su función, así como oportunidades para seguir desarrollando sus capacidades. También es vital que el resto del personal que desempeñe funciones directivas tenga las aptitudes necesarias para proporcionar dirección, apoyo y retos en la consecución de los objetivos de prestación de servicios públicos de la entidad.

### *El Director Financiero*

El director financiero de una entidad del sector público puede tener cualquiera de los diferentes títulos (director financiero, jefe de finanzas, por ejemplo). Algunas jurisdicciones tienen un concepto de contable o funcionario contable. Esta función puede o no ser la misma que la de un director financiero. Un contable puede ser el funcionario permanente de mayor rango de una entidad del sector público con amplias responsabilidades en la consecución de los objetivos de prestación de servicios y políticas de la entidad.

Es beneficioso contar con un contable profesionalmente cualificado (es decir, que sea miembro de pleno derecho de una organización profesional de contables a través de la vía del examen y que deba adherirse a un código de ética profesional). Un director financiero debe tener suficiente experiencia en el momento de su nombramiento para poder demostrar la competencia suficiente para cumplir con los deberes y responsabilidades de un director financiero requeridos por la entidad empleadora. Si el director financiero no está cualificado profesionalmente, una entidad podría pretender oportunidades para facilitar la obtención de dicha cualificación. Esto podría ser a través de una vía rápida para ser miembro de una Organización Profesional de Contadores.

#### *La función financiera más amplia*

Como parte de sus políticas de desarrollo, las entidades del sector público deben asegurarse de que los gestores reciben la formación financiera adecuada y de que todo el personal comprende sus responsabilidades en relación con la gestión financiera pública. Para que los conceptos y prácticas de gestión financiera pública calen en la organización, sus gestores necesitan asumir la responsabilidad y poseer las competencias adecuadas para asumir el liderazgo en sus propias áreas.

#### *El Departamento de Finanzas*

El departamento financiero no debe confundirse con la función financiera. El departamento financiero es un subconjunto de la función financiera. El departamento financiero necesitará una combinación adecuada de:

- (a) personal cualificado profesionalmente y en proceso de formación profesional;
- (a) Técnicos contables y técnicos en prácticas;
- (b) Empleados de contabilidad general.

La combinación global dependerá de las responsabilidades del departamento financiero. Por ejemplo, en una jurisdicción que tenga una función de pagos centralizada o que utilice servicios compartidos, es probable que el departamento financiero de una entidad individual necesite menos personal y una combinación diferente que un departamento financiero que tenga que procesar pagos y llevar a cabo las tareas auxiliares (como conciliaciones bancarias y de otro tipo) asociadas a una función de pagos. Cuando un departamento financiero tiene su propia función de pagos, es posible que no más de un 30% del personal necesite estar profesionalmente cualificado o en proceso de formación profesional; el 70% restante estará formado por técnicos y empleados de contabilidad general.

#### *Auditoría interna*

La función de auditoría interna desempeña un papel vital para la dirección de una entidad y es parte integrante de un sistema sólido de controles internos. En algunas jurisdicciones, las unidades de auditoría interna operan dentro de entidades individuales del sector público; en otras, los servicios de auditoría interna pueden ser proporcionados por un equipo central que quizás trabaje para un auditor general interno. Los auditores internos necesitan estar debidamente cualificados; en algunas jurisdicciones, los auditores internos pertenecerán al Instituto de Auditores Internos local. Las funciones de auditoría interna sólidas también emplearán - quizás con contratos de corta duración o en comisión de servicios de otras entidades u otras áreas de su propia entidad - a otros especialistas para ayudar en tareas de auditoría concretas.

*Ministerio de Finanzas-Un centro de excelencia*

La aplicación de las normas de contabilidad conlleva retos que a menudo se resuelven mejor mediante el análisis con colegas cuya función podría denominarse centro de excelencia. Tal unidad podría:

- (a) mantener el manual de políticas contables nacionales o su equivalente, garantizando que cualquier NICSP nueva, o modificación de las existentes, se revise e incorpore, adapte o interprete, según sea necesario, en el manual;
- (b) proporcionar asesoramiento y guía, previa solicitud, a los preparadores de cuentas y a cualquier otra parte interesada sobre la interpretación y aplicación de los requerimientos del manual—no solo durante la migración a la contabilidad y la información basadas en la acumulación (o devengo), sino posteriormente;
- (c) garantizar que las necesidades de contadores del sector público se satisfacen mediante el uso adecuado de profesionales de la contabilidad, tanto en las operaciones cotidianas como también cuando surjan cuestiones específicas y sea necesario abordarlas; y que el personal de contabilidad se desarrolla en su carrera profesional;
- (d) apoyar y asesorar a los directores financieros; y
- (e) asegurarse de que se celebran los eventos apropiados con la frecuencia y en los lugares, y cubriendo los temas, que mejor respondan a las necesidades de los contadores del sector público.

**Satisfacción de las necesidades de formación***Introducción*

La adopción con éxito de la contabilidad de acumulación (o devengo) (en parte o en su totalidad) y los cambios de sistemas asociados no pueden producirse sin un personal debidamente formado. Además, la educación de grupos clave de partes interesadas sobre los beneficios de la contabilidad de acumulación (o devengo) y la concienciación general sobre las reformas y los beneficios esperados es crucial—la gente necesita estar convencida de los beneficios o no verán el propósito de las reformas—y debe producirse a todos los niveles de gobierno y ser, al menos parcialmente, impulsada y "poseída" por entidades individuales.

El desarrollo de una estrategia de formación eficaz y la impartición de la formación adecuada de acuerdo con dicha estrategia son elementos esenciales de la gestión del riesgo de transición. Los principales riesgos asociados a la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) son que el proyecto no aporte los beneficios esperados, se salga del presupuesto o se retrase. Por lo tanto, el desarrollo de estrategias de formación y la implementación de programas de formación deben identificarse como hitos clave de la ejecución.

Como ocurre con cualquier reforma o cambio de sistema importante, para aprovechar todos los beneficios del cambio es importante que el personal:

- (a) comprenda las razones de los cambios, el diseño de la reforma, el enfoque de la implementación y las implicaciones de la reforma;
- (b) entienda los aspectos prácticos de la aplicación de las reformas en su propia entidad y sea capaz de implementar los cambios;

- (c) sea capaz de hacer funcionar los sistemas y procedimientos tras su implementación (tanto a nivel centralizado como descentralizado); y
- (d) pueda utilizar la información generada por los nuevos sistemas.

Las entidades que experimenten cambios generalizados, como los asociados a una transición a la contabilidad de acumulación (o devengo), necesitarán un proyecto de gestión del cambio, que deberá incluir la necesidad de formación. Es importante que tanto los aspectos técnicos como los culturales del cambio se aborden en el desarrollo de la estrategia de formación (y, de hecho, de la estrategia de comunicación).

#### *Identificación de los grupos destinatarios*

La identificación de los grupos destinatarios y el desarrollo de estrategias de educación o formación para cada grupo destinatario significa que la formación puede adaptarse a las necesidades de grupos específicos. Por ejemplo, plantear la concienciación de los representantes electos o de los órganos de control público sobre el papel, la finalidad y los objetivos de la reforma contribuirá a reforzar el apoyo político; formar a los gestores y al resto del personal les ayudará a comprender sus funciones y responsabilidades en el contexto de las reformas, sus responsabilidades dentro de sus subsistemas y las relaciones entre los distintos subsistemas.

Ejemplos de grupos destinatarios-educación:

- Representantes electos
- Organismos públicos de control
- El funcionario de alto nivel permanente o funcionario de entidades del sector público
- Los gestores de alto nivel
- Gestores operativos

Ejemplos de grupos destinatarios-formación:

- Gestores financieros
- Personal de finanzas
- Grupos funcionales (por ejemplo, adquisiciones o apoyo administrativo (para temas relacionados con las finanzas)
- Gestores de activos
- Analistas presupuestarios/financieros
- Equipo de implementación del programa o proyecto
- Gestores de programas o proyectos
- Auditores internos
- Operadores del sistema y apoyo informático

### *Análisis de carencias e identificación de las necesidades de formación*

Para identificar las necesidades de formación, es necesario examinar el impacto de las reformas en el tipo de habilidades, conocimientos y comportamientos (denominados colectivamente competencias) necesarios para llevar a cabo los diversos procesos y procedimientos de un marco conceptual de contabilidad y de información de acumulación (o devengo), comprender las competencias existentes y realizar un análisis de las deficiencias. A continuación, será necesario tomar decisiones sobre cómo subsanar las deficiencias detectadas. A la hora de tomar esas decisiones, será importante considerar en toda la función financiera el equilibrio requerido entre los contadores profesionalmente cualificados, los técnicos contables y los empleados contables. Y la función financiera también podría incluir de forma útil funciones administrativas clave relacionadas con las finanzas en áreas operativas/de prestación de servicios.

Llenar las lagunas podría lograrse de varias maneras y el enfoque que se adopte dependerá de circunstancias como la disponibilidad de financiación, y de cualquier limitación en el tamaño del servicio público. Las opciones incluyen:

- (a) la impartición de formación al personal existente;
- (b) un programa general de contratación y formación;
- (c) la contratación en el sector privado;
- (d) la contratación en otras entidades del sector público; y
- (e) el uso de consultores/contratistas;

### *La formación va más allá de la contabilidad*

Sea cual sea la vía que se tome para subsanar las carencias detectadas, es inevitable que se necesite proporcionar algún tipo de formación. Necesitará centrarse en algo más que los conocimientos de contador. En la función pública, la formación suele tener dos componentes diferentes:

- (a) Un componente técnico que refleje los conocimientos y habilidades que se deben dominar; y
- (b) Un componente medioambiental u organizativo que refleje los valores, las políticas y las prácticas del servicio público.

### *Formación-El enfoque y el calendario*

Los recursos disponibles determinarán la idoneidad de las distintas estrategias de formación. Por ejemplo, unos recursos limitados pueden significar que la formación tenga lugar en un plazo más largo y que se recurra al personal existente para desarrollar e impartir los programas de formación, en cuyo caso puede requerirse la inversión en cursos de "formación de formadores". Los tipos de sistemas y programas informáticos elegidos también influirán en las estrategias de formación. Por ejemplo, si se utilizan soluciones de software "listas para usar" o enfoques "estándar del sector industrial", es probable que el fabricante u otros proveedores privados ya hayan desarrollado material de formación para apoyar el producto o el enfoque. También puede ser posible utilizar la enseñanza a distancia, los cursos en línea y los recursos basados en las tecnologías de la información para impartir la formación.

La formación puede proporcionarse a través de:



- (a) Seminarios y talleres proporcionados por organizaciones de contadores profesionales;
- (b) cursos formales ofrecidos por instituciones académicas y otras instituciones de formación (dicha formación puede estar disponible como parte de un programa formal de permiso de estudios);
- (c) cursos desarrollados y ofrecidos por centros de formación del gobierno (estos cursos también pueden estar disponibles para entidades individuales que deseen personalizar los materiales); y
- (d) Seminarios internos, talleres y conferencias a cargo de entidades individuales.

El calendario de la formación es importante. Si es demasiado pronto en el proceso de transición, el personal puede olvidar lo aprendido y necesitar cursos de repaso. Aunque la formación general puede comenzar hasta un año antes de la implementación, algunas formaciones (por ejemplo, la formación en sistemas) se impartirán mejor justo antes de la implementación. Temas como el uso de la información financiera generada por los nuevos sistemas pueden requerirse tanto antes como después de la implementación.

#### *Formación continua*

En general, se requiere una formación continua en gestión financiera. Es necesario incluir un resumen del nuevo sistema y de las responsabilidades de gestión financiera de los distintos miembros del personal en los programas de iniciación para el personal nuevo y en los cursos periódicos de actualización para el resto del personal; algunos de ellos podrían proporcionarse a través de seminarios y talleres impartidos por entidades de auditoría externa o por las OPC.

#### *Errores a evitar*

Tanto si se cubren las lagunas contratando nuevo personal como recurriendo a consultores o contratistas, una entidad necesita ser consciente de los errores que hay que evitar, como:

- (a) centrar una campaña de contratación únicamente en el salario, lo que en el sector público podría no ser eficaz. A la hora de contratar, una entidad podría considerar qué motivaría a un posible contratado a aplicar para un puesto. Por lo general, no se trata únicamente del salario que se ofrece. Es probable que dependa de varios factores, como el estado del mercado laboral en ese momento, el paquete de remuneración que se ofrezca (que podría incluir una pensión), el compromiso con la formación y el desarrollo personal, y la capacidad del sector público para demostrar que es posible tener una carrera satisfactoria en las finanzas públicas. Cada vez más, también, los potenciales contratados se fijan en los enfoques de los empleadores sobre las cuestiones medioambientales.
- (b) Los consultores a menudo se marchan sin transferir conocimientos. Esto puede deberse a que el empresario no ha:
  - (i) hecho de la transferencia de conocimientos un requerimiento contractual específico;
  - (ii) identificado al personal adecuado para trabajar junto a los consultores y aprender de ellos;

- (iii) desarrollado equipos y mecanismos para garantizar la transferencia de conocimientos; o
- (iv) supervisado el desarrollo del personal para garantizar que la transferencia de conocimientos se produce durante todo el periodo del contrato del consultor/contratista.

## Socios para el desarrollo de capacidades

### *Introducción*

Una vez realizado el análisis de las carencias e identificadas las competencias que necesitan desarrollarse, cada entidad deberá determinar cuál es la mejor manera de desarrollarlas. Los recursos para hacer frente a las necesidades podrían estar disponibles internamente, pero la experiencia sugiere que la mayoría de las entidades necesitarán buscar socios externos que les ayuden a crear capacidad, sin duda a nivel individual y quizás a nivel institucional.

### *Métodos de capacitación*

Puede haber un solapamiento entre los socios de capacitación y los de formación cuando las necesidades de capacitación se centren en la formación del personal existente. Otros métodos incluyen

- (a) programas de intercambio en virtud de los cuales una entidad intercambia personal con otra entidad con el fin de importar experiencia e intercambio de conocimientos de la segunda entidad y exporta personal a la segunda entidad con fines de aprendizaje;
- (b) desplazamientos unidireccionales y de corta duración a otra entidad con el fin de adquirir conocimientos y experiencia y llevarlos de vuelta a la entidad de origen; y
- (c) Compra o recepción de servicios de consultoría donados.

### *Internos de una jurisdicción*

Los socios dentro de una jurisdicción podrían incluir:

- (a) las entidades del sector público que preparan sus estados financieros sobre la base de la acumulación (o devengo) (por ejemplo, en algunas jurisdicciones, las autoridades locales preparan los estados financieros sobre la base de la acumulación (o devengo), o en parte, y podrían ofrecer ayuda a las entidades del gobierno central);
- (b) en cuanto a la auditoría de los estados financieros, las firmas de contabilidad— particularmente las que son contratadas por la entidad fiscalizadora superior para llevar a cabo auditorías del sector público, donde los programas de intercambio o las comisiones de servicio podrían ser de beneficio mutuo; y
- (c) Organizaciones de contadores profesionales.

### *Externos a una jurisdicción*

Los socios externos a una jurisdicción pueden ser organizaciones regionales e internacionales, incluidos los organismos donantes que proporcionan asistencia técnica en cuestiones de gestión financiera pública.

## Implementación de la reforma

Una vez identificadas las personas requeridas, una entidad necesitará asegurarse de que emplea a las personas adecuadas. La estrategia y el plan de implementación ayudarán a una entidad a determinar lo que necesita. Por ejemplo, si la entidad ya prepara sus estados financieros sobre la base de la acumulación (o devengo), o en parte, es probable que su departamento financiero disponga de la mayoría de los conocimientos requeridos, si no de todos. Cuando los estados financieros existentes de una entidad se basan en el efectivo, es probable que exista una mayor necesidad de desarrollo de capacidades.

Una entidad también necesitará considerar, en el contexto del marco de formación y de las competencias requeridas, las necesidades de educación de los responsables políticos y de la toma de decisiones y las necesidades de educación o formación de los gestores no financieros.

Cuando la entidad recurra a socios externos como parte de su desarrollo de capacidades durante la fase de implementación, deberá asegurarse, mediante un seguimiento adecuado, de que los conocimientos y habilidades se transfieren al personal de la entidad. Esto es esencial no solo para el éxito de la implementación del proyecto, sino también para la sostenibilidad de las reformas.

## El sostenimiento de la reforma

Las personas y el entorno en el que opera una entidad cambiarán con el tiempo. Habrá una necesidad continua de desarrollar la capacidad de la entidad a través de las habilidades y la experiencia de la dirección y de los miembros individuales del personal.

Las universidades y los centros de formación del sector público tienen un papel que desempeñar tanto en la educación como en la formación.

Es necesario animar a las organizaciones de contadores profesionales a que incluyan al sector público en sus estrategias y planes de futuro a medida que la contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo) se generalizan en el sector público.

Merece la pena considerar la creación de una profesión en el ámbito de las finanzas del gobierno, que aporte un sentido de trayectoria profesional y apoyo a la carrera, como medio para atraer a los candidatos adecuados y ayudar a retenerlos.

Es necesario abordar la contratación, la retención y la recompensa.

El director financiero y otros responsables de finanzas desempeñarán un papel clave en la coordinación de la implementación de lo anterior.

## Contratación, retención y recompensa

Atraer y retener a personal de calidad puede ser un reto para las entidades del sector público, ya que trabajar en el sector público se percibe a veces como menos atractivo en términos de recompensa económica y progresión profesional en comparación con otros sectores. La creación de beneficios atractivos, oportunidades de desarrollo personal y para una posible progresión profesional deben ser consideraciones clave para crear una fuerza de trabajo comprometida y competente.

La profesionalidad del servicio público está garantizada por las buenas normas de gestión y las prácticas de gestión de los recursos humanos. La entidad del sector público empleadora necesita asegurarse de

que dispone de la remuneración, la evaluación del rendimiento, la formación y el desarrollo profesionales, las medidas de integridad y los procedimientos disciplinarios adecuados. Estas son necesarias no solo para atraer a empleados valiosos a la función pública, sino también para retenerlos y motivarlos.

## Universidades

### *Introducción*

Algunas organizaciones de contadores profesionales solo aceptan como estudiantes en prácticas en sus programas de cualificación profesional de contadores a personas con un título de contador. Las universidades, por tanto, pueden tener un papel que desempeñar en la enseñanza de la contabilidad y la información financieras del sector público basadas en las NICSP.

### *Desarrollo de cursos universitarios*

Es probable que el contenido de las normas de contabilidad de una titulación académica de contador se concentre en las normas de contabilidad del sector privado—generalmente las Normas Internacionales de Información Financiera—con una enseñanza limitada o nula sobre la contabilidad del sector público. Sin embargo, las universidades de algunas jurisdicciones han reconocido la importancia del sector público para la economía de un país y, por lo tanto, ofrecen cursos o módulos de contabilidad específicos para el sector público. Por ejemplo, en Zimbabwe:

- (a) La Universidad de Zimbabwe ofrece los siguientes cursos:
  - (i) A nivel de grado universitario, Contabilidad y finanzas del sector público;
  - (ii) A nivel de posgrado, Diploma de Posgrado en Contabilidad y Finanzas del Sector Público o un Máster en Contabilidad y Finanzas del Sector Público.
- (b) La Universidad de Ciencias de la Educación de Bindura ofrece un Grado de Contador que incluye módulos sobre:
  - (i) Finanzas públicas en la parte II; y
  - (ii) Contabilidad del sector público en la parte III.
- (c) La Universidad Estatal de Midlands ofrece un Grado en Contabilidad de Comercio que incluye dos módulos en el nivel 4 que tienen como objetivo garantizar "que los estudiantes adquieran conocimientos y habilidades relacionados con la contabilidad de entidades del sector público en cumplimiento de los requerimientos de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público".
- (d) El grado en contabilidad de la Universidad Abierta de Zimbabwe incluye un módulo obligatorio sobre contabilidad del sector público en el 3º curso académico.

La atención académica en otras jurisdicciones incluye:

- (a) Un curso de grado "Contabilidad del sector público" ofrecido por la Universidad Nacional de Australia;
- (b) Un curso de grado y otro de máster en Administración Financiera y Contabilidad del Sector Público ofrecidos por la Universidad de Tampere, Finlandia; y

- (c) Una imagen mixta de algunos módulos cortos ofrecidos como parte de los estudios de postgrado en, por ejemplo, el Reino Unido, Australia, Italia y Malta.

### Centros de formación del sector público

#### *Introducción*

Muchas jurisdicciones cuentan con centros de formación del sector público. Existen para dotar a los funcionarios públicos de las aptitudes, conocimientos y actitudes necesarios que garanticen un rendimiento y una prestación de servicios de alta calidad en el sector público. Algunas pueden estar destinadas específicamente a los funcionarios del gobierno central; otras, a todo el sector público.

#### *El papel de los centros de formación*

El desarrollo de cursos personalizados para el sector público que ofrezca cualquier institución de formación requiere una inversión significativa de tiempo y otros recursos. Sin embargo, cuando el número de personal que requiera formación justifique el desarrollo de cursos personalizados, pueden producirse los siguientes beneficios:

- (a) mayor relevancia de la formación para los participantes, de forma que los conocimientos aprendidos puedan aplicarse directamente-no se requiere que el alumno evalúe hasta qué punto el material del curso es aplicable al entorno del sector público;
- (b) tras la inversión inicial en tiempo y otros recursos, requiere poco esfuerzo por parte del gobierno; y
- (c) El curso es un recurso a largo plazo que puede desarrollarse y perfeccionarse para seguir el ritmo de los nuevos cambios del sector público.

### Papel de las organizaciones de contadores profesionales

#### *Introducción*

Las organizaciones profesionales de contadores (OPC) son organismos de afiliación compuestos por contadores profesionales individuales, auditores o técnicos en contabilidad que desempeñan diversas funciones en el campo de la contabilidad y se adhieren a normas de práctica de alta calidad. La mayoría de las jurisdicciones tienen al menos una OPC. El objetivo principal, si no único, de la mayoría de estos organismos es el sector privado y en muchos hay poca o ninguna experiencia del sector público. La IFAC ha pretendido ampliar la profesión para incluir al sector público y ha proporcionado guías para ayudar a las OPC a lograrlo con éxito, incluida la publicación de un conjunto de herramientas sobre "Establecimiento y desarrollo de un organismo profesional".

#### *Las funciones de las OPC*

Las funciones de las OPC incluyen:

- (a) otorgar cualificaciones mediante examen;
- (b) requerir un desarrollo profesional continuo;
- (c) mantener un código de ética y disciplina;
- (d) interpretar y mantener normas uniformes de contabilidad; y
- (e) posibilitar y apoyar la rendición de cuentas.

### *La cualificación de contador profesional*

Hay muy pocas organizaciones profesionales de contadores que proporcionen cualificaciones especializadas en la contabilidad del sector público o que ofrezcan módulos en este ámbito. Sin embargo, acontecimientos como la iniciativa de la IFAC para la creación de capacidad de las OPC y la publicación del Observatorio Fiscal del FMI han planteado la importancia del sector público para la economía de una jurisdicción y para la economía mundial en general. Las OPC empiezan a ver oportunidades en el mercado del sector público.

Las OPC necesitan considerar si desarrollar una cualificación independiente para el sector público o si incorporar módulos del sector público a su cualificación profesional existente. El tamaño de la economía, el equilibrio entre los sectores público y privado, la práctica de (o la necesidad de) intercambiabilidad de los contadores profesionales entre sectores, y las consideraciones de contratación, retención, recompensa y progresión profesional podrían desempeñar un papel a la hora de determinar cuál es la mejor manera de proporcionar una cualificación en contabilidad del sector público.

Sea cual sea el enfoque elegido, es esencial que las OPC utilicen un marco de competencias reconocido. Éste podría ser el marco de competencias de la OPC para su cualificación de contador existente. La OPC también necesitará considerar si proporcionará formación a través de su programa y proveedores de formación establecidos o si trabajará, por ejemplo, con los centros de formación del sector público.

Es posible que las OPC necesiten acreditar a entidades del sector público como oficinas de formación acreditadas para supervisar la formación de su propio personal; entre los candidatos podrían figurar la entidad fiscalizadora superior, el ministerio de finanzas, los grandes ministerios del gobierno o las grandes autoridades locales.

### *Vías de afiliación*

La vía para ser miembro de una organización profesional de contadores es tradicionalmente a través de un proceso de examen, y en algunas jurisdicciones solo está abierto a aspirantes que tengan un grado universitario en contabilidad, y la experiencia laboral adecuada. La tendencia hacia la adopción de un marco de contabilidad e información financiera de acumulación (o devengo) en el sector público ha destacado la importancia de abordar la forma en que los empleados existentes con experiencia en la gestión financiera pero sin una cualificación profesional podrían obtener la afiliación a un OPC.

### *Vía de examen para la afiliación*

Los nuevos o potenciales contratados en el sector público que deseen seguir una vía financiera podrían tener que seguir una vía tradicional de exámenes para obtener una cualificación profesional de contador del sector público o, habiendo cursado los módulos pertinentes del sector público, una cualificación de contador de las OPC, completar la experiencia laboral pertinente y ser así admitidos como miembros de las OPC.

### *Vía rápida para la afiliación*

Una OPC necesita con razón salvaguardar su posición nacional e internacional.. Al mismo tiempo, necesita apoyar la migración hacia una contabilidad e información financieras basada en la acumulación (o devengo), estudiando la forma de ofrecer la afiliación a los empleados del sector público con experiencia.

Algunas OPC han establecido una "vía rápida" para la afiliación. Por lo general, esta vía es un programa cuidadosamente diseñado y dirigido a los gestores y dirigentes financieros de alto nivel que cuentan con un número mínimo de años de experiencia en gestión financiera, que normalmente sería superior al número de años de experiencia laboral que se requiere a los aspirantes que emprenden la vía de examen completo para acceder a la afiliación.

A menudo, el programa adopta la forma de un requerimiento para presentarse solo a los exámenes finales de nivel, partiendo de la suposición de que la experiencia ha proporcionado a los candidatos los conocimientos previos necesarios para poder completarlos con éxito. La experiencia ha demostrado que no siempre ha sido así. Por ello, sería útil que las OPC consideraran cuántos intentos de examen se permitirían. También refuerza la necesidad de que un empleador del sector público no solo sea realista a la hora de seleccionar candidatos para cualquier programa de "vía rápida" a la afiliación, sino que también esté preparado para el fracaso y cualquier implicación para garantizar el conjunto de aptitudes adecuado en un puesto de gestión financiera o de dirección.





## NORMAS Y POLÍTICAS DE CONTABILIDAD

Una jurisdicción que prevea migrar su sector público a un marco conceptual de contabilidad e información financiera basado en la acumulación (o devengo) podría optar por:

- la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) sin ninguna adaptación o interpretación para el contexto jurisdiccional;
- la aplicación de las NICSP adaptadas o interpretadas para el contexto jurisdiccional;
- el uso de otras normas de contabilidad que puedan o no basarse en las NICSP.

Información sobre el IPSASB puede encontrarse en su página web [www.ipsasb.org](http://www.ipsasb.org). Las NICSP individuales están disponibles en el Manual y contienen guías de aplicación y ejemplos. Esta herramienta proporciona ejemplos prácticos para ayudar a las jurisdicciones y entidades en su migración a la acumulación (o devengo).

Esta sección parte del supuesto de que una jurisdicción prevé su migración utilizando las NICSP. Aun reconociendo que una jurisdicción puede pretender introducir algunas adaptaciones en las NICSP (por ejemplo, para eliminar opciones), cuantas menos adaptaciones, menos onerosa será el flujo de trabajo sobre políticas contables.

El trabajo sobre normas y políticas contables abarca un rango de actividades - y éstas se introducen en la sección sobre el flujo de trabajo de las políticas contables.

El IPSASB publica anualmente un Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público (Manual). El Manual incluye el texto oficial de las NICSP y otras publicaciones del IPSASB. Las NICSP son normas basadas en principios que proporcionan una guía sobre la contabilización de las diferentes transacciones. Las NICSP están numeradas y ordenadas en el Manual en función de la secuencia en la que el IPSASB ha aprobado cada pronunciamiento. Sin embargo, en general es apropiado y útil considerar la implementación de las NICSP en grupos genéricos, y éstos se analizan bajo los encabezamientos de:

- Contenido y presentación de los estados financieros consolidados
- Límites de la contabilidad
- Activos no financieros
- Activos financieros
- Ingresos y deudores y otras NICSP
- Pasivos y gastos

Se puede acceder a ejemplos de cómo las jurisdicciones han abordado las cuestiones al aplicar las Normas en las secciones que tratan de los grupos de NICSP.

En Recursos se proporcionan enlaces a ejemplos de estados financieros de algunas jurisdicciones que cumplen las NICSP.

## El flujo de trabajo sobre políticas contables

El flujo de trabajo sobre políticas contables abarca un rango de actividades: identificar el modelo o modelos de reconocimiento o medición más apropiados en una NICSP, establecer políticas contables detalladas, determinar la secuencia de implementación y aplicación de las NICSP individuales y finalizar un manual de políticas contables.

Las políticas contables y las políticas de gestión financiera están interrelacionadas. Las entidades que realicen la transición de la contabilidad de efectivo a la de acumulación (o devengo) necesitarán establecer un nuevo conjunto de políticas contables y revisar las políticas de gestión financiera existentes en áreas como la gestión de la deuda, la gestión de tesorería, la gestión de activos y las autoridades/delegaciones financieras.

El flujo de trabajo sobre políticas contables va más allá de la aplicación de una NICSP a un evento o transacción. Abarca la planificación de la implementación inicial de las NICSP, la adopción por primera vez de las NICSP y la forma de abordar las cuestiones de política contable posteriores.

La mayoría de las jurisdicciones no aplican las NICSP directamente sin algún tipo de contextualización para la jurisdicción. Muchas jurisdicciones pretenderán garantizar la congruencia de la aplicación de las NICSP en todas las entidades (y quizá entre sectores), por ejemplo:

requerir a todas las entidades que apliquen el mismo modelo de medición para los activos no financieros;

o

determinar clases de activos.

Las políticas determinadas centralmente podrían establecerse en un manual de políticas contables o en un documento equivalente.

Algunas jurisdicciones también pueden establecer un umbral de materialidad o importancia relativa común, mientras que otras requieren que las entidades fijen umbrales de materialidad o importancia relativa en el contexto de sus operaciones.

### **El flujo de trabajo sobre políticas contables: Planificación inicial, adopción por primera vez de la NICSP y resolución de los problemas posteriores**

#### *Introducción*

Es necesario centrarse desde el principio en las políticas contables, ya que éstas afectan a los requerimientos posteriores de los sistemas de información, las estrategias de formación y las estrategias de comunicación. Se requiere una pronta decisión sobre cómo promulgará una jurisdicción las políticas contables que se espera que sigan las entidades.

Como se señala en la sección sobre las empresas públicas, el equipo de gestión de la supervisión del programa podría necesitar encargar una revisión de los modelos de negocio y los marcos conceptuales contables de las empresas públicas para determinar qué marco contable se adapta mejor a sus necesidades y a las de las partes interesadas.

Las jurisdicciones y entidades necesitarán considerar, en el contexto de la estrategia y plan de implementación nacional, el enfoque de la migración y, por tanto, cómo podría aplicarse la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo)*.

La identificación inicial de las políticas contables no es necesariamente el único momento en que se necesitarán nuevas políticas contables. Las transacciones y eventos nuevos o diferentes que no estén obviamente cubiertos por las NICSP existentes pueden necesitar ser considerados de acuerdo con los requerimientos establecidos en la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

#### *Marco conceptual de las políticas contables*

Una jurisdicción puede elegir uno de varios enfoques para su marco conceptual de política contable. Son ejemplos:

- (a) adopción directa de las NICSP sin ninguna contextualización jurisdiccional (en relación, por ejemplo, con los requerimientos de regulación o con qué opción de una NICSP debe aplicarse) y sin ninguna incorporación o eliminación;
- (b) adopción indirecta de las NICSP mediante la emisión de normas de contabilidad del sector público del país que son NICSP, pero con interpretaciones para el contexto jurisdiccional; ejemplos de ello son la supresión de párrafos que hacen referencia a tipos de transacciones que no existen en la jurisdicción o la supresión de tratamientos contables opcionales, o la supresión de opciones;
- (c) adopción indirecta de las NICSP mediante la emisión de normas de contabilidad del sector público nacional que se basen en las NICSP; y
- (d) publicación de un manual de políticas contables que podría
  - (i) ser similar a la adopción indirecta pero enumerando en el manual las interpretaciones para el contexto jurisdiccional; e
  - (ii) incorporación de guías sobre temas en los que el contexto jurisdiccional o la experiencia hayan demostrado que los preparadores de los estados financieros necesitan un apoyo adicional—por ejemplo, la contabilización de los desembolsos de terceros (normalmente donantes) en nombre de entidades gubernamentales; el tratamiento contable de los activos comunitarios; y guías contables detalladas sobre propiedades, planta y equipo.

#### *Formulación de políticas*

Las NICSP publicadas solo proporcionan los principios básicos que deben seguirse al preparar la información financiera basada en la acumulación (o devengo). Necesitarán ser interpretados para los requerimientos generales del sector público jurisdiccional, así como para los aspectos específicos de la prestación de servicios que se encuentran en entidades individuales. Las decisiones políticas incluirán, por ejemplo, las políticas de valoración y las metodologías de depreciación que se adoptarán para las distintas clases de activos, el tratamiento de los ingresos, los pagos de beneficios sociales, las transacciones sin contraprestación y los compromisos financieros existentes. Con las diferentes consideraciones políticas de las áreas operativas, será importante garantizar que la formulación de políticas sea una actividad integradora y no se lleve a cabo de forma aislada en, por ejemplo, un ministerio de finanzas. Esto podría lograrse mediante la creación de un grupo de asesoramiento técnico.

#### *Utilización de un manual de políticas contables*

Las entidades individuales podrían entonces utilizar un manual de políticas contables tal y como ha sido publicado o desarrollar un manual más adaptado para el propio uso de la entidad. Si se sigue este último camino, una entidad podría:

- (a) Identificar las transacciones y saldos para los que se requerirán políticas contables (tanto como entidad controladora como entidad consolidada, si procede).
- (b) Revisar las políticas contables existentes. Garantizar que las prácticas existentes estén documentadas para que pueda evaluarse el impacto financiero de los cambios en las políticas y, en su caso, determinar si las políticas existentes serían apropiadas con arreglo a las NICSP basadas en la acumulación (o devengo).
- (c) Aplicar las normas de contabilidad pertinentes y otras fuentes de guías autorizadas de conformidad con la NICSP 3 para determinar qué políticas contables son adecuadas a las circunstancias de la entidad según la contabilidad de acumulación (o devengo).
- (d) Redactar nuevas políticas contables según la contabilidad de acumulación (o devengo) en consulta con las personas y grupos pertinentes (incluidos los empleados con responsabilidad en la gestión de transacciones y saldos).
- (e) Revisar y aprobar internamente las políticas contables. Asegurarse de que las nuevas políticas estén documentadas.

#### *Impacto de las políticas contables en el sistema informático*

Las entidades necesitarán identificar los requerimientos del sistema informático de las nuevas políticas contables y, en particular, el impacto en el plan contable. Dependiendo del grado de centralización de los servicios informáticos o del uso de centros de servicios compartidos puede que este trabajo lo realice una organización central. Las características de los sistemas informáticos existentes también pueden permitir la configuración para un marco conceptual de contabilidad e información de acumulación (o devengo).

#### *Materialidad o importancia relativa*

La aplicación de los requerimientos de todas las NICSP está sujeta al concepto de materialidad o importancia relativa (la materialidad o importancia relativa está definida en la NICSP 1 y se analiza en el documento del IPSASB *El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*).

Una partida es material o tiene importancia relativa si su omisión o inexactitud en los estados financieros puede influir en los juicios que un usuario haga basándose en dichos estados.

El concepto de materialidad o importancia relativa se utiliza de varias maneras, entre ellas:

- (a) decidir si ciertas partidas necesitan ser reconocidas;
- (b) el importe del esfuerzo que debe dirigirse a la medición de determinadas partidas; y
- (c) si ciertas partidas deben revelarse en los estados financieros.

La NICSP 1 señala que una entidad no necesita revelar información especificada por una Norma si la información no es material o no tiene importancia relativa. Además, el concepto de materialidad o

importancia relativa puede utilizarse para decidir si la aplicación de un determinado tratamiento de información financiera a una transacción o saldo, frente a un tratamiento alternativo, tiene un impacto material o con importancia relativa en los estados financieros.

Se requiere juicio para decidir si una partida es material o tiene importancia relativa. En general, cuanto mayor sea la partida, más material o más relativamente importante es probable que sea. Sin embargo, algunas partidas son materiales o tienen importancia relativa debido a su naturaleza, como los importes pagados a partes relacionadas (por ejemplo, la remuneración de auditores o fideicomisarios). El concepto de materialidad o importancia relativa no se aplica a los requerimientos legislativos de información a revelar— una entidad debe revelar la información requerida por la legislación independientemente del importe de la partida.

Se requiere un juicio profesional significativo a la hora de determinar la materialidad o importancia relativa de las partidas y podría verse influido por:

- (a) la naturaleza de las operaciones de la entidad;
- (b) el tamaño de la entidad;
- (c) los requerimientos de materialidad o importancia relativa requeridos en las NICSP aplicables;
- (d) el tipo de clases de transacción de la entidad;
- (e) cualquier requerimiento legislativo; y
- (f) los usuarios de los estados financieros.

Por lo general, las transacciones y partidas necesitan ser consideradas en su contexto, que podría ser el conjunto de las partidas de los estados financieros, partidas relativas o clases de partidas. Por ejemplo:

- (a) Los activos y pasivos podrían evaluarse en relación con la base de activos o pasivos adecuada;
- (b) Las partidas de los flujos de efectivo podrían evaluarse con respecto a los flujos de efectivo neto de las actividades de operación, inversión y financiación; y
- (c) las partidas de ingresos y gastos podrían evaluarse en relación con las cifras del resultado (ahorro o desahorro) neto.

Una entidad necesitará determinar sus propios umbrales de materialidad o importancia relativa para las clases de partidas y considerar cómo gestionará la materialidad o importancia relativa para la entidad en su conjunto. Las evaluaciones de la materialidad o importancia relativa y de los riesgos de incorrecciones en los estados financieros suelen ser revisadas por los comités de auditoría.

#### *NICSP 33—Adopción Por Primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o Devengo)*

La NICSP 33 diferencia entre la fecha de adopción de las NICSP y la fecha en la que una entidad o jurisdicción puede reclamar el pleno cumplimiento de las NICSP.

Algunas jurisdicciones afirman haber adoptado las NICSP cuando se anuncia que la jurisdicción implementará la contabilidad e información financieras basadas en la acumulación (o devengo) utilizando las NICSP. Sin embargo, la fecha de adopción es en realidad el inicio del periodo sobre el que se informa y para el que la entidad o jurisdicción prepara un conjunto de estados financieros transitorios. Se trata de

estados financieros en los que la entidad que adopta por primera vez las NIIF se beneficia de una o varias de las exenciones de transición disponibles en la NICSP 33; en esta fase, la entidad no puede señalar que cumple plenamente todas las NICSP.

El anuncio no supone el inicio del periodo de transición de tres años permitido en la NICSP 33. A algunas jurisdicciones se les ha informado erróneamente de que solo disponen de tres años desde el anuncio para implementar el conjunto completo de las NICSP.

Las jurisdicciones necesitan prepararse adecuada y cuidadosamente para lograr una migración exitosa a un marco conceptual de contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo). Las etapas preparatorias para desarrollar una estrategia y un plan de implementación, preparar los planes detallados y finalizar el diseño son fundamentales y se llevan a cabo antes de iniciar la migración a un marco conceptual de contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo). El periodo de transición de tres años comenzará una vez finalizadas las fases preparatorias. Aunque no existe un periodo recomendado para las fases preparatorias, se anima a las entidades a completar la preparación en un plazo aproximado de dos años.

#### *NICSP 3, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.*

Las NICSP especifican el tratamiento contable requerido para determinadas transacciones y eventos. En ausencia de una NICSP, una entidad necesita desarrollar políticas utilizando los conceptos establecidos en el *Marco Conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público* o basándose en otra guía autorizada de conformidad con la NICSP 3.

El objetivo de la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, es prescribir los criterios para seleccionar y cambiar las políticas contables, junto con el

- (a) tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables;
- (b) cambios en las estimaciones contables; y
- (c) la corrección de errores.

## **Contenido y presentación de los estados financieros consolidados**

Al determinar la estructura, las jurisdicciones y las entidades deben asegurarse de que la información basada en la acumulación (o devengo) se presenta de forma que resulte útil a los lectores de los estados financieros a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

Las Normas relevantes son:

- NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*
- NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo*
- NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*
- NICSP 10, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*
- NICSP 14, *Hechos Ocurredos después de la fecha de presentación*
- NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*

- NICSP 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*
- NICSP 22, *Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General*
- NICSP 24, *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros*

Este grupo de normas proporciona una guía sobre el contenido y la presentación de los estados financieros con propósito general (EFPG), pero las jurisdicciones individuales pueden querer considerar su propia estructura de presentación en términos, por ejemplo, de requerimientos legales o parlamentarios. Es necesario considerarlo en una fase temprana del proceso de planificación porque las decisiones sobre el contenido y la presentación pueden repercutir en las estructuras informáticas y, en particular, en el plan contable.

Este grupo de normas también incluye guías sobre cómo presentar la información:

- por segmentos de operación;
- sobre partes relacionadas;
- sobre el rendimiento frente al presupuesto; y
- relativas a eventos posteriores a la fecha de presentación pero anteriores a la autorización de publicación de los estados financieros.

## Límites de la contabilidad

Algunas jurisdicciones requieren que se elaboren y publiquen los estados financieros consolidados, otras solo requieren los estados financieros separados; mientras que otras requieren la publicación tanto de los estados financieros consolidados como de los separados.

Las Normas relevantes son:

- NICSP 34, *Estados Financieros Separados*
- NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*
- NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*
- NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*
- NICSP 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*
- NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*

Los estados financieros consolidados son los estados financieros de una entidad económica en los que los activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos, y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si se tratase de una sola entidad económica.

Los estados financieros separados son los presentados por una entidad, en los que ésta puede optar, sujeta a los requerimientos de la NICSP 34, para contabilizar sus inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas, o al costo, de acuerdo con la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*, o utilizando el método de la participación, tal como se describe en la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*.

Este grupo de normas también incluye guías sobre la contabilización de los acuerdos conjuntos (dos o más entidades tienen el control de las actividades de una operación) (NICSP 37), y sobre la contabilización de las combinaciones del sector público (NICSP 40).

### Activos no financieros

La prestación de servicios del sector público depende de la disponibilidad de activos del sector público gestionados eficazmente, incluidos los activos tangibles e intangibles no corrientes y los inventarios.

Las Normas relevantes son:

- NICSP 5, *Costos por Préstamos*
- NICSP 12, *Inventarios*
- NICSP 16, *Propiedades de Inversión*
- NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*
- NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*
- NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*
- NICSP 27, *Agricultura*
- NICSP 31, *Activos Intangibles*

La implementación práctica de los activos tangibles no corrientes se trata de forma estructurada en la publicación de PULSAR (por sus siglas en inglés), *Fortalecimiento de la Gestión de Activos Fijos*.

### Activos financieros

Los activos financieros son activos que surgen de acuerdos (normalmente vinculantes) relacionados con flujos de efectivo futuros o de la posesión de instrumentos financieros. Los activos financieros incluyen el efectivo y los deudores. Debido a su relación con los ingresos, la guía sobre deudores se encuentra en la sección **Deudores e ingresos**.

Las Normas relevantes son:

- NICSP 28, *Instrumentos financieros: Presentación*
- NICSP 30, *Instrumentos financieros: Información a revelar*
- NICSP 41, *Instrumentos Financieros*

Este grupo de normas proporciona una guía sobre el tratamiento contable de los instrumentos financieros.

Los instrumentos financieros hacen referencia a un contrato que genera un activo financiero para una de las partes implicadas, y un instrumento de patrimonio o un pasivo financiero para la otra entidad.

Los pasivos en general surgen de acuerdos relativos a flujos de efectivo futuros, por lo que incluyen los acreedores comerciales y los desembolsos acumulados (o devengados), así como las provisiones y los pasivos contingentes. Encontrará una guía sobre los mismos en la sección **Pasivos y gastos**.



## Deudores e ingresos

Se ha estimado que las jurisdicciones obtienen entre el 75% y el 95% de sus ingresos de transacciones sin contraprestación. De ellos, la mayor parte de los ingresos surgen de impuestos y tasas. La implementación de la NICSP 23 con respecto a los ingresos es, por lo tanto, importante desde el punto de vista de la rendición de cuentas. Se trata de un área compleja y es necesario empezar a trabajar en una fase temprana de la planificación.

Las Normas relevantes son:

- NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*
- NICSP 11, *Contratos de Construcción*
- NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*

Este grupo de normas proporciona una guía sobre el tratamiento contable de los ingresos.

Las entidades necesitan poder presentar información financiera sobre ingresos y deudores que sea completa (es decir, que se hayan contabilizado todos los ingresos debidos) y que pueda medirse con fiabilidad.

Será necesario identificar a los deudores relacionados con otros flujos de ingresos. Esto podría lograrse mediante:

- la consideración de los tipos de servicios proporcionados a los funcionarios públicos (por ejemplo, vivienda o vehículos) y a los ciudadanos (por ejemplo, alquiler de puestos de mercado o de locales comerciales) que deberían dar lugar a ingresos;
- el uso de los registros de ingresos recibidos para determinar qué se ha recibido de quién en relación con qué servicio;
- referencias cruzadas con otros registros (un registro de la propiedad, por ejemplo) para determinar qué ingresos deben esperarse de quién y cuándo en relación con qué servicio; y
- el cotejo de los conjuntos de registros para determinar cuál debe ser la posición completa.

Es posible que sea necesario actualizar los procesos y procedimientos para garantizar la integridad futura de otros ingresos y deudores.

## Pasivos y gastos

El documento *Pasos hacia la contabilidad de acumulación (o devengo)* se centra en los pasivos como ejemplos para establecer cómo una entidad podría realizar la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo). Los pasivos presentados incluyen: acreedores a corto, medio y largo plazo; préstamos a corto y largo plazo; arrendamientos; cobros anticipados; gastos acumulados; y provisiones. Cuando procede, se hacen referencias a otras guías que proporcionarán una mayor profundidad sobre las cuestiones más complejas que rodean la transición.

Las Normas relevantes son:

- NICSP 13, *Arrendamientos*
- NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

- NICSP 28, *Instrumentos financieros: Presentación*
- NICSP 30, *Instrumentos financieros: Información a revelar*
- NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente*
- NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*
- NICSP 41, *Instrumentos Financieros*
- NICSP 42, *Beneficios Sociales*

Todas las jurisdicciones proporcionan beneficios a sus empleados. Uno de esos beneficios suele ser un ingreso garantizado en el retiro (una pensión). A diferencia del sector privado, un régimen de pensiones del sector público puede cubrir a más de un empleador (un régimen multiempleador). Esto conlleva retos contables en la implementación de la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*.



## CUESTIONES A NIVEL DE ENTIDAD

La estrategia y el plan nacionales de implementación (PEI), y los planes sectoriales en su caso, considerarán las cuestiones genéricas apropiadas para ese PEI. Al preparar su propio PEI, una entidad necesitará considerar no solo las cuestiones planteadas en los PEI de nivel superior, sino también las cuestiones específicas que puedan repercutir en la forma en que la entidad es capaz de implementar el programa de reforma.

Factores como la infraestructura informática y los sistemas de TI podrían tener una aplicabilidad más amplia en sentido general pero, cuando haya problemas que resolver, las entidades individuales necesitarán abordarlos teniendo en cuenta su propio contexto.

Algunas políticas contables pueden haber sido establecidas por una entidad central (por ejemplo, el Ministerio de Finanzas u otro organismo normativo) y las entidades tendrán que considerarlas a la hora de revisar los requerimientos de TI.

Muchos de los procesos y procedimientos asociados a la contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo) diferirán de los existentes en un marco conceptual de contabilidad de efectivo. Las entidades necesitarán evaluarlas en el contexto de las políticas contables acordadas y de los requerimientos del sistema informático. Es posible que existan puntos débiles que necesiten ser abordados para que la migración se base en una fundamentación firme.

La auditoría interna es una característica importante de los sistemas de control. Su papel en una migración a un sistema de contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo) dependerá en gran medida del alcance de los cambios que se requieran en el sistema de control interno.

### Infraestructura y arquitectura de TI

Antes de considerar los requerimientos detallados de los sistemas de TI, una jurisdicción necesita considerar las cuestiones de infraestructura y arquitectura.

Las cuestiones que una jurisdicción puede necesitar considerar incluyen:

- **Arquitectura existente:** ¿está centralizado el sistema informático (por ejemplo, en el Ministerio de Finanzas o equivalente)? Si está centralizado, ¿qué entidades lo utilizan (por ejemplo, solo los ministerios del gobierno central; todas las entidades del gobierno central; o más ampliamente)?
- **Conectividad:** ¿existe suficiente conectividad en todo el país para que las oficinas locales y regionales puedan acceder a las TI y transferir datos? ¿Existen cortes o escasez de electricidad regulares o periódicos que tengan un impacto negativo en la captura, el procesamiento y la transferencia de datos?
- **Política de sistemas informáticos:** si no existe un sistema centralizado, ¿debería considerarse esta opción? ¿Qué impacto podría tener en los procesos y procedimientos?
- **Interfaces:** cuando se utilizan sistemas diferentes (por ejemplo, por las autoridades locales o los organismos del gobierno central), ¿pueden transferirse datos entre los sistemas para facilitar la información financiera y fiscal?
- **Hardware:** ¿dispone la jurisdicción de hardware suficiente y adecuado?

- Financiación: ¿dispone la jurisdicción de la financiación necesaria para garantizar la existencia de una infraestructura informática adecuada?

## Sistemas informáticos

Los sistemas de información financiera y de gestión pueden mejorar la gobernanza proporcionando información financiera en tiempo real que los gestores financieros y de otro tipo de la entidad pueden utilizar para formular presupuestos, planificar servicios y gestionar eficazmente los recursos y las actividades de la entidad.

Unos buenos sistemas integrados de información sobre la gestión financiera (SIGF) no solo ayudan a los gobiernos y a las entidades individuales del sector público a controlar sus finanzas con eficacia, sino que también mejoran la transparencia y la rendición de cuentas, reducen la discrecionalidad política y actúan como elemento disuasorio de la corrupción y el fraude.

Como parte de la planificación de una migración a un marco de contabilidad e información financiera de acumulación (o devengo), una jurisdicción y sus entidades del sector público tendrán que revisar los sistemas de información de gestión financiera existentes y llevar a cabo un análisis para determinar si el sistema existente seguirá satisfaciendo sus necesidades o si es necesario un nuevo sistema de gestión financiera. Una jurisdicción necesitará llevar a cabo esta evaluación a la luz de la revisión de la infraestructura y arquitectura de TI

Las entidades pueden necesitar considerar rediseñar sus procesos y procedimientos existentes para asegurarse de que apoyan los sistemas de gestión financiera.

Es importante asegurarse de que el plan contable está preparado para la contabilidad e información de acumulación (o devengo). Un plan contable bien planificado puede ayudar a generar eficazmente información financiera para diversos fines.

Cuando el personal financiero no esté suficientemente familiarizado con el funcionamiento del sistema de gestión financiera, las entidades deberán considerar la mejor manera de satisfacer las necesidades de formación en TI.

## Sistemas de información existentes sobre la gestión financiera

La adopción de la información financiera basada en la acumulación (o devengo) junto con otras reformas del sector público suele implicar cambios en un amplio rango de sistemas de información. Las entidades que contemplan una transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) necesitan llevar a cabo una planificación detallada de los sistemas. Algunas jurisdicciones pueden disponer de sistemas informáticos listos para la acumulación (o devengo) con solo necesitar cambios menores, como la activación de módulos existentes pero no utilizados. Otras jurisdicciones podrían tener más trabajo por hacer. La planificación podría abarcar la identificación:

- (a) La estructura/propiedad de los sistemas propuestos
- (b) Requerimientos del sistema (sistemas existentes y nuevos)
- (c) Requerimientos de control
- (d) Las interfaces requeridas dentro del propio sistema, así como entre el sistema de información financiera y otros sistemas

- (e) Cambios necesarios en el plan contable

Una evaluación de las posibles interfaces podría considerar si se requieren cambios en los siguientes sistemas:

- (a) ingresos;
- (b) adquisición de compras;
- (c) viajes;
- (d) subvenciones y beneficios;
- (e) recursos humanos y nóminas;
- (f) activos fijos;
- (g) gestión de la propiedad;
- (h) inventarios;
- (i) deuda;
- (j) presupuesto;
- (k) no financiero; y
- (l) controles internos y gestión de riesgos.

La evaluación de los sistemas existentes podría incluir las siguientes consideraciones:

- (a) la información que contienen actualmente los sistemas;
- (b) la información adicional requerida para cumplir con las NICSP basadas en la acumulación (o devengo);
- (c) hasta qué punto deben descentralizarse los sistemas centralizados (esto dependerá del marco de las políticas que subyacen a cualquier reforma más amplia);
- (d) el grado actual de integración de los sistemas financieros y de otro tipo en comparación con el grado de integración deseado; y
- (e) Si los sistemas existentes deben ser sustituidos o adaptados, incluyendo si cualquier sustitución debe ser un sistema "listo para usar" o un sistema de diseño personalizado.

## Plan de cuentas

### *Introducción*

Un plan de cuentas (PCC) es un sistema de codificación sistemático para la clasificación y codificación de transacciones y eventos dentro del sistema contable. Define la organización de los libros contables utilizados dentro del sistema contable. Los tipos de clasificaciones que proporciona un PCC pueden incluir clasificaciones económicas, funcionales, administrativas y regionales, así como clasificaciones más detalladas para centros de costos, programas, proyectos, productos y resultados.

El PCC no se utiliza únicamente en la preparación de los estados financieros externos. También puede utilizarse para apoyar la preparación de informes internos de gestión, la preparación de información regulada, el seguimiento de los desembolsos con respecto a los presupuestos y la preparación de

informes fiscales (por ejemplo, el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas (GFSM, por sus siglas en inglés) 2014, el Sistema Europeo de Cuentas (SEC) 2010 y el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN), 2008). Para eliminar la reclasificación innecesaria de datos financieros o la duplicación de la introducción de datos, es útil que el plan contable pueda apoyar un rango de requerimientos de información gubernamental.

Una vez establecido, el PCC se convierte en un componente fundamental del procesamiento de la información financiera, desde tareas sencillas como el pago de facturas hasta actividades complejas como la elaboración de informes financieros. Al estar integrado en las actividades de procesamiento de la entidad, resulta costoso cambiarlo. Por lo tanto, es esencial que el PCC se diseñe cuidadosamente para permitir el cambio y el crecimiento y para satisfacer las diversas necesidades de información de la entidad. En consecuencia, al elaborar un plan contable, como mínimo, las entidades necesitan considerar:

- (a) los requerimientos de las NICSP relativos a la información a revelar sobre activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo;
- (b) la necesidad de que las definiciones sean lo suficientemente claras como para que las transacciones se clasifiquen adecuadamente;
- (c) si, ahora o en el futuro, el PCC también pretende apoyar
  - (i) el control de los gastos con respecto a los presupuestos (incluso si el presupuesto sigue basándose en el efectivo)
  - (ii) los informes fiscales de un gobierno
- (d) el proceso mediante el cual se actualizará el PCC para tener en cuenta los nuevos avances en materia de información financiera;
- (e) la medida en que las entidades individuales deben poder modificar o añadir algo al PCC; y
- (f) cualquier requerimiento legislativo relevante.

#### *Clasificación presupuestaria*

En un sistema bien diseñado, el PCC debe incorporar la clasificación presupuestaria. Del mismo modo que el PCC es un sistema de codificación sistemático para la clasificación y codificación de transacciones y eventos dentro del sistema contable, una clasificación presupuestaria es un sistema de codificación sistemático para la clasificación y codificación de transacciones y eventos dentro del sistema presupuestario. Si el PCC incorpora el sistema presupuestario, incluirá todas las cuentas especificadas en la clasificación presupuestaria, junto con otras cuentas requeridas a efectos contables y de información (por ejemplo, activos, pasivos e ingresos).

#### *Plan General de Contabilidad*

Cuando se requiere que varias entidades individuales proporcionen información a una entidad central para la preparación de los estados financieros consolidados o para otros fines de información, es habitual que exista un plan general de cuentas (PGC). Sin embargo, incluso en un entorno federal, en el que no existe tal requerimiento de informar, un PGC unificado puede resultar útil, dados los costos de desarrollar un PGC y la conveniencia de poder generar datos de las EFP de forma rentable. Este PGC necesita:

- (a) satisfacer las necesidades tanto de las entidades individuales como de las centrales;
- (b) proporcionar una estructura uniforme para codificar las transacciones financieras; y
- (c) permitir suficiente flexibilidad para que las entidades individuales puedan adaptarla a sus requerimientos particulares.

El PGC debe desarrollarse al principio del proceso de adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) para que las entidades individuales tengan tiempo de adaptarlo a sus propias necesidades. Las entidades individuales necesitan incorporar los requerimientos de su PGC al especificar los entregables requeridos del software de contabilidad. Cuando la entidad prevea adquirir un programa informático de contabilidad, es importante asegurarse de que el PGC del programa proporcione suficiente flexibilidad para las necesidades de la entidad. El nivel de flexibilidad concedido a las agencias individuales variará según las jurisdicciones.

#### *Mantenimiento del plan de contabilidad*

Tras el desarrollo de un nuevo PGC, es necesario asignar responsabilidades para la gestión diaria de éste y evitar cambios no autorizados. La gestión diaria incluye la creación, eliminación o modificación de cuentas o códigos y la publicación de las actualizaciones en el PGC. También pueden requerirse guías de apoyo y supervisión para garantizar un uso congruente de los códigos.

### **Procesos y procedimientos**

La implementación de la contabilidad e información financieras de acumulación (o devengo) debe basarse en una fundamentación firme de sólidos controles financieros y de otro tipo, procesos financieros bien entendidos e información precisa y puntual.

Las entidades del sector público de algunas jurisdicciones suelen tener un historial de salvedades en las auditorías, y las evaluaciones externas llevadas a cabo por organizaciones internacionales han planteado inquietudes - a menudo significativas - en diversos ámbitos.

Si no se abordan, estos problemas existentes plantean retos significativos para lograr una migración con éxito a la contabilidad basada en la acumulación (o devengo).

Al tiempo que se abordan los problemas existentes, puede ser conveniente considerar la posibilidad de rediseñar los procesos y procedimientos existentes, no solo para garantizar que apoyan la contabilidad e información de acumulación (o devengo), sino también para comprobar que son eficaces y hacen uso de la tecnología más avanzada.

Los sistemas de control interno son establecidos por el equipo directivo de una entidad del sector público para contribuir a garantizar que la entidad alcance sus objetivos políticos y de servicio de forma que se promueva la economía, la eficiencia y la eficacia en el uso de los recursos. Forman parte integrante de los procesos y procedimientos de una entidad.

Los sistemas de control interno ayudan a salvaguardar los activos de la entidad gestionando el riesgo y reduciendo la probabilidad de fraude o error. Al establecer estos sistemas, una entidad necesita tener en cuenta los riesgos para una buena gestión de las finanzas públicas.



## Revisión y actualización de los procesos y procedimientos existentes

### *Introducción*

Todas las entidades tendrán un conjunto de procesos y procedimientos a seguir en la gestión de sus operaciones. Algunas jurisdicciones pueden haber establecido un conjunto de procesos y procedimientos financieros que se apliquen en varias entidades—por ejemplo, cuando una jurisdicción tiene una función contable centralizada o un sistema informático para el gobierno central y todas las entidades del gobierno central.

Los procesos y procedimientos existentes se verán significativamente afectados por la conversión de una contabilidad de efectivo a una contabilidad de acumulación (o devengo).

Las jurisdicciones y entidades necesitarán revisar sus procesos y procedimientos existentes para ver si son apropiados o no en un entorno de contabilidad e información financiera basada en la acumulación (o devengo).

No cabe duda de que se requerirán cambios en los procesos y procedimientos, aunque el alcance de los cambios dependerá del marco conceptual de contabilidad y de información existente y de los controles de gestión que ya existan en una entidad concreta.

### *Comprender al destinatario*

Los procesos y procedimientos financieros indican a las personas cómo deben llevarse a cabo las operaciones cotidianas de las entidades. Esos procesos y procedimientos los llevarán a cabo a menudo personas que no son contables técnicos—serán, por ejemplo, empleados de nóminas o de cuentas por pagar, o ingenieros de apoyo que trabajan en proyectos de infraestructuras. Aunque necesitan comprender el papel que desempeñan en las funciones financieras de la entidad, los procedimientos que deben seguir deben establecerse de forma que tengan sentido para ellos.

Al diseñar un conjunto actualizado de procesos y procedimientos, las jurisdicciones y entidades podrían considerar cómo presentar el material, que podría ser:

- (a) una lista de las NICSP y de los procesos y procedimientos asociados;
- (b) procesos y procedimientos establecidos de forma que reflejen la función de un secretario; o bien
- (c) una mezcla de los dos para reflejar diferentes partes de la función financiera

Por ejemplo, el procedimiento para autorizar las facturas, los procesos y el procedimiento para registrar las facturas; el proceso para pagar las facturas; y el proceso y el procedimiento para informar sobre los desembolsos podrían estar relacionados con los requerimientos de una sola NICSP pero, en términos de responsabilidad para llevar a cabo esos procesos y procedimientos, es probable que estén relacionados con más de una persona.

### *Guías de procesos y procedimientos específicos para cada entidad*

Cada entidad necesitará unas guías de procesos y procedimientos, basadas en el manual de políticas contables y que lo complementen, para ayudarles a aplicar los requerimientos de información financiera. Algunas de estas guías podrían ser genéricas y, por tanto, estandarizadas para todas las entidades del gobierno; otras serían específicas a nivel de entidad e incluirían solo las políticas contables aplicables a

las actividades de esa entidad. Las guías proporcionarían todos los detalles necesarios para poder aplicar esas políticas.

### **Auditoría interna**

La auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consultoría diseñada para añadir valor y mejorar las operaciones de una entidad. Su objetivo es mejorar y proteger el valor de las organizaciones proporcionando un aseguramiento, un asesoramiento y una visión objetivos y basados en el riesgo. Ayuda a una entidad a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobernanza, todos ellos esenciales para una sólida gestión de las finanzas públicas.

Los Directores Globales del Instituto de Auditores Internos (IIA, por sus siglas en inglés) establecieron el Comité de Supervisión del Marco Internacional de Prácticas Profesionales (IPPF, por sus siglas en inglés) para supervisar el desarrollo de normas y otras guías sobre la práctica de la auditoría interna. Muchas jurisdicciones son miembros del IIA Global y adoptan sus Normas de Auditoría Interna.

International Federation of Accountants  
529 Fifth Avenue  
New York, NY 10017  
USA  
T +1 212 286 9344  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org)

