

XIV

ASAMBLEA GENERAL DE ALAFEC

Ciudad de Panamá, Panamá
del 21 al 24 de Octubre de 2014



Los procesos de implementación de las NICSP: el caso de
Costa Rica

Los procesos de implementación de las NICSP: el caso de Costa Rica

Área Temática:

Contabilidad, Auditoría e Información para la toma de decisiones.

Sub área temática:

Contabilidad Gubernamental.

Autor:

Dr. Carlos Araya Leandro

Universidad de Costa Rica

San Pedro de Montes de Oca. San José, Costa Rica.

Tel: (506) 2511-1004

carlos.arayaleandro@ucr.ac.cr

Correspondencia: Ciudad Universitaria Rodrigo Facio,

Universidad de Costa Rica.

San Pedro de Montes de Oca.

Vicerrectoría de Administración.

RESUMEN

En las últimas décadas, se han producido reformas importantes en el sector público y la contabilidad gubernamental no ha sido ajena a este proceso; por el contrario, se ha convertido en uno de los elementos prioritarios. La principal innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental ha sido la introducción del principio del devengo y más recientemente la convergencia hacia las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) emitidas por la IFAC.

En este sentido, la mayoría de los países de la región centroamericana han emprendido acciones en los últimos años a fin de adaptar o adoptar la normativa contable internacional de la IFAC para el sector público. Siendo Costa Rica el país de la región que ha tomado la vanguardia en este proceso, resulta de gran interés analizar en detalle las acciones que se han desarrollado, ya que su experiencia puede servir de base para países del entorno que a futuro decidan someterse a procesos similares.

En este contexto, el presente artículo tiene por objetivo analizar el proceso de implementación de la innovación en el sistema de contabilidad gubernamental en el ámbito costarricense. Para tal efecto, se toma como base de análisis lo establecido en el Modelo de Requisitos Básicos formulado por el profesor Ouda (2004).

Con ese propósito se procedieron a realizar entrevistas con los responsables del proceso de implementación de las NICSP en Costa Rica, así como a una exhaustiva búsqueda de información en sitios web y legislación emitida en materia de administración financiera gubernamental en este país.

Del análisis de las acciones llevadas a cabo y a la luz de lo establecido en el Modelo de Requisitos Básicos, concluimos que las mismas favorecen el éxito en el proceso de implementación de tal normativa en el ámbito costarricense.

INTRODUCCIÓN

Las últimas tres décadas han sido testigos de una serie de cambios notables en el sector público. Dicho proceso de reforma, tiene por objetivo convertir la gestión pública en un instrumento eficiente y eficaz, capaz de encontrar una solución a los problemas que los ciudadanos puedan tener, dejando de lado viejas actitudes burocráticas y avanzar hacia una nueva comprensión y filosofía de la gestión pública, en el que prime la transparencia y la rendición de cuentas (Deaconu *et al.*, 2011).

Tal como lo señalan Lombrado y Zanin (2013), la contabilidad gubernamental no ha sido ajena a este proceso de modernización y, por el contrario, se ha convertido en un elemento prioritario de éste, ya que, la contabilidad exacta es esencial para la transparencia, la rendición de cuentas y la toma de decisiones de parte de los gestores públicos.

La contabilidad gubernamental tradicional, dominada por la figura del presupuesto y enfocada primordialmente al cumplimiento de la legalidad y la rendición de cuentas, resultaba insuficiente para el cumplimiento de los objetivos a los que se enfrentan los gestores públicos. Tal y como lo señala Fuertes (2004), las exigencias de un sector público más moderno, complejo y heterogéneo han motivado el inicio del proceso de reforma y modernización de los sistemas contables gubernamentales en muchos países, lo que ha implicado, en la mayoría de los casos, la incorporación del subsistema económico-financiero y patrimonial para así responder a las necesidades tanto de los usuarios tradicionales (órganos de control), como a los potenciales nuevos usuarios, como lo es el caso de organismos financieros internacionales, las administraciones públicas en general y los ciudadanos.

La reforma contable persigue transformar la contabilidad gubernamental de un sistema poco informativo a un sistema que suministre información global y fidedigna de las finanzas públicas y proporcione una base para mejorar el control financiero de las actividades gubernamentales, es decir, una contabilidad más informativa y útil para la toma de decisiones y la rendición de cuentas (Lüder, 1992). Esto significa una evolución de la contabilidad gubernamental hacia el paradigma de la utilidad, que proporcione información más completa de los activos, pasivos, ingresos, gastos, patrimonio y los cambios en él.

Para tal efecto, la introducción del devengo como innovación en contabilidad gubernamental debe estar relacionada con la implementación de un sistema contable más informativo, que provea de mayor y/o mejor información respecto a la gestión de la entidad, es decir, que procure dar una imagen fiel de la gestión realizada (Lüder, 1994). En este

sentido, autores como Caba, et al. (2009); Chan, et al. (1996); Ouda (2004), coinciden en señalar la introducción del devengo y, por tanto, la implementación de las Normas de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), como una innovación total o radical de los sistemas de contabilidad gubernamental ya que, entre otras cosas, permite que el sistema contable evolucione hacia un paradigma de mayor utilidad (Lüder, 1992).

En este contexto, el presente artículo pretende analizar el proceso de implementación de la innovación en el sistema de contabilidad gubernamental en el ámbito costarricense, a la luz de lo establecido en el Modelo de Requisitos Básicos formulado por el profesor Ouda (2004). Consideramos importante evidenciar las acciones desarrolladas en Costa Rica de manera que éstas puedan servir como base para otros países de la región centroamericana que han decidido confluir sus sistemas de contabilidad gubernamental a la normativa internacional de la *International Federation Accounting* (IFAC) para el sector público, como es el caso de Panamá, Honduras y El Salvador.

Para tal efecto, en el primer apartado del documento se define la importancia de la contabilidad de devengo; el segundo apartado hace referencia a la convergencia mundial que en los últimos años se ha dado hacia las NICSP; en el tercer epígrafe se señalan las condiciones previas, que diversos autores han señalado para la implantación de las NICSP; en el cuarto y quinto apartado se mencionan y analizan las principales estrategias de implementación de las NICSP en Costa Rica; y finalmente, se formulan las principales conclusiones del trabajo desarrollado.

I. LA CONTABILIDAD DE DEVENGO

Diversos autores coinciden en que, la principal reforma en los sistemas de contabilidad gubernamental que han implementado los gobiernos de muchos países en los últimos años, ha sido la introducción del principio de devengo (Broadbent and Guthrie, 2008). Con base en este principio, las transacciones se reconocen cuando ocurren. Por lo tanto, los gastos se reconocen en el momento en que se consumen y los ingresos se reconocen en el momento en que se da la transacción financiera, independientemente de la fecha en que el efectivo ingrese a caja (Cortes, 2006).

La evolución de las actividades gubernamentales en los últimos años, ha planteado preocupaciones respecto a si la base de la contabilidad de caja es suficiente para la brindar información financiera gubernamental efectiva para la toma de decisiones y para un efectivo control y rendición de cuentas (Alesani, *et al.*, 2012). El devengo, que anteriormente se consideraba adecuado sólo en el sector privado, ha sido visto como una alternativa para una mejor presentación de informes de las actividades gubernamentales. Aunque hay un debate sobre el uso de efectivo frente a la contabilidad en valores devengados, ésta última se ha adoptado en los gobiernos de varios países, entre ellos Australia, Nueva Zelanda y el Reino Unido (Saleh, 2007).

Por otra parte, en la administración pública a nivel internacional, se ha dado una creciente demanda de transparencia (Christensen y Yoshimi, 2003) y en este sentido, diversos autores manifiestan que la introducción de la contabilidad sobre valores devengados permite generar más y mejor información, lo que lleva implícito una mejora en la transparencia (Torres, 2004).

El método de devengo, según Zubiaur (2004), posibilita disponer y revelar información útil para enjuiciar y tomar decisiones sobre la asignación de los recursos públicos, así como para la rendición de cuentas de los recursos controlados por la entidad.

La orientación internacional de estas reformas está disponible a partir del año 2001 en que la Federación Internacional de Contadores (IFAC), por medio de su Comité de Sector Público, promulga las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Estas Normas tienen por objetivo servir de marco normativo a nivel internacional, por medio de la emisión de normas sobre información financiera de alta calidad y facilitando la convergencia de las normas internacionales y nacionales, mejorando de esta forma la calidad y uniformidad de la información financiera en todo el mundo (IFAC, 2007).

II. CONVERGENCIA MUNDIAL HACIA LAS NIC SP

A finales del año 1996, la IFAC-PSC inició su proyecto de establecer una normativa internacional de contabilidad para el sector público, el cual culminó en el año 2001, con la promulgación de las NICSP. Este proceso fue financiado por la Federación Internacional de Contadores, el Banco Mundial (BM), el Banco de Desarrollo Asiático, el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) y el Fondo Monetario Internacional (FMI). Estas las organizaciones también están proporcionando algunos de los fondos para el estándar actual de establecimiento de los programas a partir de 2002 a 2005 (Torres, 2004).

Las NICSP se han convertido en un punto de referencia para muchos organismos internacionales, no sólo a la hora de modernizar sus propios sistemas contables, sino que también sirven de guía para emitir recomendaciones a los países, con el fin de que adopten sistemas contables más informativos que permitan incrementar la transparencia y la rendición de cuentas (Brusca y Montesinos, 2006).

La adopción de NICSP por parte de los gobiernos, mejorará tanto la calidad, como la comparabilidad de la información financiera de las entidades del sector público de todo el mundo. Algunas organizaciones internacionales, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN), o las instituciones de la Unión Europea, ya han adoptado las NICSP (Benito *et al.* 2007) y otras, como el FMI o el BM han impulsado fuertemente a los diferentes gobiernos (sobre todo de los países en vías de desarrollo) a la adopción o la adaptación de éstas (Chang *et al.* 2008).

En este sentido, el FMI sostiene que los estados financieros proporcionan un rico conjunto de información, tanto para el análisis de la sostenibilidad de la política fiscal y la calidad de la toma de decisiones fiscales y de la lucha contra la corrupción y la mala gestión de las prácticas, especialmente en cuanto a la administración de los bienes (FMI, 2001).

III. CONDICIONES PREVIAS PARA LA IMPLANTACIÓN DE LAS NIC SP

En el año 2001 y 2004 el profesor Ouda, basado en las experiencias analizadas en el Reino Unido, Australia y Nueva Zelanda, formula mediante un modelo, una serie de elementos que a su criterio, un gobierno debería valorar previo a la implantación del principio de devengo en la contabilidad gubernamental. Teniendo en consideración que uno de los elementos fundamentales en los que se basan las NICSP es la introducción del principio de devengo y que éste a su vez se considera una innovación radical en los sistemas de contabilidad gubernamental (ver Alesani, *et al.* (2012); Caba, *et al.* (2009); Chan, *et al.* (1996); Ouda (2004)), consideramos pertinente analizar detalladamente el denominado Modelo de Requisitos Básicos en su segunda versión publicada en el año 2004.

Recordemos que según Lüder (2001), la innovación en los sistemas de información financiera gubernamental debe estar relacionada con la implementación de un sistema más informativo, que provea de mayor y/o mejor información respecto a la gestión de la entidad; es decir, que procure dar una imagen fiel de la gestión realizada.

En el Modelo de Requisitos Básicos, el autor especifica los aspectos básicos que deberían estar disponibles y ser tomados en cuenta en un país que pretenda realizar un proceso de modernización de su contabilidad gubernamental, como lo es el caso de pasar de una contabilidad basada en valores de efectivo a una realizada sobre la base de devengo. Esto con el fin de alcanzar los beneficios esperados del proceso y minimizar los efectos de los problemas que puedan surgir en el transcurso de la implementación del mismo, es decir, que el proceso se pueda realizar de una forma eficiente, efectiva y económica.

El Modelo de Requisitos Básicos en su segunda versión consta de los siguientes elementos (ver figura N° 1):

Los estímulos: al igual que el Modelo de Contingencia del profesor Lüder (2001), parte del hecho de que debería haber al menos un estímulo (motor) para el proceso de innovación en la contabilidad gubernamental.

Decisión de llevar a cabo la reforma: el Modelo hace hincapié en que la existencia de uno o más estímulos no es una garantía o condición suficiente para llevar a cabo las reformas en la contabilidad gubernamental.

Marco de implementación: se especifican los factores que de manera simultánea y en paralelo estarán disponibles si los gobiernos quieren aplicar reformas en la contabilidad del sector público en forma eficiente, efectiva y económica, para alcanzar los beneficios de la reforma y para evitar los problemas que pueden surgir si estos factores, o uno de ellos, no han sido tomadas en consideración.

Las condiciones básicas del marco de implementación serían:

- ✓ **Cambios en el sistema de gestión pública:** debe implicar un cambio paralelo en el sistema de administración pública. La aplicación de la contabilidad de devengo en el sector público sin tener en cuenta los cambios respectivos en el sistema de administración pública no permite alcanzar los beneficios de su aplicación.
- ✓ **Apoyo de autoridades gubernamentales:** el apoyo de los líderes, tanto políticos como técnicos, constituye un factor clave en éxito de la aplicación de la contabilidad sobre base devengo en el sector público.
- ✓ **Soporte del sector profesional y académico:** los colegios profesionales y el sector académico juegan un papel esencial como facilitadores del proceso de aplicación de la reforma, sobre todo en lo referente a la propuesta de normas contables y al análisis crítico de la normativa propuesta por la Administración, a fin de ayudar a la mejora

de las prácticas y procedimientos.

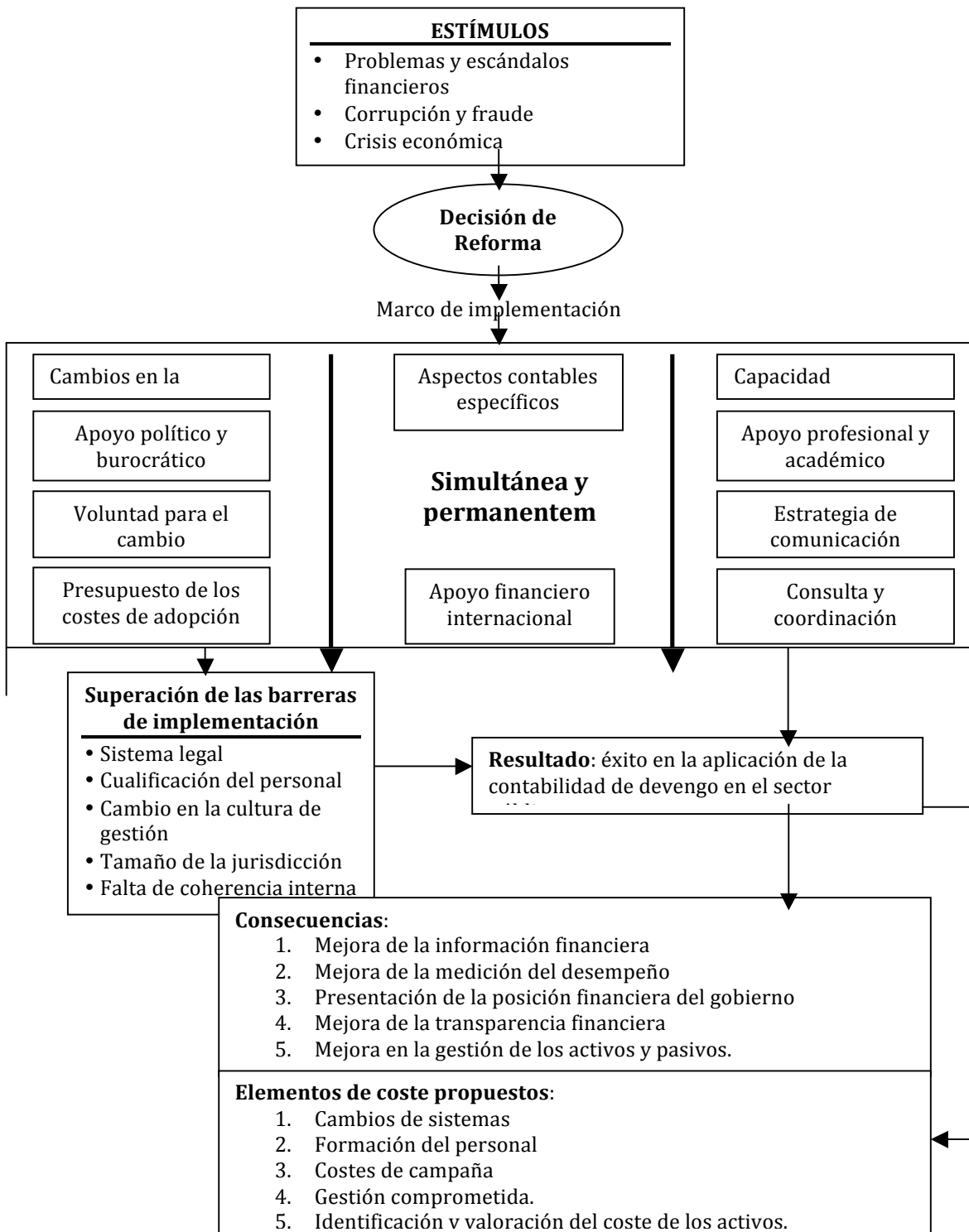
- ✓ **Estrategia de comunicación interna:** generalmente, un cambio en el sistema de contabilidad de un gobierno produce un incremento en las funciones ejecutadas por los empleados, o bien, adaptarse a nuevas reglas que regirán sus labores, por lo que se hace necesario motivar a los empleados de forma que comprendan el proceso de cambio, los beneficios esperado del mismo y el aporte que cada uno pueda brindar en el proceso.
- ✓ **Disponibilidad de personal cualificado:** contar con personal cualificado, comprometido y con voluntad de desarrollar las reformas contables es también fundamental para garantizar el éxito.
- ✓ **Coordinación y consulta:** con las entidades de gobierno que deben implementar la reforma a fin de obtener sus comentarios, sugerencias y conocer su punto de vista sobre posibles barreras que puedan existir.
- ✓ **Costos asociados al proceso:** es fundamental una adecuada estimación de los costos asociados al proceso de implementación a fin de garantizar la financiación del mismo.
- ✓ **Aspectos contables específicos:** Tradicionalmente la contabilidad gubernamental se ha realizado sobre una base de efectivo, lo que ha generado, entre otros, que no se cuente con información certera del valor de los activos del gobierno, ni mucho menos con políticas de valoración posterior de los mismos.
- ✓ **Tecnologías de la información disponibles:** la construcción de una adecuada capacidad de la tecnología de la información es básica para facilitar el proceso de aplicación.
- ✓ **Apoyo financiero internacional:** a pesar de que países en vías de desarrollo, como lo es el caso de Costa Rica, han suscrito compromisos internacionales para someterse a un proceso de reforma y modernización de su sistema de contabilidad gubernamental, éstos compromisos no se han ejecutado completamente por falta de recursos financieros, por lo que este elemento adquiere un carácter prioritario para la implantación de reformas en estos países.

Superación de las barreras de implementación: las principales barreras de implementación a superar son, el sistema legal del país, la cualificación del personal a cargo de llevar a cabo la reforma, el cambio en la cultura de gestión administrativa, el tamaño de la jurisdicción y la falta de coherencia interna.

Resultado: el Modelo de Requisitos Básicos, pretende establecer los factores que garanticen el éxito en el proceso de reforma en la contabilidad gubernamental.

Consecuencias: una vez garantizados los requisitos básicos e implantado el proceso, se obtendrá: una adecuada presentación de los estados financieros del gobierno, una mejora en la medición del desempeño; un detalle de los costos totales de los programas y actividades del gobierno; una mejora en la transparencia financiera; y, una mejora en la gestión de los activos y pasivos.

Figura N° 1
Modelo de Requisitos Básicos



Otros autores y organismos han hecho referencia a requisitos básicos para la implantación de innovaciones profundas en los sistemas de contabilidad gubernamental como lo es el caso de la adopción o adaptación de las NICSP, tal es el caso del Consejo Emisor de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (PSC), que en el año 2003 emitió el Estudio N° 14, denominado *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*, el cual constituye una base para facilitar a los gobiernos y entidades gubernamentales que deseen presentar información contable sobre la base de valores devengados, de conformidad con las NICSP. De igual forma, la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE), definen los aspectos que se deben tener en cuenta en el momento previo de iniciar un proyecto de modernización de los sistemas contables gubernamentales, como lo es el caso de las NICSP. Finalmente, en el año 2003 Hepworth, a partir de las experiencias documentadas de los procesos de reforma en los sistemas de contabilidad gubernamental llevados a cabo en países europeos tales como Nueva Zelanda, Suecia, Reino Unido, Países Bajos y Noruega, establece una serie de elementos que considera como condiciones previas para aplicar con éxito la contabilidad de devengo en la Administración Pública.

IV. PRINCIPALES ESTRATEGIAS DE IMPLEMENTACIÓN DE LAS NICSP EN COSTA RICA

La difícil situación económica por la que atravesaban los países de la región centroamericana en su conjunto a inicios de la década de los años ochenta, de la cual Costa Rica no escapaba, replanteaba por una parte, nuevas alternativas para el desarrollo y las políticas macroeconómicas y, por la otra, orientar su quehacer por el proceso de ajuste estructural tratando de controlar el gasto público, aunado a un proceso de reinserción en la economía mundial mediante la apertura económica (Large, 2005).

Como respuesta a esa difícil situación, surge el programa de modernización del Estado, en el que se enmarca la reforma de la administración financiera la cual plantea la renovación y eficiencia en lo operativo de las finanzas públicas, permitiéndole a la población en general una mayor transparencia en relación con el manejo de los recursos.

Las reformas emprendidas se dirigieron a la aprobación de una nueva legislación que permitiera desde el punto de vista legal sustentar los procesos de modernización y el desarrollo de una plataforma informática que facilitará la tecnificación de sus sistemas de información financiera. Específicamente, en relación con la contabilidad del sector público, cabe señalar que, la nueva legislación estipula que el subsistema de contabilidad gubernamental estará conformado por el conjunto de principios, normas y procedimientos

técnicos para recopilar, registrar, procesar y controlar, en forma sistemática, toda la información referente a las operaciones financieras del sector público. Así mismo, señala como una de las principales innovaciones en los sistemas de contabilidad gubernamental la introducción del devengo como base para el registro de las transacciones económicas.

En este sentido, en Costa Rica se han emprendido acciones dirigidas a hacer confluir su sistema de contabilidad con la normativa de la IFAC para el sector público. Esto como consecuencia de diversos factores, entre los que cabe mencionar:

- ✓ Sugerencias de organismos financieros internacionales, tal es el caso del Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) o el Banco Mundial (BM).
- ✓ El proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) de la International Accounting Standards Board (IASB) como normativa que regula la contabilidad del sector privado, ha despertado el interés de parte de los gestores públicos en introducir normativa de alcance internacional en el sector gubernamental.
- ✓ El interés manifiesto de la Contraloría General de la República (CGR) en hacer cumplir lo señalado en la legislación respecto a los sistemas de contabilidad gubernamental.
- ✓ El convencimiento de parte de los funcionarios de la Dirección General de Contabilidad respecto a la necesidad de modernizar los sistemas de contabilidad.
- ✓ La necesidad de adecuar la información generada por los sistemas de información contables a los requerimientos del Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas del FMI.
- ✓ La corriente mundial que favorece la adopción o la adaptación de las NICSP.

Ahora bien, la Dirección General de Contabilidad (DGC) como ente rector de la contabilidad gubernamental tiene entre sus principales funciones: la formulación de los principios, las normas generales y los procedimientos que regirán la contabilidad gubernamental; velar porque las instituciones del sector público atiendan dichos principios, normas y procedimientos; mantener registros destinados a centralizar y consolidar los

movimientos contables; y, asesorar técnicamente a todas las entidades del sector público nacional en las materias de su competencia.

A pesar de lo anterior, en reiteradas ocasiones, la CGR se ha negado a avalar los estados financieros consolidados del sector público costarricense, dejando constancia de ello en las memorias anuales que presenta ante la Asamblea Legislativa y en diversos informes que ha emitido sobre el Sistema de Administración Financiera¹. Entre las principales debilidades que se señalan en estos informes, se encuentran:

- ✓ La mayoría de los registros contables son elaborados usando como criterio la base de efectivo;
- ✓ Existen instituciones que no cuentan con personal calificado, que no tienen un sistema contable, que sólo llevan registros de ingresos y gastos basados en la experiencia empírica de sus funcionarios y en donde los registros contables se realizan en forma manual;
- ✓ La existencia de múltiples sistemas de información que proporcionan datos contables aislados al Sistema Integrado de Gestión y Administración Financiera;
- ✓ La existencia de frecuentes e importantes inconsistencias en la información que recibe la DGC y la que proviene de fuentes alternativas; y
- ✓ La imposibilidad de analizar la calidad y confiabilidad de la información financiera recibida para efectos de consolidación.

Además de la contundencia de los diversos informes presentados por la CGR, en los que señala la necesidad de tomar acciones que garanticen la aplicación efectiva de la Ley, resulta de importancia destacar cómo los organismos financieros internacionales, entre los que figuran el FMI, el BM y el BID, requieren de información financiera confiable para la toma de sus decisiones respecto a programas por aprobar para países en desarrollo como es el caso de Costa Rica. De igual manera, los países cooperantes quieren conocer el destino que se le ha dado a los recursos aportados a la cooperación internacional. En ambos casos, un sistema contable confiable, basado en normativa internacional, es de gran ayuda para atender los requerimientos de información de estos organismos, además de brindar una seguridad

¹ Ver, por ejemplo, la Memoria Anual del año 2006, e informes DFOE-IP-13-2005 y DFOE-GU-22-2006

razonable respecto al uso adecuado de los recursos derivados de la cooperación (Ministerio de Hacienda de Costa Rica, 2010).

Como respuesta a la situación planteada por la CGR, en el año 2008 la DGC propone la adopción de un total de 21 de las NICSP emitidas por la IFAC. A tal efecto, se formulan una serie de decretos ejecutivos que concluyen con la aprobación del Decreto N° 34918-H del 09 de diciembre de 2008 mediante el que se aprueba la “Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en el ámbito costarricense”. El proceso debió iniciar con una implementación parcial, a partir del 02 de enero del 2010, y durante el año 2011 se preveía contar con un doble registro contable, uno basado en el sistema vigente y otro paralelo con base en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública. Por último, se estableció que a partir del 02 de enero de 2012, sin excepción y en forma general, la aplicación definitiva de las NICSP. En el caso particular de las empresas públicas, el Decreto Ejecutivo N° 35616-H de diciembre de 2009 señala la adopción e implementación de las NIIF emitidas por el IASB.

Cabe resaltar que, según lo señalado por la CGR (2006), con la adopción e implementación de las NICSP se procura, en esencia, llenar un vacío en cuanto a principios y normas generales de contabilidad actualizadas para el sector público, conforme lo requiere la Ley de Administración Financiera de la República, con el propósito de fomentar la calidad, transparencia y uniformidad en la preparación y presentación de los estados financieros. Asimismo, manifiesta que, la promulgación de esa normativa permitirá a la CGR fortalecer el ejercicio de su potestad para realizar auditorías de los estados financieros de los entes y órganos sometidos a su fiscalización.

Para la implementación del Decreto N° 34918-H, la CGR (2006) señala que es fundamental que se cuente con una estrategia que permita, entre otros: mantener un proceso de consulta y validación de la normativa con eventuales interesados para obtener sus observaciones, entre los cuales se recomienda el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (CCPCR); mecanismos de difusión adecuados con las entidades del sector público obligados de preparar los estados financieros con base en las NICSP; facilitar la realización auditorías externas, con el fin de garantizar la aplicación de esas normas; y, elaborar un cronograma que detalle en forma precisa, entre otros asuntos, las actividades que se realizarán, los responsables y plazos de cumplimiento.

Una de las primeras acciones llevadas a cabo con el fin de cumplir con lo señalado en el Decreto N° 34918-H, fue la búsqueda de financiamiento para las principales actividades a

realizar. Así, el Ministerio de Hacienda presentó ante la Fundación Costa Rica Estados Unidos de América (CRUSA) el proyecto denominado “Fortalecimiento del Sistema de Administración Financiera”, para el cual es aprobada una ayuda financiera a finales del año 2008. En lo que respecta a la DGC, el proyecto contemplaba la asignación de recursos económicos para la definición y diseño de un plan general de contabilidad pública y para la capacitación a los funcionarios públicos en temas relacionados con las NICSP.

Con estos recursos, se procedió a la contratación de una firma consultora internacional a fin de que, en coordinación con el personal de la DGC, diseñaran el denominado Plan General de Contabilidad Pública. La elaboración de este Plan incluyó: los manuales de políticas contables y bases de medición aplicables a la naturaleza y características de las entidades del sector público costarricense; un catálogo de cuentas único; un manual descriptivo de cuentas; el diseño de los formatos de los estados financieros; y la definición de un glosario de términos contables a ser utilizados en el sector público.

Adicionalmente, con los recursos de dicha donación se realizó un proceso de capacitación de los funcionarios, tanto de la propia DGC como del resto del sector público.

Otras acciones importantes realizadas fueron: la contratación de un gerente de proyecto, que sería la persona encargada de coordinar las acciones para la implementación de las NICSP; se puso a disposición de la ciudadanía los avances en el Plan General de Contabilidad Pública a fin de recibir observaciones y sugerencias; se habilitó un correo electrónico y una línea telefónica para consultas de parte de funcionarios relacionados con el tema; mensualmente se publicaba un boletín informativo que detallaba las principales acciones ejecutadas e información general relacionada con las NICSP; y se desarrolló y aprobó, un Plan de Acción para la implementación de las NICSP, éste señala las estrategias que deben desarrollarse a fin de cumplir de manera efectiva con lo estipulado en el Decreto N° 34918-H, entre otras podemos citar:

- ✓ Una estrategia de divulgación, a fin crear una atmósfera positiva hacia la consecución del proyecto y a su vez promover la cultura de cambio organizacional necesaria para el desarrollo de un proceso de esta naturaleza;
- ✓ Una estrategia de capacitación, que tiene por objetivo lograr que los funcionarios del sector público costarricense obtengan los conocimientos y destrezas requeridas para la aplicación efectiva del nuevo Plan General de Contabilidad Nacional.

- ✓ El rediseño e implantación de políticas, procedimientos y bases de medición de la contabilidad gubernamental de acuerdo con lo estipulado por las NICSP;
- ✓ La adecuación e implementación de una nueva estructura organizacional y funciones de la DGC;
- ✓ La adecuación e integración del sistema de información y creación de un sistema de contabilidad único para el sector público costarricense;
- ✓ La asesoría, seguimiento y actualización continua de la aplicación de las NICSP;
- ✓ Determinación de los costos asociados con el proyecto de financiación a fin de gestionar los recursos necesarios que garanticen el cumplimiento del mismo; y
- ✓ La administración del cambio, para lo cual se considera necesario, por una parte, fortalecer el equipo profesional de la DGC tanto a nivel cualitativo como cuantitativo y, por otra, que los jefes gubernamentales y funcionarios estén convencidos de que la decisión de implementar la nueva normativa obedece a la imperiosa necesidad.

Para finales del año 2011 se habían logrado importantes avances en el proceso de implementación de las NICSP, tales como la formulación de un nuevo Plan Contable el cual contiene el Manual Funcional de Cuentas Contables con el plan de cuentas y la descripción de cada cuenta, el Marco Conceptual Contable, las políticas contables incluyendo las de formulación y las de consolidación de estados financieros, el glosario de términos contables y modelos de estados financieros; la capacitación de un número significativo de personal de las unidades financieras del sector público; la constitución de equipos de implementación, y el levantamiento de inventarios físicos de activos.

A pesar de los esfuerzos realizados y los avances logrados, en el año 2011 la DGN llegó a la conclusión de que estos esfuerzos y productos eran insuficientes, para lograr aplicar las NICSP y el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional a partir de enero de 2012; ya que aún persistían importantes debilidades en temas claves como: dificultades para el registro utilizando el método contable del devengado, la ausencia de integración entre los procesos presupuestarios y contables; la elaboración de procedimientos contables con base en la nueva normativa; la carencia de sistemas de información integrados; capacitación insuficiente, entre otros.

En ese contexto, en noviembre de 2011, se emite un nuevo Decreto Ejecutivo, el N° 36961-H, el cual señala que las instituciones incluidas en su alcance, deberán continuar realizando los cambios necesarios en sus sistemas de contabilidad y en los sistemas informáticos de soporte a los procesos contables, de acuerdo a sus planes de acción y a las directrices que emita la DGN, con el fin de que a partir de enero de 2016, se proceda a realizar los registros contables con base en las NICSP.

Así, a partir del año 2012, el proceso de implementación de las NICSP en Costa Rica entra en una nueva fase, en la que la DGN ha reformulado la estrategia como ente rector para poner en marcha una serie de iniciativas y acciones concretas para la dotación de las herramientas e instrumentos de apoyo que puedan ayudar a las instituciones bajo alcance normativo a realizar un mejor y más eficiente proceso de aplicación de las normativa contable internacional (Ministerio de Hacienda, 2013). En esta nueva fase, el proyecto se concibe como el conjunto de cinco etapas. La primera en la que se define el establecimiento de la gestión del proyecto y la planificación estratégica del mismo. Una segunda etapa de planificación donde se realiza la planeación táctica y operativa del proyecto. La tercera fase de ejecución del proyecto, seguida de la etapa de seguimiento y control. Finalmente, la etapa de cierre. La primera y segunda etapas se desarrollaron entre los años 2011 y 2012, el resto finalizarán con la puesta en marcha de la implementación.

Entre las acciones desarrolladas durante los años 2012 y 2013 destacan: la formulación de una metodología de implementación de las NICSP; la continuidad en los procesos de capacitación de funcionarios públicos, para lo cual se conformó una comisión de capacitación; en menor medida, la participación en actividades de capacitación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica; la celebración, en asocio con el BID, de un seminario latinoamericano sobre NICSP; la sensibilización al personal encargado de contabilidad gubernamental respecto a la importancia de lograr el objetivo de implementación en las fechas previstas por el Decreto; la participación activa de consultores internacionales en los procesos de capacitación y en la formulación de los principales documentos que sustentan el proceso de implementación de la innovación.

Otros aspectos prioritarios que se definen son: la implementación de una estrategia de venta permanente del proceso de adopción, resaltando las ventajas y beneficios que el país logrará fortaleciendo la transparencia, eficiencia y rendición de cuentas; la puesta en marcha de una campaña de gestión de cambio y motivación a nivel interno de la DGC a fin de lograr un mayor compromiso en la implementación de las NICSP; la promoción de una gestión de cambio y motivación en las instituciones del sector público a fin de lograr un mayor

compromiso en el proceso; y mantener una comunicación abierta y permanente con todos los actores relevantes en las instituciones del sector público y la ciudadanía en general.

Por otra parte, se hizo un replanteamiento de la organización del proyecto definiéndose un nivel ejecutivo, conformado por el Viceministro de Hacienda y la Directora de la DGC; un nivel gerencial, en el que se ubica al director del proyecto; y un nivel ejecutor, constituido por los equipos de trabajo NICSP de la DGN, de consultores externos y del Sistema Integrado de Gestión de Administración Financiera (SIGAF).

Un aspecto importante en el proceso fue la puesta en funcionamiento, en el año 2013, de un Portal Web (www.nicspcr.com) el cual se constituye en un espacio virtual de comunicación, encuentro e intercambio de todas las experiencias relacionadas con el proceso de implementación, brindando apoyo, acompañamiento, seguimiento y soporte a los diferentes grupos de interés (Ministerio de Hacienda, 2013). El Portal posee entre otras funcionalidades, una sección denominada “mesa de ayuda” desde donde se atienden tanto las consultas realizadas por los responsables de la contabilidad en las instituciones públicas como por la ciudadanía en general.

Según las autoridades de la DGN (Ministerio de Hacienda, 2014), el principal reto para lo que resta del proceso es la implementación del Módulo Contable Integrado para todo el sector público, para lo cual se requiere efectuar todos los ajustes, adaptaciones y desarrollo de nuevos programas tanto en el SIGAF, como en los sistemas de unidades de registro que de una u otra forma generan transacciones contables a través de su operación, con lo cual se espera lograr el registro de toda la información con base en el principio de devengo.

Según la DNC (2014) al primer semestre del año 2014 el proceso de implementación de la normativa contable internacional para el sector público presenta un nivel de avance de un 55%, lo que les hace prever que podrán cumplir con lo estipulado en el Decreto N° 36961-H, en cuanto a la fecha de entrada en vigencia respecta.

V. ANÁLISIS DE LAS ESTRATEGIAS DE IMPLEMENTACIÓN

A la luz de lo señalado en el Modelo de Requisitos Básicos formulado por el profesor Ouda (2004), en este epígrafe procedemos a analizar las estrategias de implementación para la adopción de las NICSP en Costa Rica.

Estímulos

En primer lugar, cabe señalar la crisis económica. Costa Rica, a pesar de su relativa estabilidad económica, no ha logrado tener un crecimiento que le permita una solvencia económica adecuada, por lo cual, ha tenido que recurrir en forma constante a la financiación de proyectos con organismos financieros y de cooperación internacional (Trejos y Gindling, 2004). En segundo lugar, la Reforma del Sector Público, en la cual, como se ha señalado, la modernización de los sistemas contables responde a necesidades surgidas a partir de una reforma del Estado costarricense (Vargas, 1995). Un aspecto importante que estimuló la introducción de la innovación fue la posición asumida por la CGR, entidad que en reiteradas ocasiones, a partir del año 2004, ha emitido informes contundentes en los cuales señala la necesidad de reformar los sistemas de contabilidad gubernamental a fin de que estos respondan a la legislación vigente. Por último, la necesidad de contar con un sistema de contabilidad gubernamental que permita una integración de las cuentas con el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del FMI (2001).

Decisión de reforma

Producto de los estímulos señalados se da una decisión de reforma; en primer lugar de carácter técnico, dónde juega un papel preponderante la DNC y, en segundo lugar, una decisión de carácter político de parte del Ministerio de Hacienda. Ambas convergen en la aprobación de los Decretos mediante los cuales se adoptan las NICSP en el ámbito costarricense. Es importante resaltar el apoyo político que el proyecto ha tenido de parte de las autoridades actuales del Ministerio de Hacienda, no obstante el próximo cambio de gobierno genera incertidumbre acerca de la si se mantendrá o no ese decidido apoyo.

Marco de Implementación

Con base en lo señalado en el epígrafe anterior, consideramos que la estrategia de implementación que se ha seguido hasta el momento es de carácter participativo, ya que, se han establecido mecanismos para atender las sugerencias tanto de los consultores internacionales como de los funcionarios públicos relacionados con la materia contable y de la ciudadanía en general. No obstante, ha sido muy escasa la participación de los colegios profesionales y prácticamente nulos en el caso del sector académico, profesional y de firmas de auditoría en el proceso de elaboración del nuevo Plan General de Contabilidad Pública, aspecto que no favorece la implantación de la innovación.

Por su parte, para la puesta en marcha de la innovación contable se han establecido una serie de fases, dos de ellas ya finalizadas y el resto claramente definidas.

Adicionalmente, como se indicó, se diseñó un plan de acción que pretende dar las pautas a seguir en la fase de implementación de las NICSP, que incluye: las estrategias para la divulgación de información relacionada con el proceso; mecanismos de consulta y coordinación con las diferentes dependencias públicas, de forma tal que se facilite el manejo del cambio en los procedimientos y responsabilidades que deben asumir los funcionarios relacionados con la contabilidad del sector público; y acciones en materia de capacitación, como lo fue la contratación de consultores internacionales que capacitaron grupos de funcionarios que a futuro puedan transmitir sus conocimientos a los responsables de la contabilidad gubernamental en el resto de dependencias públicas.

Sobre este último aspecto, con recursos provenientes del programa de apoyo económico brindado por CRUSA y del BID se han realizado actividades de capacitación masivas y específicas en materia de NICSP. De manera que los procesos de formación del recurso humano relacionado con la temática se ha constituido en un eje fundamental de las acciones desarrolladas en este proceso de implementación. Consideramos que esto favorece el éxito de la misma.

El papel que juega en este proceso la puesta en funcionamiento del Portal Web, es un elemento positivo a resaltar, ya que éste se ha constituido en un medio de comunicación que brinda transparencia e información y que permite concientizar sobre la importancia de contar con datos financieros útiles para la toma de decisiones y la rendición de cuentas a la ciudadanía. No menos importante, la posibilidad de clarificar dudas de carácter técnico o procedimental por medio de la denominada “mesa de ayuda”.

Es importante señalar que, al igual que en el resto de países de la región centroamericana, no se ha realizado una adecuada estimación de los costos asociados al proceso de implementación y no se cuenta con recursos específicos para tal fin, lo que en nuestro criterio, puede representar una amenaza al cumplimiento de los objetivos propuestos en el plan de acción. De hecho, tal y como lo señala el Ministerio de Hacienda (2010), no existe garantía alguna de que todas las entidades del sector público costarricense puedan contar con los recursos económicos, financieros, físicos y humanos requeridos para llevar adelante su propio proceso de implementación de las NICSP. De igual forma, los requerimientos tecnológicos y las adaptaciones que deben realizarse al SIGAF requieren de un extraordinario esfuerzo de parte de los involucrados; además de que, de acuerdo con la

legislación vigente, las entidades externas al gobierno central (por ejemplo, gobiernos locales, universidades públicas o la Caja Costarricense de Seguro Social) que adopten las NICSP tienen libertad de elegir el sistema informático que consideren oportuno para llevar a cabo el procesamiento de su información contable y financiera.

Finalmente, el hecho de que la DGCN no tenga la potestad ni legal ni implícita de obligar o sancionar a las entidades del sector público costarricense que se nieguen a adoptar e implementar de forma efectiva las NICSP, igualmente, atenta contra el cumplimiento de los objetivos trazados.

Superación de barreras de implementación

La principal barrera que impide la aplicación de las NICSP en todo el sector público costarricense es la disposición legal que exonera de tal obligación a las instituciones que gozan de autonomía, este es el caso de los gobiernos locales, las universidades públicas y la Caja Costarricense de Seguro Social. Estas instituciones cuentan con autonomía para decidir respecto a la adopción, adaptación o no de la normativa contable internacional, lo que sin duda puede atentar contra la armonización de la contabilidad gubernamental en el ámbito costarricense.

Por su parte, tal y como se señaló anteriormente, el principal reto que enfrentan los equipos directivos del proceso es la implementación es la integración de los sistemas informáticos, para lo cual se requieren una serie de ajustes, adaptaciones, aplicaciones y desarrollos informáticos, lo cuales requieren de una alta inversión de tiempo y recursos.

Resultado de la reforma

Como se ha descrito anteriormente, la implementación de las NICSP como innovación en el sistema de contabilidad gubernamental en Costa Rica es un proceso que se encuentra en pleno desarrollo, por tanto, no podemos referirnos en esta etapa a los resultados de la reforma como tal. No obstante, las acciones desarrolladas hasta el momento nos permiten hacer un balance parcial. En este sentido, podemos afirmar que el marco de implementación la aplicación de la innovación.

VI. DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES

En las últimas tres décadas la contabilidad gubernamental ha sufrido una serie de cambios trascendentales. Entre otros podemos citar la labor normativa que se ha desarrollado, la proliferación de comités dedicados en forma exclusiva al sector público en organismos profesionales y el manifiesto interés que el sector académico ha mostrado en el tema. Todos ellos han contribuido al desarrollo de la materia, generando un importante proceso de modernización de los sistemas de contabilidad gubernamental además del análisis y divulgación de los mismos en el plano nacional e internacional.

Como consecuencia de diversos factores, entre los que cabe mencionar: la necesidad de armonizar la información financiera del país con los requerimientos de los organismos financieros internacionales, la creciente demanda de la ciudadanía de mayor transparencia en la información financiera de las entidades gubernamentales, la posición asumida por la CGR, el convencimiento por parte de los funcionarios de la DGC con respecto al objetivo de modernizar el sistema de contabilidad gubernamental y la corriente mundial que favorece la adopción o la adaptación de las NICSP; el Estado costarricense ha realizado acciones concretas dirigidas a innovar en sus sistemas de contabilidad gubernamental.

Este proceso de implementación de innovaciones requiere de una adecuada planificación y estrategia que involucre a los diferentes actores relacionados directa e indirectamente con la temática. A pesar de lo anterior, no identificamos evidencia de que para el proceso de implementación de las NICSP en Costa Rica se hayan involucrado a representantes del sector académico o firmas de auditoría externa, en el caso de gremios profesionales se contó, a un nivel básico, con apoyo CCPCR. Tomando en consideración el importante papel que estas comunidades epistemológicas han tenido en procesos similares en otros ámbitos geográficos, consideramos importante que se valore la posibilidad de incorporar al proceso a tales actores.

Del análisis del proceso de implementación de las NICSP en Costa Rica, se hace evidente que para la introducción de una innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental como ésta, se requiere de un plazo de tiempo amplio. Recordemos que en primera instancia el Decreto N° 34918-H, emitido en el año 2008, establecía, de forma ambiciosa, que la implementación debía consolidarse a partir del 01 de enero de 2012. No obstante los esfuerzos realizados, se tuvo que emitir un nuevo decreto que ampliaba el plazo hasta el año 2016.

Si tomamos en cuenta que en países como el Reino Unido y Nueva Zelanda estos procesos han tardado más de seis años, podemos concluir que es fundamental contar con un plazo amplio para la implementación de innovaciones como las NICSP.

Al valorar las acciones desarrolladas en Costa Rica para la implementación de las NICSP, se evidencia que la mayoría de elementos definidos en el Modelo de Requisitos Básicos del profesor Ouda para la introducción del devengo fueron tomadas en consideración e incluso se han tomado acciones que no se estipulan en el Modelo, tal es el caso de la puesta en funcionamiento del Portal Web, que a la postre ha resultado un elemento de mucha relevancia y funcionalidad en el proceso. Lo anterior nos hace concluir que las acciones desarrolladas favorecen en gran medida el éxito en el proceso de adopción de las NICSP en el ámbito costarricense.

VII. BIBLIOGRAFÍA

- Alesani, D., Jensen W. and Steccolini, I. (2012). IPSAS adoption by the World Food Programme: an application of the contingency model to intergovernmental organisations. *International Journal Public Sector Performance Management*, 2 (1), 61-80.
- Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (2005). *BID: Estrategia país con Panamá*. [en línea]. New York. Disponible en: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=630913>.
- Benito, B., Brusca, I. and Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73 (2), 293-317.
- Broadbent, J. and Guthrie, J. (2008). Public sector to public service: 20 years of contextual accounting research”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 21(2), 129-180.
- Brusca, I. and Montesinos, V. (2006b). Are citizens significant users of government financial information?. *Public Money & Management*, 26 (4), 205-209.
- Caba, C., López, A. and Ortiz, D. (2009). Governmental financial information reforms and changes in the political system: the Argentina, Chile and Paraguay experience. *Public Administration and Development*, 29, 429-440.
- Contraloría General de la República de Costa Rica (2007). *Memoria Anual 2006*, [en línea]. San José. Disponible en: http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/Documentos/Memoria/2006/Memoria_Anual_2006.pdf.

- Cortes, J. (2006). The international situation vis-à-vis the adoption of accrual budgeting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial*, 18 (1), 1-26.
- Chan, J., Jones, R. and Lüder, K. (1996). Modeling governmental accounting innovation: an assessment and future research directions. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, 1-19
- Chang, J., Chen, G. and Chow, C. (2008). Exploring the desirability and feasibility of reforming China's governmental accounting system. *Journal Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 20 (4), 482-510.
- Christensen, M. and Yoshimi, H. (2003). Public sector performance reporting: New Public Management and Contingency Theory insights. *Government Auditing Review*, 10, 71-83.
- Deaconu, A., Nistor, C. and Filip, C. (2011). The impact of accrual accounting on public sector management. an exploratory study for Romania. *Transylvanian Review of Administrative Sciences* , 32, 77-97.
- Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) (2003). *The adoption of accrual accounting and budgeting by governments (Central, Federal, Regional and Local)*, [en línea]. Paris. Disponible en: http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=263.
- Fuertes, I. (2004). *La comparabilidad de la información contable pública en la Unión Europea*. Sindicatura de Comptes. Valencia.
- Gospari, P. y Carter R. (2006). *Evaluación conjunta del apoyo presupuestario general 1994-2004, informe país Nicaragua*. International Development Department, University of Birmingham, U.K.
- Hepworth, N. (2003). Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government. *Public Money and Management*, 23 (1), 37-44.
- International Federation of Accountants (2003). *Financial reporting under the cash basis accounting*. Sector Public Committee, IFAC, New York.
- International Federation of Accountants (2007). *Manual de pronunciamientos de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. IFAC, New York
- International Monetary Fund (FMI) (2001). *Manual on Fiscal Transparency*. Fiscal Affairs Department. Washington, DC.
- International Monetary Fund (FMI) (2001). *Government finance statistics manual 2001*. Statistics Department. Washington, DC.
- Large, W. (2005). *Una sólida alianza para el desarrollo: Centroamérica y el BID desde 1990*. Banco Interamericano de Desarrollo, Washington D.C.

- Lombrano, A. and Zanin, L. (2013). IPSAS and local government consolidated financial statements proposal for a territorial consolidation method. *Public Money and Management*, 33 (6), 429-436.
- Lúder, K. (1992). A contingency model of governmental accounting innovations, in the political-administrative environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99-127.
- Lúder, K. (1994). The contingency modal reconsiderad: experiences from Italy, Japan and Spain. EN E. Bushor, y K. Schnedler, *Perspectives on Performance Measurement* (pp. 1-16)
- Mejía, F. (1995). El estado actual de los procesos de modernización de la administración financiera en Centroamérica, Panamá y República Dominicana. *Revista Centroamericana de Administración Pública*, 28, 97-129.
- Ministerio de Hacienda República de Costa Rica (2010). *Plan de acción para la adopción e implementación de las IPSAS en el ámbito costarricense*. San José.
- Ministerio de Hacienda República de Costa Rica (2013). *Metodología de Implementación NICSP*. San José.
- Ministerio de Hacienda República de Costa Rica (2014). *Informe General del Proceso de Implementación NICSP*. San José.
- Ouda, H. (2001). *Basic requirements model for successful applications of accrual accounting in the public sector*. Trabajo presentado en la 8th Biennial CIGAR Conference: Innovations in Governmental Accounting. Valencia, España.
- Ouda, H. (2004). Basic Requirements model for successful implementation of accrual accounting in the public sector. *The International Consortium on Governmental Financial Management*, 4 (1), 78-99.
- Sáenz, R. (2005). Democracias de posguerra en Centroamérica: reflexiones sobre Guatemala, Nicaragua y El Salvador. *Revista Centroamericana de Ciencias Sociales*, 2 (1), 75-89.
- Saleh, Z. (2007). "Malaysian governmental accounting: national context and user orientation". *International Review of Business Research Papers*, 3 (2), 376-384.
- Torres, L. (2004). Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems. *Public Administration and Development*, 24, 447-456.
- Trejos, J. y Gindling, T. (2004). La desigualdad en Centro América durante el decenio de 1990. *Revista Cepal*, 84, 177-198.
- Vargas, J. (1995). La modernización de la Administración Financiera y la Reforma del Estado Costarricense. *Revista Centroamericana de Administración Pública*, 28, 151-165.

- Zubiaur, G. (2004). *El principio de devengo en la contabilidad pública: marco conceptual y aplicación en los estados contables y el presupuesto*. Tesis Doctoral en Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad del País Vasco, España.