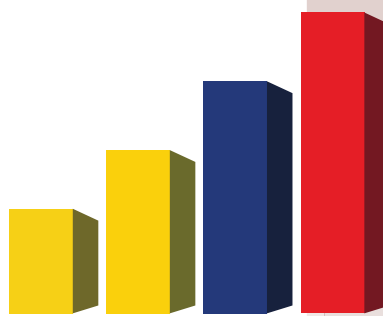


# Analítica

La Contabilidad Pública en América Latina y el  
Devengo en Ecuador

Public Accounting in Latin America and The  
Accrual in Ecuador

Jazmín Sánchez y David Pincay



[www.inec.gob.ec](http://www.inec.gob.ec) | [www.ecuadorencifras.com](http://www.ecuadorencifras.com)



# LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN AMÉRICA LATINA Y EL DEVENGO EN ECUADOR

## PUBLIC ACCOUNTING IN LATIN AMERICA AND THE ACCRUAL IN ECUADOR

Jazmín Sánchez<sup>†</sup> y David Pincay<sup>‡</sup>

<sup>†</sup> Departamento de Investigación, Universidad Estatal de Milagro, Milagro, Ecuador

<sup>‡</sup> Departamento Financiero, Universidad Estatal de Milagro, Milagro, Ecuador

<sup>†</sup>jazmin\_sanchez4@hotmail.com, <sup>‡</sup>dav\_coco@hotmail.com

**Recibido:** 2 de septiembre de 2013

**Aceptado:** 23 de diciembre de 2013

### Resumen

Por una parte, muchos países de Latinoamérica vienen aplicando la Contabilidad Pública bajo el Método de Acumulación o Devengo. Por otra, el *International Federation Of Accountants* (IFAC), a través de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (ISPASB), busca armonizar la información contable y financiera de las entidades públicas a nivel mundial. ¿Cuál podría ser la relación entre la práctica actual de la Contabilidad Pública en los países de Latinoamérica y las normativas propuestas por IFAC? El estudio refleja la conceptualización y aplicación del devengado en diversos países y la situación contable que vive Ecuador en estos momentos. El devengado, como principio, ha diferenciado los registros contables entre el Sector Público No Financiero Ecuatoriano y el Sector Comercial Privado. Sin embargo, este modelo se ha ido integrando con el Sistema de Administración Financiera (ESIGEF). Esta integración supone el primer paso en el camino de integrarnos internacionalmente en el campo de Contabilidad Pública. Dicha integración permitiría realizar la rendición de cuentas de forma clara y transparente.

**Palabras clave:** Devengado, ISPASB, Rendición de Cuentas, IFAC.

### Abstract

On the one hand, many countries in South America have applied under the Public Accounting Method Accrual or Accrua. In addition, the International Federation Of Accountants (IFAC) through the Board of International Accounting Standards for the Public Sector (ISPASB), seeks to harmonize the accounting and financial reporting by public entities worldwide. What could be the relationship between the current practice of public accounting in the countries of South America and the standards proposed by IFAC? The study reflects the conceptualization and implementation of accrual in various countries and accounting situation in Ecuador right now. The accrual principle of accounting records has differentiated between the Nonfinancial Public Sector Private Sector Ecuadorian and Commercial. However; this model has been integrated with the Financial Management System (ESIGEF). This integration is the first step on the road to integrate internationally in the field of Public Accounting. This integration may allow a assume accountability clear and transparent.

**Keywords:** Accrual, ISPASB, Accountability, IFAC.

**Código JEL:** M4, M40, M41, M48.

## 1 Introducción

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) buscan armonizar la información fi-

nanciera en base a las indicaciones realizadas por el Fondo Monetario Internacional (FMI). El Fondo, como integrante observador de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), conjuntamente con el International Public Sec-

tor Accounting Standards Board (IPSASB), han publicado 32 normas para uso del Sector Gubernamental. De acuerdo con el Estudio (IFAC, 2011), basado en la transición en la aplicación del devengado, han sido más incentivados los países que han adoptado, convertido y armonizado sus balances en relación al devengo.

En Ecuador, la obligatoriedad de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) ha sido introducida a partir del año 2006 en el sector privado; con ello, la Información Financiera Contable dejaba atrás las Normas Ecuatorianas de Contabilidad y empezaba la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad. Así, se suprimen los principios anteriores y nace la obligatoriedad del Devengo. El Sector Público No Financiero acompañó este cambio dejando atrás la base simplista del uso del flujo de caja y manteniendo el devengado como el principio que contablemente registra los hechos económicos cuando existan o no movimientos de dinero en la instancia de la obligación o derecho monetario (Ecuador, Ministerio de Economía y Finanzas, 2005).

La contabilidad como ciencia ha evolucionado y ha estado inmersa en muchos diseños de re-análisis en las investigaciones internacionales. En el tiempo, los cambios se han concentrado en forma de micro y macro-contabilidad en dos sectores económicos, como son el sector privado y el sector público. La micro-contabilidad ha sido usual en el Sector Privado a través de la utilización de sistemas de registro contruidos en base a los flujos de efectivo (Hauque, 2008). La contabilidad macroeconómica en este sector utiliza el criterio del devengado. En contraste, en el Sector Público, en forma general y dependiendo el país, los registros se caracterizan por la atribución de los flujos de recursos y gastos; en este sector, el criterio que se utiliza es el "percibido".

En este estudio, se analiza la conceptualización y la aplicación del devengado en diversos países de Latinoamérica. La presentación de diferentes formas utilizadas en los países de referencia, nos sirve para analizar la situación contable que vive Ecuador en estos momentos. Para poder hacerlo, se ha considerado la información procedente de varias bases de datos, publicaciones y muestras de trabajos sobre el tema. La revisión bibliográfica realizada abarca el periodo desde el año 1971 hasta 2013. Este estudio se apoya en los trabajos de los autores cuyas investigaciones del campo de contabilidad han sido publicadas en las revistas indexadas, además de las leyes y normativas contables que rigen en cada país.

## 2 La Contabilidad Pública y las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP)

Hablar del devengado no es nuevo. Este principio (Assum Cima, 1977) se describe como la relación entre el senti-

do económico de la contabilidad y la eliminación de la versión simplista de la caja. Este modelo ha sido adoptado por las empresas privadas alrededor del mundo. Sin embargo, *Government Public Finance Statistics System* (GPFS), influido por el FMI mostró la resistencia a este sistema y defendió la utilización de la base de caja como una herramienta más adecuada para los flujos y stock en el Sector público.

En el estudio realizado por Raimondi (1974) se propone el cambio del principio de "equidad" debido a falta de un sustento teórico y exige la aplicación del "devengamiento" por su uniformidad y aplicabilidad en la emisión de estados financieros contables independiente del área. El estudio sugiere también que el devengo sea el principio básico de la contabilidad.

Por otro lado, el FMI empezó regulando las normas internacionales con las Estadística de Finanzas Públicas. El método utilizado ha sido el Sistema de Cuentas Nacionales de las Naciones Unidas (SNA) del año 1953, con sus posteriores revisiones del 1963 y 1968, basado en flujos de caja y en el método de acumulación. De esta forma la SNA presenta un modelo de valores devengados modificados. Como se aprecia, esta conceptualización sostiene las prácticas contables históricas que han surgido en determinadas condiciones y como composición de varias líneas de fuerzas (Ryan, 1998)

El FMI, en el año 1993, basándose en el estudio del Manual de Balanzas de Pagos que utiliza los registros de pagos internacionales por interés, se adscribe totalmente al sistema de acumulación o devengado. Unos años más tarde, en el 2001, la nueva versión del Sistema de Estadísticas de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional ha sido publicada. Este nuevo sistema ha sido adoptado por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB). Dicha organización emite las primeras Normas Internacionales de Contabilidad Para el Sector Público (NICSP) empleando el sistema de lo devengado, más conocido como método de acumulación o devengo. Este es el momento considerado como el inicio de la etapa de transición en la contabilidad pública, sustituyendo una base de flujo de caja por una base del devengo en el mundo entero (IFAC, 2011).

Esta evolución permitió crear un grupo de trabajo internacional en el que participaron el FMI, el IPSASB, y el OECD. En julio del 2003, el IPSASB acordó publicar "El prefacio al Marco Conceptual para Informes Financieros con propósito general de entidades del Sector Público". Esta publicación ha sido acompañada por un profundo análisis realizado por la Junta, del 17 al 20 de Junio del 2013 en Toronto – Canadá, dónde se adoptó por primera vez las NICSP basadas en la acumulación y otorgando un plazo de gracia de tres años para aquellos que han reconocido o no los instrumentos financieros en su bases contables. Además, se acordó que en Septiembre de 2013 se debía presentar una versión actualizada (IPSASB-August-2013). En la Tabla 1, resumimos los hitos en el camino de evolución de las normas de contabilidad.

Tabla 1. Método del devengado y las NICSP. Fuente: Elaboración propia.

1971 RAIMONDI	1974 RAIMONDI	1977 ASSUM CIMA	1993	2001 FMI	2003 IPSASB	2013 * IPSASB
Se expresa que el devengado debe ser parte de los principios contables	Escribe "Ensayo sobre el principio de devengamiento"	Describe: "La relación con el sentido económico de la contabilidad y la eliminación de la versión simplista de la caja"	FMI se adscribe totalmente al sistema del Devengado	Nueva versión del Sistema de Estadísticas de Finanzas Públicas	Creación del Marco Conceptual para Informes Financieros con propósito general de entidades del Sector Público	La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público desarrolla el Manual de Procedimientos Internacionales del Sector Público
			Estudio del Manual de la Balanza de Pagos	El IFAC y el IPSASB adopta el "Método de Acumulación"	El IPSASB es el único responsable de emitir NIIF – NIC	El IPSASB adoptó por primera vez las NICSP basadas en la acumulación

Nota : \* Otros datos importantes del año 2013:

- Para el 2013 el IPSASB, da un plazo de 3 años de gracia para su implementación.
- El Estudio 14 nos habla de la "Transición a la base contable de acumulación o devengo"

Se crea la NICSP 32.

En la actualidad, la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB), ha publicado 32 Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) con el fin de armonizar la información financiera. Dichas normas han sido aplicadas, adaptadas o modificadas en los diferentes países. Sin embargo, lo que sí es notorio que muchos estados de Latinoamérica solo aplican la base de acumulación acorde a su gestión pública y estructura política para medir los intereses propios de cada nación. De esta forma, están creando manuales propios y normas técnicas que se relacionan con las NIIF y NIC. En nuestra investigación, hemos desarrollado un cuadro que nos permita visualizar, lo que acabamos de presentar (Tabla 2).

Son contados los países de Latinoamérica que no aplican la Base de Acumulación o Devengo. Paraguay es una de esas excepciones, ya que aún maneja la base de registro del percibido, con el criterio de que cada institución del sector público es un ente contable. De esta manera, y a pesar que este país cuenta con una Dirección General de Contabilidad Pública, el sistema se vuelve débil ya que no permite dar respuesta a todas las necesidades de transacción, y poniendo en duda la integridad y la transparencia en la información financiera. Sin embargo, se nota el uso de un manual de registro y las normas propias, que le permiten al sector público paraguayo rendir cuentas (Giachino de Paladino, 2011).

Costa Rica es uno de los países que puede servir como ejemplo de la aplicabilidad de las NICSP. La opción tomada en este país es la "adopción" recomendada por el IFAC, siendo el Sistema de Administración Financiera el ente rector y el responsable de aplicar este proceso. La aplicación permite encontrar verdaderas prácticas uniformes y resultados comparables a nivel mundial. Esto implica que to-

das las entidades públicas que conforman este país sean clasificadas de la siguiente manera: Poderes, órganos Desconcentrados, Instituciones Descentralizadas No Empresariales, Instituciones Financieras No Bancarias y Gobiernos Locales. Los Poderes incluyen al Poder Ejecutivo, al Poder Legislativo y sus órganos auxiliares, la Contraloría General de la República y la Defensoría de los Habitantes, al Poder Judicial y al Tribunal Supremo de Elecciones. Estas instituciones implementarán las 32 Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) a partir de enero del 2016 (Ministerio de Hacienda de Costa Rica, 2013).

Chile ha elegido la convergencia de una situación en base a un objetivo. Dentro de sus 221 entidades de gobierno, 345 municipios y 608 servicios incorporados están migrando desde los principios de contabilidad generalmente aceptados hacia las Normas Internacionales de Contabilidad Gubernamental. De esta manera, están fortaleciendo la transparencia, la comparabilidad de información financiera y promoviendo la gestión por resultados en el sector público. Este país adopta las NICSP por convicción y no por obligación, y a través de un plan de convergencia integral y gradual. El plan se inició en el año 2010 y culminará en 2015, dando inicio a la aplicación de la nueva normativa (Contraloría General de la República - Chile, 2012).

Podemos considerar que la era del Devengado en el Sector Público ha pasado ser parte de la normativa internacional, y funciona como herramienta y guía para la comprensión y armonización del lenguaje financiero público internacional. Este cambio no supone la realización de una nueva revisión de los manuales de contabilidad gubernamentales que tiene cada país, sino la aplicación del requerimiento solicitado por el FMI y los observadores que intervienen en el IFAC.

Tabla 2. Posición del Devengado en diferentes países de América Latina. Fuente: Elaboración propia.

PAÍSES	ORGANISMO RECTOR	APLICA NICSP	FECHA DE IMPLEMENTACIÓN	DOCUMENTO	BASE DE REGISTRO
ARGENTINA	CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN	ADAPTACIÓN	PROPIAS	LEY DE ADM. FINANCIERA Y DE LOS SISTEMAS DEL CONTROL DEL SECTOR PÚBLICO	BASE DEL DEVENGADO MODIFICADO
BOLIVIA	MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS PÚBLICAS	CONVERGENCIA	2009 - ACTUALIZÓ	LEY 1178- 1990	BASE DEL DEVENGADO
BRASIL		APLICA SIAF	PROPIAS		BASE DEL DEVENGADO
CHILE	CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPUBLICA	CONVERGENCIA	2010 AL 2015	CGR. Resolución 2011 NICSP	BASE DEL DEVENGADO
COLOMBIA	MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO	ARMONIZACIÓN	2004 (EJECUCIÓN DE PROYECTO)	DECRETO -3048-2011	BASE DEL DEVENGADO
COSTA RICA	MINISTERIO DE HACIENDA COSTA RICA	TRANSICIÓN-ADOPCIÓN - PLAN DE ACCION	ENERO 2016,	Decreto Ejecutivo -36961-H	BASE DEL DEVENGADO
ECUADOR	MINISTERIO DE FINANZAS	ARMONIZACIÓN	PROPIAS	ACUERDO 329	BASE DEL DEVENGADO
HONDURAS		NO APLICA	PROPIAS		BASE DEL FLUJO DE CAJA MODIFICADO
MÉXICO	GOBIERNO FEDERAL Y ESTATUAL	ARMONIZACIÓN	2011- PROPIAS	LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL	BASE DEL DEVENGADO
PARAGUAY	DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA	NO	PROPIAS	LEY DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO	BASE REAL DEL PERCIBIDO
PERÚ	DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA	GRADUAL	NICSP 1 AL 17 ENERO DE 2004 Y NICSP 18 AL 21 MARZO DE 2006	LEY GENERAL DEL SISTEMA NACIONAL DE CONTABILIDAD	BASE DEL DEVENGADO
REPÚBLICA DOMINICANA	SECRETARÍA DE FINANZAS	INTENSIFICAR	PROCESO	LEY DE CREACIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL	DEVENGADO MODIFICADO
URUGUAY	CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN	ADAPTAR	2003	ORDENANZAS DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA NACIÓN	DEVENGADO MODIFICADO SOLO PRESUPUESTARIO

### 3 Rendición de Cuentas - Control Contable y el Principio del Devengo

La mejor forma de controlar la gestión pública es a través de la rendición de cuentas. ¿Qué es la Rendición de Cuentas? El punto de partida es el criterio de la *Transparency International: The global coalition against corruption*, que insiste en la responsabilidad que tienen los organismos y las organizaciones tanto privadas como públicas en el cumplimiento de sus funciones. Las tres vías posibles de rendición de cuentas serían: (Secretaría de la Función Pública - México, 2012)

**Diagonal:** para un mejor control, interviene el ciudadano, junto a las instituciones de gobierno, como participe en la discusión de políticas, del presupuesto y el control de gasto.

**Horizontal:** se ejerce control sobre los funcionarios públicos, a través de leyes y normas, ante tribunales, y con facultades sancionadoras.

**Vertical:** los gobiernos, al ser elegidos por votación popular, tienen responsabilidad social ante los electores.

Desde este punto de vista, los Estados Financieros Públicos son herramienta vital en la toma de decisiones a nivel gerencial, político, empresarial; ellos permiten que el presupuesto no solo refleje las decisiones, sino que también presente la información ordenada, armonizada y confiable de forma que se pueda utilizar en el cualquier momento.

De acuerdo con (Sour y Eunises, 2007), la eficiencia de la gestión en los recursos públicos requiere la transparencia. La transparencia en la aplicación del presupuesto permite evaluar los resultados teniendo en cuenta la satisfacción del pueblo, las obras civiles, sociales, la calidad de los servicios y bienes que se ofertan, el combate de la pobreza y una



buena distribución de los ingresos. El proceso de rendición de cuentas se convierte de este modo en un específico resumen.

La contabilidad nació para evidenciar la situación económica, tanto de forma interna como externa. Existen varios modelos contables que permiten satisfacer las necesidades de muchos usuarios. Los Estados Financieros Públicos proporcionan datos conforme a las necesidades de quien los solicite. Los estudios anteriores (Carrasco Díaz y López Hernández, 1994) detallan que la información que debe proporcionar la contabilidad pública es la siguiente:

- Ejecución presupuestaria de ingresos y gastos.
- Tributos
- Programas y proyectos de ejecución
- Costo de servicios prestados
- Cumplimiento del ciclo presupuestario
- Financiamiento de recursos económicos
- Planificación y ejecución de programas
- Planes y compromisos futuros.

La rendición de cuentas o el control contable permiten evaluar la contabilidad pública desde el punto de vista de la legalidad, la esencia y la aplicación del presupuesto, partiendo de normas y técnicas de registros que se reflejaba al final en los flujos de las tesorerías (Carrasco Díaz y López Hernández, 1994). Esta necesidad de información soporta la aplicación de Normas Internacionales de contabilidad que armonicen la calidad de los Estados Financieros.

El Ecuador ejerce control en la gestión pública y lo realiza a través de la Contraloría General del Estado (CGE), organismo creado por la Constitución de la República de Ecuador con el fin de velar por una buena administración de los recursos económicos, una buena utilización de los bienes y los cumplimientos de los objetivos. Además, abarca al sector privado, siempre que este utilice el 50 % de los recursos del estado (Contraloría General del Estado, 2009). Así, la rendición de cuenta en el Ecuador permite la realización del control interno y del control externo de los gastos.

La Figura 1, muestra que el Sector Público determina “Gestión” como la satisfacción social (de la comunidad), medida en obras, servicios de calidad dados por las Instituciones públicas basadas en controles, con el fin de cumplir con los objetivos y usar adecuadamente sus recursos económicos. De su parte, el control externo busca analizar el impacto y efecto de no cumplir con lo planificado; esto último se relaciona con la rendición de cuentas, con el objeto de medir las desviaciones y definir responsabilidades; el ente encargado de realizar este control es la Contraloría General del Estado.

A diferencia del sector privado, que marca su gestión en las utilidades, el sector público mide su desempeño a través de la satisfacción de la comunidad. El nivel de la satisfacción refleja la calidad de las obras y servicios realizados, los cuales permiten la disminución gradual de la pobreza. La satisfacción se mide también utilizando los valores numéricos. Dichos valores están reflejados en los estados financieros que publican el Ministerio de Finanzas y cada entidad gubernamental que ha utilizado los recursos del estado. Los podemos encontrar también en forma de los indicadores de eficiencia y eficacia de los objetivos planteados y vinculados al Plan Nacional del Buen Vivir (Contraloría General del Estado, 2009).

Toda gestión pública es medible por sus causas y efectos en el financiamiento. Por eso, en la etapa de la ejecución presupuestaria se integran las cuentas patrimoniales con el devengo, obtenidas al final de todo el examen de auditoría que analiza responsabilidad, desviaciones, observaciones y da recomendaciones. Los estados financieros básicos que permiten observar y realizar el control de la gestión son:

- Estado de Ejecución Presupuestaria
- Estado de Situación Financiera
- Estado de Resultado (Ecuador, Ministerio de Economía y Finanzas, 2005)

Los otros estados financieros permiten medir los desembolsos de dinero, y se enmarcan en flujos de usos y fuentes cada vez que el devengo recaude o pague. En la siguiente acápite presentaremos los detalles de la base de acumulación o devengo.

## 4 Base de Acumulación o Devengo

La relación de la administración local y la contabilidad del sector público marca principios básicos contables. Sin embargo uno de los principios más marcados es el devengado. Vamos a analizar desde la perspectiva de las investigaciones anteriores.

Vela Varguez (1992), describe el devengo como la forma correcta de presentar resultados económicos por sus derechos y obligaciones, lo que define la estructura patrimonial de la entidad contable. De acuerdo con su planteamiento,

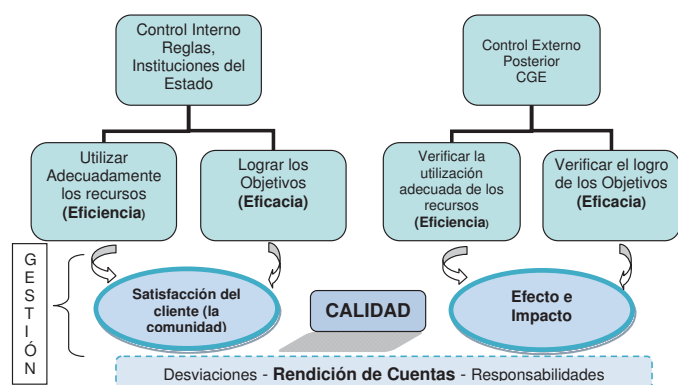


Figura 1. Rendición de cuentas en el Ecuador. Controles interno y externo. Fuente: Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. Elaboración del autor.

El principio del devengo es, junto al de correlación de ingresos y gastos y el de prudencia, uno de los que mayor incidencia presentan en lo que se refiere al reconocimiento de ingresos y gastos. De acuerdo con el Documento sobre Principios Contables Públicos: “La imputación temporal de ingresos y gastos debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos. Por tanto, se entenderá que los ingresos y gastos se han realizado cuando surjan los derechos u obligaciones que los mismos originen. No obstante, la imputación de los derechos y obligaciones al correspondiente presupuesto requerirá que previamente se dicten los actos administrativos de reconocimiento del derecho o de la obligación derivados del hecho económico. (Vela Varquez, 1992).

Hepworth (2003), en su investigación define al devengo como operaciones de ingresos y gastos de un periodo contable sin la exigencia de un cobro o pago, quedando esta para una fecha futura. Sin embargo, lo considera como un gasto o ingreso hasta que el bien o el servicio sean recibidos, siendo la diferencia principal con el flujo del efectivo; este último solo reporta el desembolso del recurso monetario, reflejando de manera indirecta el ingreso o gasto.

Sánchez Brot (2011) en su investigación sobre lo devengado y los gastos diferidos, se refiere a los conceptos contables de Miller y Finney (1967), de la siguiente manera:

El que se basa en el movimiento de dinero (criterio de lo percibido) contabiliza los productos (ganancias) en el período en que se efectúan los cobros de dinero y carga los gastos en el período en que se efectúan los desembolsos... La diferencia fundamental entre las dos bases estriba en el elemento ‘tiempo’. Con frecuencia, los contadores, al referirse al proceso de la determinación periódica de la utilidad neta, lo describen como la apropiada aplicación de las ganancias a las pérdidas en los períodos correspondientes. Ello se logra mediante el procedimiento contable de lo devengado. (Miller y Finney, 1964)

El estado colombiano en su Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública de Junio del 2013, define al devengo como un principio de contabilidad pública o causación, que en relación a la NIC19 y asociado a la NICSP 25, lo relaciona con el momento en que el empleado consolida el derecho a obtener el beneficio, y se materializa la obligación para la entidad. Es evidente que este pronunciamiento está basado en los beneficios que cuenta el servidor público dentro de la gestión y los controles gubernamentales. (Contaduría General de la Nación - Colombia, 2013)

Ecuador, en cambio, utiliza acuerdos y normas técnicas de contabilidad gubernamental emitidas por el Minis-

terio de Finanzas, y se refiere al devengado de la siguiente manera: “En la Contabilidad Gubernamental los hechos económicos serán registrados en el momento que ocurran, haya o no movimiento de dinero, como consecuencia del reconocimiento de derechos u obligaciones ciertas, vencimiento de plazos, condiciones contractuales, cumplimiento de disposiciones legales o prácticas comerciales de general aceptación” (Ecuador, Ministerio de Economía y Finanzas, 2005).

**Tabla 3.** Ecuador - principios de contabilidad generalmente aceptados en el sector público no financiero. Fuente: Norma de Contabilidad Gubernamental - 3.1 Principios de Contabilidad

PRINCIPIO	CONCEPTO	REFERENCIA
MEDICIÓN ECONOMICA	VALOR	DINERO
IGUALDAD CONTABLE	PARTIDA DOBLE	A= P+ Pat.
COSTO HISTÓRICO	ADQUISICIÓN	VALOR
DEVENGADO	DERECHOS Y OBLIGACIONES	CUENTAS POR COBRAR Y CUENTAS POR PAGAR
REALIZACIÓN	RECONOCIMIENTO	VARIACIÓN DEL PATRIMONIO
REEXPRESIÓN CONTABLE	CAMBIO DE VALOR	ACTIVOS - PASIVOS Y PATRIMONIO
CONSOLIDACIÓN	AGREGACIÓN - CONSOLIDACIÓN	ESTADOS FINANCIEROS

Los Principios Gubernamentales (Tabla 3) son las guías básicas que permiten a la contabilidad pública moldear y guiar el proceso contable, con el objetivo de generar la información de forma confiable y veraz. El devengo, a nivel de los hechos económicos, busca unir la información presupuestaria con la contabilidad por medio de los Derechos Monetarios y las Obligaciones Monetarias. Así, cada registro contables, sea de ingresos o de gastos y sus contra cuentas, será presentado en el mismo orden que compete a Cuentas por Cobrar y Cuentas por Pagar.

El Ministerio de Finanzas ha logrado unificar la información gracias a las herramientas publicadas, como el Clasificador Presupuestario y el Catálogo único de Cuentas. En ellas, cada cuenta patrimonial de Ingresos y Gastos cuenta con un ítem presupuestario conceptualizado conforme con su naturaleza y grupo. Su registro se efectúa en un libro diario integrado, que hoy por hoy se ha sistematizado en un software llamado ESIGEF, que agrupa los movimientos contables y las modificaciones presupuestarias (ESIGEF, 2013).

## 5 Análisis de la Contabilidad Gubernamental en Ecuador

Fernández Lorenzo y Geba (2005) sugieren en su estudio que la Contabilidad ha tenido, desde sus orígenes, una



marcada tradición patrimonialista, con un enfoque eminentemente económico-financiero. Actualmente la contabilidad cuenta con un importante desarrollo normativo. Mucho se ha discutido respecto al estatus epistemológico de la contabilidad, presentándola bien como técnica, tecnología, ciencia social o incluso como sistema de información. Esta falta de consenso ha incidido negativamente en el desarrollo de una teoría general del conocimiento contable, que pueda ser compartida por el ámbito académico y por organismos profesionales y de graduados.

Gracias a las nuevas políticas de Gobierno, el Ecuador ha marcado historia en el proceso de planificación. Su Plan Nacional De Desarrollo 2014 AL 2017 define los 12 objetivos que mueven el presupuesto de todo un estado. Históricamente, el Ministerio de Finanzas se ha enmarcado en políticas macroeconómicas, política fiscal, en el presupuesto general del estado y en su aspecto para la elaboración de las proformas. De esta manera estaba creando los pilares fundamentales para los planes plurianuales y planes operativos institucionales. Para el año 2012 se evidenció:

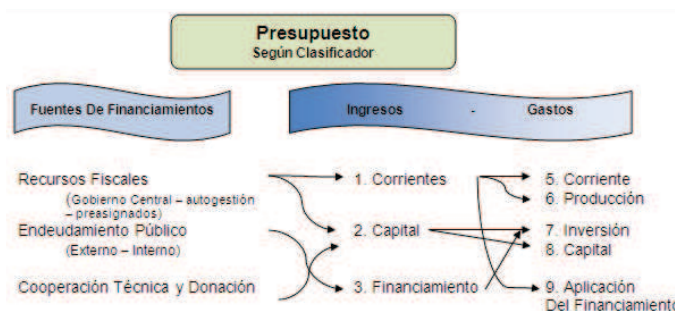
**Políticas Macroeconómicas:** Uno de los primeros objetivos macroeconómico es asegurar la adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional enmarcada en el objetivo 11 del Plan Nacional del Buen Vivir 2009 al 2013.

**Política Fiscal:** Amparado en la Constitución de la República Art. 85, esta debe buscar garantizar la distribución equitativa y solidaria del presupuesto, y distribuye por medio de la regla fiscal a los ingresos y gastos como permanente y no permanentes.

En forma concordante con las disposiciones constitucionales, el Art. 72 del Código Orgánico de Planificación de Finanzas Públicas (COPLAFIP) enumera los objetivos específicos del Sistema Nacional De Finanzas Públicas, que pueden lograrse con la adecuada orientación e implementación de los siguientes mecanismos de la política fiscal:

1. La sostenibilidad, estabilidad y consistencia de la gestión de las finanzas públicas;
2. La efectividad de la recaudación de los recursos públicos;
3. La efectividad, oportunidad y equidad de la asignación y uso de los recursos públicos;
4. La sostenibilidad y legitimidad del endeudamiento público;
5. La efectividad y manejo integrado de la liquidez de los recursos del sector público;
6. La gestión por resultados eficaz y eficiente;
7. La adecuada complementariedad de las interrelaciones entre las entidades y organismos del sector público; y entre éstas y el sector privado, y;
8. La transparencia de la información sobre las finanzas públicas.

En la Figura 2, hemos presentado el esquema de financiación de los gastos y la obtención de los ingresos en la política gubernamental.



**Figura 2.** Fuentes de ingresos y de gastos en el presupuesto de la República del Ecuador. Fuente: COPLAFIP - Regla Fiscal del SINFIPI. (Código Orgánico De Planificación Y Finanzas Públicas, 2010) . Elaboración del autor.

Se define a los Ingresos Permanentes como los recursos del estado, que se perciben de manera continua, periódica y previsible, que no disminuyen la riqueza nacional (proviene de los recursos fiscales y financian los Ingresos del Grupo 1-Corrientes (Figura 2). Los ingresos no permanentes son los recursos del Estado que se perciben de forma temporal, por situación específica, excepcional o extraordinaria. Estos pueden generar una disminución de la riqueza nacional por provenir de las ventas de activos públicos o endeudamiento público. Este tipo de fuentes financian a los ingresos del Grupo 2-Capital y 3-Financiamiento. (Ecuador, Sistema Nacional De Finanzas Públicas, 2010)

A continuación, con el objetivo de complementar la presentación del sistema de financiación pública del Ecuador, hemos resumido a nivel macro la información del Ministerio de Finanzas sobre el escenario fiscal para el periodo 2012-2015.

**Tabla 4.** Programación Fiscal 2012-2015. Presupuesto General del Estado Ecuatoriano (en millones de USD). Fuente: MF- Subsecretaría de Consistencia Macro Fiscal, Ministerio de Coordinación y Políticas Económicas (2012). Elaboración del autor

	2012 Proy.	2013 Proy.	2014 Proy.	2015 Proy.
<b>Total de Ingresos y Financiamiento</b>	<b>21,796</b>	<b>23,513</b>	<b>23,884</b>	<b>23,656</b>
Ingresos	17,905	19,239	19,207	19,262
Financiamientos	3,891	4,274	4,677	4,394
<b>Total de Gastos, Amortizaciones y Otros</b>	<b>21,796</b>	<b>23,513</b>	<b>23,884</b>	<b>23,656</b>
Gastos	19837	21452	21781	21793
Amortizaciones	1465	1712	2102	1862
Otros pasivos	494	349	-	-
<b>PLAN ANUAL DE INVERSIONES</b>	<b>4714</b>	<b>4706</b>	<b>4498</b>	<b>4191</b>

La Tabla 4, nos muestra claramente que, en el Ecuador, las cifras económicas se leen a nivel presupuestario, teniendo siempre en cuenta la reducida importancia de la infor-

mación financiera. La reducción de este tipo de información no permite emitir mayor opinión sobre otros valores como son los activos fijos, clases de contratos de construcción (NICSP-11), costes de endeudamiento (NICSP-5), información que reposa en el Estado de Situación Financiera y otros estados, que se representan el Sistema único de Contabilidad. Debido a ello, el Ministerio de Finanzas se encarga de consolidar la información de las entidades y organismos que forman parte del estado (Ecuador, Ministerio de Finanzas, 2012).

En la Figura 3, podemos apreciar el Estado de Ejecución Presupuestaria en el Ecuador, cuyo análisis se enfoca en el compromiso codificado y los montos reales devengados; estas son las características usuales del método de acumulación o devengo. Sin embargo, en este documento no se presenta la parte patrimonial, dónde serán necesarias las presentaciones de otros estados financieros.

En Ecuador, la contabilidad gubernamental se centra en el Devengado, gracias a la unificación de un Clasificador Presupuestario con un Catálogo General de Cuentas únicas (Plan de Cuentas) para todo el Sector Público No Financiero (Tabla 5).

**Tabla 5.** Presupuestos y Funciones del Sector Público no Financiero en el Ecuador. Fuente: Constitución de la República del Ecuador. Elaboración del autor.

Organismo o Institución del Sector Público No Financiero	FUNCIONES	CLASES DE PRESUPUESTOS
GOBIERNO NACIONAL	FUNCIONES:	
	• Ejecutiva,	Presupuesto General del Estado
	• Legislativa	
	• Judicial	
	• Electoral	
• Transparencia y Control Social		
GOBIERNOS AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS (GAD)	• Regional	Presupuesto de los Gobiernos Autónomos Descentralizados
	• Parroquial	
	• Municipal	
ORGANISMOS CREADOS POR LA CONSTITUCIÓN O LA LEY PARA EL EJERCICIO DE LA POTESTAD ESTATAL	• Prestación de Servicios Públicos	Presupuesto General del Estado
	• Actividades económicas asumidas por el Estado	
EMPRESAS PÚBLICAS	Gobierno Nacional, las GAD	Presupuesto de la propia empresa

Esta herramienta es útil para el desempeño de las funciones dentro del área financiera. Sin embargo, al no estudiarla y entenderla adecuadamente y de manera deteni-

da, podríamos caer en confusión al momento de aplicar su naturaleza en movimientos de Ingreso o Gastos. El Clasificador Presupuestario nos presenta las partidas con una secuencia de 6 dígitos agrupados en Título, Grupo e Ítem. El Catálogo General de Cuentas codifica las cuentas con 7 dígitos segregados bajo el método decimal puntuado (Zapata Sánchez, 2011). De esta manera, jerarquiza los datos por grupo, subgrupo, cuentas a nivel 1 (mayor), cuentas a nivel 2 (mayor-auxiliares); deja abierta la posibilidad de usar mas los auxiliares internos, si se llegaran a necesitar, de acuerdo a la actividad de la institución.

En relación con ello Pérez *et al.* (2003) dicen que, a nivel internacional, se busca armonizar la información contable, mejorar los canales de comunicación, la comprensión y el análisis. De modo similar, señala que una información financiera equivalente y comparable sólo se consigue a través de un adecuado nivel de armonización. Por lo tanto, en términos prácticos, indica que ésta podría concebirse como el proceso de incremento de la comparabilidad de las prácticas contables, estableciéndose límites a su grado de variación. En conclusión, el concepto de armonización contable pública internacional llevaría consigo el objetivo de reducir las diferencias entre los sistemas contables utilizados por el sector público de los distintos países (Pérez *et al.*, 2003).

## 6 Conclusiones

Al no existir un referente único en la Contabilidad Pública, la Federación Internacional de Contadores (IFAC) - conjuntamente con el *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), conocido anteriormente como el Comité del Sector Público del "IFAC"-, en un esfuerzo de orientar a cada país a un solo marco regulatorio, desarrolló un conjunto de Normas Internacionales de Contabilidad (NICSP). Dichas normas han permitido crear una base de acumulación o devengo, que recogía las informaciones de las NIIF publicadas por el IASB con previa autorización de la Fundación IFRS. A pesar que este marco regulatorio no ha sido acogido por los países más desarrollados, el IFAC y el ISPASB público en el 2011 el Estudio 14. En este estudio, se pretende orientar y preparar al sector gubernamental mediante directrices para el tránsito desde el flujo del efectivo hacia la Base de Acumulación o Devengo.

En nuestro estudio se evidencia que los países de América Central y del Sur, en su mayoría, aplican métodos de registro de registro del devengo, con excepción de Paraguay, que se mantiene con el devengado y la base del percibido.

En el sector público, el devengado ha dejado atrás la base del flujo del Efectivo. Esta puede ser la razón por la cual muchos países del mundo, en especial los de Latinoamérica, están tomando medidas de implementación, convergencia, transición, armonización y adopción de las NICSP. Las medidas tomadas deben proteger los sistemas financieros de estos países, de manera que el cambio propuesto no se realice de forma caótica y, sobre todo, para garantizar la transparencia de la información pública.



PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO				
ESTADO DE EJECUCION PRESUPUESTARIA				
Del 1 de enero al 31 de diciembre 2012				
En US Dólares				
CODIGO	CONCEPTO	Ejercicio Fiscal 2012		
		CODIFICADO	DEVENGADO	DIFERENCIAS
	<b>INGRESOS CORRIENTES</b>	<b>19,479,201,237.61</b>	<b>19,900,320,701.00</b>	<b>-421,119,463.39</b>
11	Impuestos	12,070,252,280.42	12,048,737,339.89	21,514,940.53
13	Tasas y Contribuciones	857,636,966.10	1,008,148,255.06	-150,511,288.96
14	Venta de Bienes y Servicios	188,349,518.86	281,710,475.32	-93,360,956.46
17	Renta de Inversiones y Multas	238,589,090.12	281,289,106.84	-42,700,016.72
18	Transferencias y Donaciones Corrientes	5,940,505,145.02	6,077,197,004.71	-136,691,859.69
19	Otros Ingresos	183,868,237.09	203,238,519.18	-19,370,282.09
	<b>GASTOS CORRIENTES</b>	<b>17,605,541,183.87</b>	<b>17,029,499,043.52</b>	<b>576,042,140.35</b>
51	Gastos en Personal	7,545,730,324.46	7,352,923,886.20	192,806,438.26
53	Bienes y Servicios de Consumo	6,387,135,226.63	6,078,043,674.12	309,091,552.51
56	Gastos Financieros	980,102,807.05	947,410,916.43	32,691,890.62
57	Otros Gastos Corrientes	125,222,765.16	114,609,075.67	10,613,689.49
58	Transferencias y Donaciones Corrientes	2,567,350,060.57	2,536,511,491.10	30,838,569.47
59	Previsiones para Reasignación	0.00	0.00	0.00
	<b>SUPERAVIT / DEFICIT CORRIENTE</b>	<b>1,873,660,053.74</b>	<b>2,870,821,657.48</b>	<b>-997,161,603.74</b>
	<b>INGRESOS DE CAPITAL</b>	<b>5,840,924,123.91</b>	<b>5,568,850,937.07</b>	<b>272,073,186.84</b>
24	Venta de Activos de Larga Duración	8,832,284.40	8,020,814.13	811,470.27
27	Recuperación de Inversiones	70,168,781.05	70,154,566.58	14,214.47
28	Transferencias y Donaciones de Capital	5,761,923,058.46	5,490,675,556.36	271,247,502.10
	<b>GASTOS DE INVERSION</b>	<b>6,829,630,866.67</b>	<b>5,327,846,798.26</b>	<b>1,501,784,068.41</b>
71	Gastos en Personal para Inversión	701,289,383.39	663,602,782.93	37,686,600.46
73	Bienes y Servicios para Inversión	1,680,605,587.39	1,121,942,053.81	558,663,533.58
75	Obras Públicas	2,443,732,404.43	1,567,302,171.31	876,430,233.12
77	Otros Gastos de Inversión	11,805,221.91	10,636,867.17	1,168,354.74
78	Transferencias y Donaciones para Inversión	1,992,198,269.55	1,964,362,923.04	27,835,346.51
	<b>GASTOS DE CAPITAL</b>	<b>4,476,527,626.88</b>	<b>4,097,311,033.48</b>	<b>379,216,593.40</b>
84	Bienes de Larga Duración	1,068,193,153.03	723,655,948.40	344,537,204.63
87	Inversiones Financieras	72,984,705.89	72,956,101.37	28,604.52
88	Transferencias de Capital	3,335,349,767.96	3,300,698,983.71	34,650,784.25
	<b>DEFICIT DE INVERSION</b>	<b>-5,465,234,369.64</b>	<b>-3,856,306,894.67</b>	<b>-1,608,927,474.97</b>
	<b>INGRESOS DE FINANCIAMIENTO</b>	<b>5,636,517,162.77</b>	<b>4,529,160,297.90</b>	<b>1,107,356,864.87</b>
36	Financiamiento Público	3,619,876,850.31	3,847,693,920.57	-227,817,070.26
37	Saldos Disponibles	1,202,122,390.85	0.00	1,202,122,390.85
38	Cuentas Pendientes por Cobrar	814,517,921.61	681,466,377.33	133,051,544.28
39	Ventas Anticipadas	0.00	0.00	0.00
	<b>APLICACIÓN DEL FINANCIAMIENTO</b>	<b>2,044,942,846.86</b>	<b>2,038,069,528.22</b>	<b>6,873,318.64</b>
96	Amortización de la Deuda Pública	1,526,649,749.37	1,525,773,738.75	876,010.62
97	Pasivo Circulante	779,270.32	778,021.48	1,248.84
98	Obligaciones por Ventas Anticipadas de Petróleo	309,316,658.00	309,316,658.00	0.00
99	Otros Pasivos	208,197,169.17	202,201,109.99	5,996,059.18
	<b>SUPERAVIT / DEFICIT DE FINANCIAMIENTO</b>	<b>3,591,574,315.91</b>	<b>2,491,090,769.68</b>	<b>1,100,483,546.23</b>
	<b>SUPERAVIT / DEFICIT PRESUPUESTARIO</b>	<b>0.01</b>	<b>1,505,605,532.49</b>	<b>-1,505,605,532.48</b>

Figura 3. Estado de Situación Financiera con Enfoque Contable. Fuente: MF- Sistema Integrado de Administración Financiera (E-Sigef).

El ISPASB ha publicado 32 NICSP hasta la actualidad. La última ha sido basada en la Concesión de Servicios llamada "La Concedente". Países como Costa Rica, Chile y Colombia han abierto las puertas a la capacitación, desarrollando planes de acción de convergencia. Las normas desarrolladas deberán permitirles la posibilidad de aplicar los Métodos de Acumulación o Devengo a sus sistemas de contabilidad. Esta tarea de capacitación y debate está

acompañada por la Asociación Interamericana de Contabilidad. La Asociación agrupa más de 21 países en América, y realiza cada dos años conferencias y congresos para debatir, comunicar y mejorar la información financiera contable. Una de las sugerencias presentadas en su última conferencia, en el año 2011, en referencia al AREA 3 – Sector Público, indicó que el Sistema de Contabilidad Gubernamental debe ser el núcleo integrador del sistema de administración

financiera. El sistema de administración financiera debe estar basado en NICSP, a efectos de ser utilizado como una herramienta para luchar contra la corrupción y volver más transparente la rendición de cuentas (Asociación Interamericana de Contabilidad - AIC, 2011).

Cada país aplica el devengado conforme a su sistema contable. Sin embargo, para adoptar o armonizarlo con las NICSP, no solo bastará con estudios del mismo, de su impacto y de los costos económicos. Se deberá obtener también el apoyo por parte del estado, bajo la forma de políticas regulatorias, cambios tecnológicos, adopción de nuevos regímenes de contabilidad, marco conceptual, catálogos de cuentas, ¿y de reformas en el ámbito tributario?. Con este fin, lo más importante parece ser el mantenimiento de la capacitación y la participación de los profesionales a la hora de definir estas políticas. Esta tarea no podrá realizarse con éxito si no se les provee de herramientas adecuadas.

El BID, en el documento de debate IDB-DP- 196, ha dejado como referencia que el costo de este cambio y de las herramientas que deben acompañarlo se volverá elevado por el desarrollo o por las adecuaciones y modificaciones de los sistemas que estén operando. En el caso de Ecuador, el software para poder obtener la información financiera es el Sistema Integrado de Administración Financiera. Este sistema ha sido adoptado por muchos países latinoamericanos, entre ellos Argentina, Colombia, también se incluye a países como República Dominicana y Nicaragua. Dichos países han convertido el sistema en un instrumento central para la administración y la unificación de la contabilidad, del presupuesto y de la tesorería. La excepción que menciona el BID es Perú, país que adoptó las NICSP a partir de un solo acto administrativo, sin reformar el marco conceptual (Benavides, 2012).

Ecuador goza de la aplicabilidad del Devengado como principio. Sus Normas Técnicas se acogen a los Sistemas de Administración Financiera. Su ente rector, definido por el COPLAFIP, es el Ministerio de Finanzas. Sin embargo, su información financiera se revela más a nivel presupuestario, considerando al devengo como una simple acumulación de valores. Esta apreciación debe cambiar, teniendo en cuenta las experiencias de otros países en la aplicación del Devengado y la Partida Doble.

Actualmente, Ecuador no aplica las NICSP en su sistema financiero. Nuestra investigación sugiere la consideración de su aplicación en el entorno financiero del Ecuador. Consideramos necesario también que los gremios contables de Ecuador, como la Federación Nacional de Contadores y el Instituto de Investigaciones Contables, realicen los estudios de impacto sobre la aplicación de las NICSP en Ecuador; asimismo, es necesario que analicen a profundidad el tema de los activos y la necesidad de obtener información coherente consistente con las NICSP y su metodología internacional. Este tipo de análisis sería una preparación para la introducción de las NICSP al sistema financiero ecuatoriano, y permitiría reducir los costes y el riesgo del cambio propuesto. Sobre todo, contribuiría al combate contra la malversación.

## Referencias

- Asociación Interamericana de Contabilidad - AIC. 2011. *Conferencia XXIX Interamericana de contabilidad*. Extraído el 15 de Agosto del 2013 de la página web: <http://www.contadores-aic.org/download.php?id=315>.
- Assum Cima, J. 1977. *Lineamientos para una introducción a los llamados principios de contabilidad generalmente aceptados*. Revista de Economía y Estadística, 21(2-3-4): 119-189.
- Benavides, M. 2012. *La contabilidad y los sistemas integrados de administración financiera: ¿el camino a seguir?* BID - Documento de Debate # IDB-DP-196.
- Carrasco Díaz, D. y A. López Hernández. 1994. *La información contable en el sector público: Su enfoque para la administración local*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, 24(79): 463-480.
- Código Orgánico De Planificación Y Finanzas Públicas. 2010. *Regla fiscal del sinfip*. Artículo 81, Segundo Suplemento R.O. 306 del 22 de Octubre del 2010, Quito - Ecuador.
- Contaduría General de la Nación - Colombia. 2013. *Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia las normas internacionales de información financiera (niif) y normas internacionales del sector público (nicsp)*. Junio del 2013 - República de Colombia Extraído el 10 de Octubre del 2013: <http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/8b13e1fa-c7c9-4079-8f1d-9588d5d44f4a/Estrategia+de+convergencia+de+la+regulaci%C3%B3n+contable+p%C3%BAblica+hacia+NIIF+y+NICSP.pdf?MOD=AJPERES>.
- Contraloría General de la República - Chile. 2012. *Plan de convergencia a las nicsp división de análisis contable*.
- Contraloría General del Estado. 2009. *Ley orgánica de la contraloría general del estado y reforma 2009*. R.O. N.01 del 011 de Agosto del 2009, Ley (2002-73) Suplemento R.O. 595 del 12 de Junio del 2002, artículo 16 Contabilidad Gubernamental.
- Ecuador, Ministerio de Economía y Finanzas. 2005. *Manual de contabilidad gubernamental suplemento r.o. 175 del 28 de diciembre del 2005*. Acuerdo 320, Tomo I, pp. 27. Quito - Ecuador.
- Ecuador, Ministerio de Finanzas. 2012. *Estado de ejecución presupuestaria con enfoque contable*. <http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2013/04/4.-EJE-Presupuesto-General-del-Estado-12-2012.pdf>.
- Ecuador, Sistema Nacional De Finanzas Públicas. 2010. *Deberes y atribuciones del ente rector del sinfip*. Artículo 74, Numeral 33, COPLAFIP. S.S. R.O. 306 del 22 de Octubre del 2010, Quito - Ecuador.

- ESIGEF. 2013. *Sistema integrado de administración financiera-listados de instructivos*. Ministerio de Finanzas del Ecuador - Extraído el 30 de Octubre del 2013, <https://esigef.finanzas.gob.ec/esigef/menu/ayuda.htm>.
- Fernández Lorenzo, L. y N. Geba. 2005. *Contabilidad social y gestión en ongs*. Revista Venezolana de Gerencia, 10(32): 545-563.
- Giachino de Paladino, C. 2011. *Implementación de normas internacionales de contabilidad para el sector público-nicsp debilidades y fortalezas*. AIC - XXIX Conferencia Interamericana de Contabilidad. San Juan Puerto Rico.
- Hauque, S. 2008. *El registro de los recursos tributarios del sector público: campo de prueba para la armonización entre la micro y la macroeconomía*. Documentos aportes, Administración Pública Gestión Estatal, Vol.10, pp.75-110.
- Hepworth, N. 2003. *Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government*. Public Money & Management, 23(1): 37-44.
- IFAC. 2011. *Estudio 14 - transición a la base contable de acumulación (o devengo): Directrices para entidades del sector público*. Federación Internacional de contadores New York Estados Unidos de América, Ed. 3, <http://www.ifac.org/sites/default/files/news/files/eNews-IPSASB-August-2013-Spanish.pdf>.
- Miller, H. y H. Finney. 1964. *Curso de Contabilidad - Introducción*. Editorial Prentice - Hall, págs. 67-68.
- Ministerio de Hacienda de Costa Rica. 2013. *Adopción de las nicsp*. <http://nicspcr.com/nicsp/ambito/>.
- Pérez, C., A. Hernández y M. López. 2003. *La difusión de información financiera gubernamental en los países del mercosur, su armonización a través de la aplicación de las ipsas de la ifac*. Revista Contabilidad Financiera, 14(33): 90-100.
- Raimondi, C. 1971. *El principio contable del devengamiento*. Ponencia presentado a la VIIT Asamblea de Graduados en Ciencias Económicas, Bahía Blanca, Argentina.
- Raimondi, C. 1974. *Ensayo sobre el principio de devengamiento*. Revista Administración de Empresas, 11: 315.
- Ryan, C. 1998. *introduction of accrual reporting policy in the australian public sector: An agenda setting explanation*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 11(5): 518-539.
- Secretaría de la Función Pública - México. 2012. *Definición de rendición de cuentas*. TRANSPARENCY INTERNATIONAL, the global coalition against corruption. [http://www.transparency.org/whatwedo/pub/the\\_anti\\_corruption\\_plain\\_language\\_guide](http://www.transparency.org/whatwedo/pub/the_anti_corruption_plain_language_guide).
- Sánchez Brot, L. 2011. *El criterio de lo devengado y los gastos diferidos*. Universidad de San Andrés- Argentina - Documentos de Trabajo del Departamento de Administración. <http://190.220.3.38:8080/jspui/handle/10908/391>.
- Sour, L. y R. Eunises. 2007. *Cuáles son los resultados del presupuesto por resultados*. División de Administración Pública Centro de Investigación y Docencia Económica A.C. (CIDE) México - Toluca. pp. 1-4.
- Vela Varguez, J. 1992. *La nueva contabilidad de las entidades y los principios contables públicos ii*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, 22(72): 653-673.
- Zapata Sánchez, P. 2011. *General - Con Base en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*. McGraw Hill, Bogotá - Colombia, 7 edición.