

ELEMENTOS CLAVES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO: UN APOORTE PARA EL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

ARTÍCULO DE REVISIÓN

Laura Rosa Luciani-Toro*²⁰

Universidad Metropolitana de Ecuador -UMET-
Sede Machala. lauraluciani62@gmail.com
lluciani@umet.edu.ec

Sadcidi Zerpa de Hurtado**²¹

Universidad de Los Andes. Mérida, Venezuela
<http://orcid.org/0000-0002-5102-1210>
zerpasad@gmail.com smzerpa@ula.ve

Heiberg Andrés Castellanos-Sánchez***²²

Universidad de los Andes, Mérida, Venezuela.
heiberg@ula.ve

Recibido: 10-12-2017

Revisado: 14-02-2018

Aceptado: 12-09-2018

Publicación on-line (e -prints): 26-02-2019

RESUMEN

Con el fin de construir una visión general de los desafíos que deben abordar los actores y el sistema de contabilidad gubernamental, se desarrolló un estudio descriptivo y sistemático por medio de definiciones teóricas, leyes, normas y reglamentos, acerca de las generalidades del sistema de contabilidad gubernamental y su vinculación con la aplicación futura de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), según el Consejo de NICSP del año 2017. Para ello se presentó el concepto del constructo de contabilidad y su importancia como instrumento de la gerencia pública. Posteriormente, se sistematiza y define la jerarquía de los actores y el sistema de contabilidad que integra toda la información contable y financiera. Finalmente, se jerarquiza a los elementos preponderantes que deben ser considerados para la adopción definitiva de las NICSP del año 2017.

Palabras claves: Federación Internacional de Contadores, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del

KEY ELEMENTS OF THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS FOR THE PUBLIC SECTOR TO BE CONSIDERED BY THE ACTORS AND THE GOVERNMENT ACCOUNTING SYSTEM

ABSTRACT

In order to build an overview of the challenges that actors and the government accounting system must address, a descriptive and systematic study was developed by means of theoretical definitions, laws, rules and regulations, about the generalities of the accounting system Government and its connection with the future application of the International Accounting Standards for the Public Sector (IPSASB, 2017). The geographic scope of the study was limited to Venezuela. In order to do this, the concept of the accounting construct and its importance as an instrument of public management was presented. Subsequently, the hierarchy of the actors and the accounting system that integrates all the accounting and financial information is systematized and defined. Finally, the preponderant elements that should be considered for the final adoption of the IPSAS are prioritized the year 2017.

Key words: International Federation of Accountants, Council of International Standards of Accounting of the Public Sector.

*²⁰ Profesora titular agregado I, y Coordinadora Académica Universidad Metropolitana de Ecuador -UMET- Sede Machala, Ecuador. UMET Doctora en Gerencia.

**²¹ Profesora e investigadora del Departamento de Economía, de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, de la Universidad de Los Andes. Mérida, Venezuela. Miembro de los grupos de investigación: Grupo de Estudios Económicos sobre Asia GEEA, Grupo de Gestión Económica en la Incertidumbre GEN y Grupo de Trabajo sobre Integración Regional GRUDIR de la Universidad de Los Andes. Mérida, Venezuela. Editora de Revista Economía de la Universidad de Los Andes. <https://scholar.google.es/citations?user=KR24NpcAAA&hl=es>

***²² Profesor agregado, adscrito al Departamento de Contabilidad y Finanzas, Escuela de Administración y Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, de la Universidad de Los Andes. Mérida, Venezuela. Investigador del Contaduría Pública y Magister en Ciencias Contables.

Como citar este artículo - How to cite this article

Luciani-Toro, L., Zerpa de Hurado, S. y Castellano-Sánchez, H. - (2019). Elementos claves de las normas internacionales de contabilidad para el sector público: un aporte para el sistema de contabilidad gubernamental. *Revista Visión Gerencial*, 18(2), 286-301. Recuperado de: <http://erevistas.saber.ula.ve/visiongerencial>

Los autores conservan los derechos de autor y otorgan a la revista el derecho de primera publicación de su trabajo bajo la **Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 3.0 Venezuela**, la cual permite compartir el artículo con reconocimiento de la autoría y publicación en esta revista, sin fines comerciales.

1. Introducción

Para la doctrina económica, el sector público se conceptualiza como aquel ámbito nacional cuyas decisiones y actividades dependen de la autoridad de los poderes públicos, es decir, es aquella parte de la economía que está constituida conforme al derecho público y cuyas decisiones se basan en el principio de la autoridad. Desde este punto de vista, sus tareas fundamentales han sido las de garantizar la administración del Estado tales como los servicios generales de administración, defensa nacional, orden y justicia; así como también funciones adicionales que tengan como objetivo desarrollar políticas de bienestar social que generen servicios comunes de infraestructura, sanidad, educación, entre otros, que propendan a mejores resultados sociales (Albi, González- Páramo & Zubiri, 2000; Stiglitz, 2000).

Bajo esta perspectiva, el sector público se concibe como el ente público a tres niveles de gobierno: nacional, estatal y local, con distintos poderes públicos, entes descentralizados, institutos autónomos, empresas del Estado, fundaciones y asociaciones del Estado donde se desarrolla el conjunto de actividades económicas que están bajo su control. Dentro de dichas actividades se encuentran, el gobierno en sí, su estructura centralizada o descentralizada de poder, los gobiernos locales y las empresas públicas que producen bienes y servicios, entre otros. De igual manera, se incluyen a todos los organismos que involucran la República, los estados, los distritos, los municipios, los institutos autónomos, las personas jurídicas estatales de derecho público, las sociedades mercantiles que tengan participación mayor e igual al 50% del capital social, además de las asociaciones civiles, las fundaciones e instituciones que funcionen con fondos públicos. Donde cada uno de estos órganos contemplan la capacidad

jurídica (Hernández, 1975; Ochoa, 1997; Rangel, 2000).

De circunscribir al gobierno y su organización a distintos niveles como actividad económica del sector público, aparece la necesidad de normar y cuantificar todas las operaciones que realiza cada dependencia como figura de administración pública. En este sentido, la contabilidad del sector público se convierte en un instrumento sistémico que proporciona información sobre las operaciones pasadas y sobre la situación y las condiciones presentes, así como de la situación y condición que permite realizar proyecciones futuras, con base en los datos y registros contables obtenidos y cuyo objetivo de uso se resume en: a) producir, sistematizar y estructurar información cuantitativa veraz, útil y oportuna, expresada en unidades monetarias sobre las transacciones realizadas por una entidad económica (Ochoa, 1997; Zerpa de Hurtado, Rosales y Morales, 2017); y b) seguridad de mostrar en los registros, la separación adecuada de los gastos corrientes y de capital y el estado de ejecución del presupuesto de ingresos y egresos. Todo ello, con el fin de garantizar el proceso de toma de decisiones y ejercicio del control administrativo en relación con la entidad que permita asegurar el buen manejo de los bienes y fondos públicos conforme a la legislación vigente.

A partir de 1969 y ante la celebración en Beirut, Líbano, del Seminario Interregional sobre la Contabilidad del Gobierno y la Administración Financiera, la modernización y reforma de los sistemas contables del sector público se hizo presente en un número significativo de países en desarrollo, lo que incrementó la eficiencia en la administración de los asuntos públicos (ONU, 1970). La política nacional y la administración de los asuntos gubernamentales, hicieron posible la existencia de una base sólida de planificación y coordinación entre las distintas funciones gubernamentales. Por ello, desde 1970 la contabilidad gubernamental en los países en desarrollo

sobrepasó al sólo uso del servicio administrativo que únicamente atendía las necesidades contables y se abocó a proporcionar datos de tipo financiero y que fuesen más relevantes para: 1) el análisis y selección de programas públicos, 2) la preparación de presupuestos y, 3) la administración y control de los costos.

Desde entonces, la contabilidad como ciencia aplicable y relevante para la administración pública es un instrumento que apunta a la seguridad en las operaciones realizadas por parte de los entes del Estado, ya que su aplicabilidad debe ajustarse a la legislación vigente, mostrar en los registros la separación adecuada de los gastos corrientes y de capital, así como el estado de ejecución del presupuesto de ingresos y egresos. De tal manera que los datos contables resultantes permitan el ejercicio del control administrativo y gerencial para asegurar el buen manejo de los bienes y fondos públicos.

En este sentido, a continuación se elabora una revisión acerca del sistema de contabilidad y los actores involucrados en Venezuela, con el propósito de contextualizar los elementos claves de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB, 2017) a ser considerados en el proceso de armonización contable.

2. La contabilidad gubernamental

La contabilidad gubernamental representa el sistema que integra las bases legales y económicas para la formulación, realización y autorización del gasto público previsto en el presupuesto público y/o administración financiera. Es así como el sistema contable integra y suministra información acerca de créditos, destino del gasto y control interno para garantizar la coordinación y estabilidad macroeconómica producto de los distintos niveles de gastos gubernamentales. De ella derivan evaluaciones, diagnósticos y pronósticos que permiten elaborar estudios

financieros y monetarios, cálculos de coeficientes e indicadores económicos, estudios de mercado, informes macroeconómicos y la formulación y evaluación de la política económica que permite el logro de los fines del Estado para lograr la adecuada administración de los recursos.

La contabilidad gubernamental puede ser definida como la presentación bajo un riguroso orden contable de los resultados de la actividad económica de un país, de aspectos cuyos resultados derivan del proceso económico de producción, consumo, inversión, acumulación, financiamiento y las transacciones con el resto del mundo en un periodo determinado (Graterol y Ortiz, 1999); de modo tal que la regularidad de las operaciones financieras y la presentación adecuada de los resultados financieros, son prueba positiva de que los fondos concedidos son justificados y debidamente destinados para cumplir con los objetivos del Estado.

En este orden de ideas, Lara *et al.* (2012) explican que la contabilidad gubernamental es una herramienta que permite cuantificar la cantidad de recursos que utilizarán los funcionarios públicos en la producción de bienes y en la generación de servicios. Por su parte, la Contraloría General de la Nación de Colombia (2017: 9) conceptualiza a la contabilidad del sector público como:

Una aplicación especializada de la contabilidad que, a partir de propósitos específicos, articula diferentes elementos para satisfacer las necesidades de información y control financiero, económico, social y ambiental, propias de las entidades que desarrollan funciones de cometido estatal, por medio de la utilización y gestión de recursos públicos.

Como se puede observar, las necesidades de información en el campo de la contabilidad gubernamental son bastante amplias. Para ilustrar esta afirmación se listan algunos ejemplos como: a) los entes fiscalizadores y de control del Estado demandan

información para examinar la gestión eficiente de los recursos públicos; b) los entes encargados de la planificación requieren información para la formulación de las políticas públicas en materia económica y social; y c) los organismos multilaterales que otorgan préstamos a los Estados solicitan información para decidir la continuidad de sus planes de inversión y la sostenibilidad de sus programas de financiamiento.

Así, la contabilidad gubernamental según Mejías (2011) genera información financiera útil que permite mejorar la toma de decisiones en la gerencia pública, ya que cuenta con las siguientes características: 1) relevante, 2) representación fiel, 3) comparable, 4) verificable, 5) oportuna y 6) comprensible; cuya visualización y uso permitirá determinar los resultados macroeconómicos expuestos en los estados de cuentas, el producto interno bruto, el ingreso nacional disponible, la acumulación y financiamiento del capital y las transacciones externas, así como la solvencia o no de los entes descentralizados. Sus técnicas metodológicas conocidas como ingreso – producto, balanza de pagos, insumo producto, flujo de fondos y balance nacionales, determinan origen y destino de los fondos, comparaciones internacionales con base en el cálculo del valor final de los bienes y servicios producidos en el país y presentación de la situación patrimonial.

En síntesis, la contabilidad gubernamental contribuye a generar una correlación entre el presupuesto, la gestión de los recursos públicos y los resultados obtenidos (Ferreira, 2012). No obstante, la contabilidad gubernamental tradicional, direccionada a la elaboración de presupuestos y a ser concebida como un instrumento que coadyuva a la rendición de cuentas, debe evolucionar y centrarse en la producción de información para la toma de decisiones de los distintos actores involucrados en la gestión pública (Araya, 2011; Rico y Díaz, 2017).

Por lo que entre los argumentos más representativos para avanzar en la modernización del sistema de contabilidad gubernamental se tiene:

(a) La necesidad de contar con un cuerpo de normas contables de aceptación global (Haque, 2006).

(b) Alcanzar un gobierno más cercano a los ciudadanos e incrementar el poder económico y de competencia (Vela y Fuertes, 2003).

(c) Medir el desempeño de los funcionarios públicos a través de la satisfacción de la comunidad (Sánchez y Pincay, 2013).

(d) Formación de mercados económicos integrados (López y Caba, 2003; Bergmann y Labaronne, 2013)

(e) Construcción de una contabilidad para la participación en las decisiones colectivas, centrada en las necesidades sociales más que en los objetivos burocráticos (Gómez, 2010).

Con ello la contabilidad pública integra dos aspectos importantes: 1) la función de contabilidad y control administrativo del presupuesto nacional y 2) la contabilidad fiscal como instrumento fundamental de control externo de la acción gubernamental.

3. Actores y sistema de contabilidad del sector público.

3.1 Actores de la contabilidad

La contabilidad del sector público en Venezuela es responsabilidad de la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP) conjuntamente con el Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF). El sustento legal está establecido en la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP), el Reglamento de LOAFSP, Reglamento N° 1 del sistema presupuestario, el Reglamento N° 2 del sistema de crédito público, el Reglamento N° 3 del Sistema de Tesorería, Reglamento N° 4 del Sistema de Contabilidad del Sector Público, además de las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público, y los Requisitos de la Información Contable de la Contraloría General de la

República, las publicaciones N° 20 y 21 de 1980 que definen las Instrucciones y Modelos para la Contabilidad Fiscal de los Estado y Municipios respectivamente. De igual manera, el desarrollo de la contabilidad del sector público se sustenta en las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público. N° 01-00-00-032; Normas para la Formación, Participación, Rendición, Examen y Calificación de las Cuentas de los órganos del poder público nacional, estatal, distrital, municipal y sus entes descentralizados, N° 01-00-000167; el Manual de Normas y Procedimientos en Materia de Auditoría de Estado y el Manual para la Determinación de Responsabilidad Administrativa y la Formulación de Reparos de la Contraloría General de la República, N° 01-00-000265.

En Venezuela, y según la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público LOAFSP en sus artículos N° 2, 3, y 4, la administración financiera del sector público está constituida por el conjunto de sistemas, órganos, normas y procedimientos para la captación de los ingresos y la ejecución del gasto, los sistemas de presupuesto, los créditos públicos, la tesorería y la contabilidad del sector público. Marco institucional relevante para lograr la administración del Estado venezolano.

Al respecto, en el país existen entes emisores y entes rectores de la normativa respecto a la contabilidad del sector público. En este particular se habla de entes emisores cuando el órgano público emite las Normas de Contabilidad del Sector Público. Y se habla de entes rectores cuando los órganos públicos tienen a su cargo la emisión de normas, técnicas y procedimientos específicos para el Sistema de Contabilidad Pública (Salinas, 2008).

La Contraloría General de la República es el ente emisor de las Normas de Contabilidad del Sector Público y, al mismo tiempo, es el órgano rector para el sistema de control externo e interno de la administración pública nacional, centralizada y descentralizada, ya que

dicta las normas e instrucciones y formula las recomendaciones necesarias para el funcionamiento coordinado de dicho sistema. Así, según lo expresa la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control, en su Artículo N° 72 "... La Contraloría General de la República, a los fines de unificar los sistemas y procedimientos de contabilidad de la Administración Pública, podrá prescribir las normas e instrucciones correspondientes para los órganos y entidades a los que incumbe el poder público en los estados, distritos, y municipios..." (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 37.347, 2001).

La Oficina Nacional de Contabilidad del Sector Público (ONCOP), es el ente u órgano público rector de la contabilidad del sector público en Venezuela; por tanto, es esta oficina, el órgano rector del Sistema de Contabilidad Pública, cuya creación se encuentra fijada en el artículo N° 126 de la LOAFSP, el cual expresa; "se crea la Oficina Nacional de Contabilidad Pública, la cual estará a cargo de un Jefe de Oficina quien será de libre nombramiento y remoción del Ministerio de Finanzas". (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 353.849, 2010).

Dentro de sus atribuciones se encuentran las de dictar las normas técnicas de contabilidad y los procedimientos específicos que considere necesario para el buen funcionamiento del sistema de contabilidad del sector público, además de prescribir los sistemas de contabilidad para la República y sus entes descentralizados sin fines empresariales, mediante instrucciones y modelos que se publicarán en Gaceta Oficial. De igual manera, es la responsable de emitir opiniones con relación a los planes de cuentas y sistemas contables de las sociedades del Estado en forma previa a su aprobación por parte de éstas.

Le corresponde a este ente, asesorar y asistir técnicamente en la implantación

de las normas, procedimientos y sistemas de contabilidad que prescriba, además de organizar el sistema contable de la mejor forma que permita conocer de forma permanente la gestión presupuestaria de la tesorería y patrimonio de la República y los entes descentralizados. A esta oficina, le corresponde llevar la contabilidad central de la República y consolidar sus estados financieros. Asimismo, le corresponde a la ONCOP, la administración, mantenimiento, modificación, ajustes o mejoras, además del adiestramiento del personal y funcionarios del órgano y entes que integran el Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF).

En síntesis, es a la Oficina Nacional de Contabilidad Pública a quien le compete prescribir, elaborar, evaluar, promover, coordinar, y dictar las normas y las cuentas tanto de la Hacienda como del Sector Público que se presentan anualmente de acuerdo con los requisitos de la Asamblea Nacional y la Contraloría General de la República según el Sistema de Cuentas Nacionales.

Mientras el Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas (MPPEF), nombrado mediante la Resolución N° 2.651, publicada en Gaceta Oficial N° 41.067 de enero 2017. Es un órgano del poder ejecutivo en Venezuela. Sus funciones son ejercer las competencias en materia de economía y finanzas, políticas económicas sectoriales para la industria y el comercio, así como la administración de los bienes de la República.

3.2 El sistema de contabilidad del sector público

La contabilidad en Venezuela puede definirse como el conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos que permiten valorar, procesar y registrar sistemáticamente los hechos económicos y financieros de las organizaciones, cuyo objetivo es satisfacer las necesidades de información destinada al control y al apoyo del proceso de toma de decisiones de los administradores

públicos, así como también para el conocimiento de terceros interesados en la gestión gubernamental (PROMAFE, 2002; ONCOP, 2016).

De acuerdo con el Sistema de Contabilidad Pública en Venezuela, ésta se concibe como un conjunto de principios, órganos y normas, además de procedimientos técnicos que permiten al sector público valorar, procesar, y presentar las transacciones financieras que afecten o modifiquen el patrimonio de la República o de sus entes descentralizados.¹ Así, en Venezuela la contabilidad pública tiene como objetivo producir los estados financieros necesarios para mostrar los resultados de la gestión presupuestaria y financiera y la situación patrimonial de las organizaciones públicas, todo ello con la estructura, oportunidad y periodicidad que las normas vigentes y los usuarios requieran. No obstante, para que dicho objetivo se lleve a cabo, todos los hechos económicos que ocurran en los entes o instituciones públicas y que tenga o no carácter presupuestario, además que alteren o puedan alterar los valores de la ecuación patrimonial, deben estar reflejados en la contabilidad pública.

En este sentido, tanto el diseño del Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas como el subsistema de contabilidad² son considerados elementos integradores de todo el sistema de administración financiera, pues operan

¹ Los entes descentralizados pueden dividirse en entes descentralizados sin fines empresariales, y entes descentralizados con fines empresariales. Los primeros comprenden a los institutos autónomos, las personas jurídicas y las fundaciones, asociaciones civiles y demás instituciones que funcionen con fondos del público. Y en los segundos se encuentran aquellos cuya actividad principal es la producción de bienes o servicios destinados a la venta y cuyos ingresos o recursos provienen fundamentalmente de esa actividad (ver artículo N° 7 de la LOAFSP, 2010).

² El subsistema de contabilidad en Venezuela se caracteriza por, ser único, común y aplicable a los entes sin fines empresariales del sector público, además de recopilar, valorar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan afectar el patrimonio de las entidades públicas. Igualmente considera como ente contable a toda institución con personalidad jurídica propia e independiente. Este sistema de subsistencia está diseñado para operar en función de los principios de contabilidad generalmente aplicables en el sector público (PROMAFE, 2002).

fundamentados en las normas generales de contabilidad dictadas por la Contraloría General de la República y establecidos en los principios de contabilidad generalmente aceptados y a la metodología propia de la teoría de sistemas; incorporando igualmente el proceso presupuestario y su marco legal vigente (PROMAFE, 2002; ONCOP, 2016).

En Venezuela las normas generales de contabilidad del sector público se definen como los postulados básicos y fundamentales que tienen como propósito lograr el objetivo de producir información cuantitativa sistemática y estructurada, veraz, útil, y oportuna sobre las transacciones que realiza una entidad económica expresada en unidades monetarias.

Según la LOAFSP (2010) se define al sistema de contabilidad del sector público, como un conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos que permite valorar, procesar y exponer los hechos económicos. Estos principios se refieren a los siguientes aspectos: 1) entidad, 2) continuidad, 3) registro, 4) periodo contable, 5) revelación suficiente, 6) importancia relativa, 7) prudencia, 8) uniformidad, 9) precio de adquisición, 10) causado y devengado, 11) unidad y universalidad, 12) dualidad económica, 13) registro imputación presupuestaria, 14) correlación de ingresos-gastos y 15) principios contables supletorios; todos de acuerdo con el Capítulo II sobre los Principios de Contabilidad del Sector Público y las Normas de Contabilidad del Sector Público.

De los principios enunciados anteriormente, destaca el hecho de que el sistema de contabilidad pública venezolano tendrá como objetivos principales los de registrar, producir, presentar y suministrar toda la información acerca de todas las transacciones que afecten la situación financiera de la República y de los entes descentralizados. Asimismo, de acuerdo con lo establecido en el artículo N°122 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector

Público (LOAFSP), todo sistema deberá producir los estados financieros básicos del sistema contable donde muestren los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de los entes públicos sometidos al sistema, además otro de los objetivos básicos consistentes con la administración financiera pública prudente, como presentar la información contable, los estados financieros y la respectiva documentación de apoyo, ordenados de tal forma que facilite el ejercicio del control y la auditoría interna y externa (Gaceta Oficial N° 353.849, 2010).

En Venezuela este sistema de contabilidad pública está soportado en el Sistema Integrado de la Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF), creado y desarrollado como una herramienta informática, tal como lo establece el Capítulo I del Reglamento N° 4 de la LOAFSP sobre el Sistema de Contabilidad Pública, argumentado en su artículo N° 4.

Esta herramienta permite el registro único e integrado de las transacciones contables, así como el procesamiento de la información que se derive de las transacciones económicas y financieras realizadas por los órganos de la República y sus entes descentralizados. Se destaca que el sistema sólo registra los ingresos y gastos que hayan cumplido con los momentos contables del devengado y el recaudado en la República.

Otro elemento a considerar en esta sección concierne a la elaboración y diseño, por parte de la ONCOP (2008, 2009), del proyecto denominado "Normas Técnicas de Contabilidad Pública". El propósito de este proyecto se centró en el estudio de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público - NICSP (IPSASB, 2017a, b, c, d, e, f y g) y su aplicabilidad en el ámbito venezolano. El resultado de la ejecución del proyecto fue la formulación de Normas Técnicas de Contabilidad Pública. A juicio de Ablan (2013), es una clara evidencia de un primer intento en el proceso de armonización contable internacional, categorizado sobre la base de la

adaptación de las NICSP al contexto venezolano.

López (2008) expone la metodología empleada para la ejecución del proyecto ONCOP (2009), la cual incluyó: a) conformación de mesas de estudio para conocer los aspectos más relevantes de las NICSP, resaltando las similitudes y diferencias con las normas locales; b) estructuración de mesas técnicas para analizar el informe generado por las mesas de estudio; c) formulación de la propuesta de Normas Técnicas de Contabilidad Pública, apoyada en los informes emanados por las mesas de estudio y mesas técnicas; d) disposición en consulta pública de las propuestas de normas; e) publicación mediante Providencia Administrativa de las Normas Técnicas de Contabilidad Pública; y f) divulgación y promoción de las normas promulgadas ante los diferentes actores del sistema de contabilidad gubernamental.

Uno de los avances más representativos de este proceso de adaptación en Venezuela se relaciona con la emisión del Marco Conceptual del Sistema de Contabilidad Pública, mediante Providencia Administrativa N° 16-017 de fecha 9 de diciembre de 2016, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 41.063 de fecha 29 de diciembre de 2016.

El Marco Conceptual del Sistema de Contabilidad Pública (2016) está estructurado en las siguientes secciones: a) Presentación, b) Generalidades del Sistema de Contabilidad Pública, c) Fundamento Jurídico del Sistema de Contabilidad Pública, d) Fundamentos Técnicos del Sistema de Contabilidad Pública, e) Modelo del Sistema de Contabilidad Pública, f) Elementos del Sistema de Contabilidad Pública, g) Procedimientos Técnicos del Sistema de Contabilidad Pública, y h) Glosario de Términos.

4. Proceso de armonización contable gubernamental en Latinoamérica

El proceso de armonización contable gubernamental en Latinoamérica se ha caracterizado por la transición total o parcial del ordenamiento jurídico a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), específicamente, por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB), uno de los cuatro Comités Internacionales emisores de normas que integran el IFAC.

Las jurisdicciones que han optado por la adaptación o adopción de las NICSP buscan incrementar la transparencia y la calidad de la información reportada por las entidades del sector público, como parte del proceso de rendición de cuentas y de gestión de las finanzas públicas, apuntando a optimizar el proceso de toma de decisiones de los distintos actores del sistema de contabilidad gubernamental (Fuentes, 2008; Brusca y Montesinos, 2012; Rodríguez *et al.*, 2014; PWC, 2015; Martínez, 2016).

Diversos organismos internacionales han promovido e impulsado el proceso de armonización contable gubernamental hacia las NICSP. Cabe destacar la intervención en este proceso del Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización Mundial de Comercio (OMC), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN) (Chan y Zhang, 2011; Sánchez y Pincay, 2013; Dasí y Gimeno, 2013; Araya, 2014; Zuluaga y Grajales, 2015; Sour, 2017).

En cuanto al avance del proceso de armonización contable gubernamental de los países latinoamericanos, conviene resaltar a Costa Rica como referente vanguardista en la adopción de las NICSP. De igual forma, sobresale Chile que ha migrado, sin reservas, al marco normativo del IFAC. En la tabla N° 1, se muestra el estatus de los países latinoamericanos en el proceso de armonización contable internacional.

Tabla N° 1. Estatus de la Contabilidad Gubernamental en Latinoamérica

País	Proceso - Estatus	Año de Inicio
Cosa Rica	Adopción	2007
Chile	Adopción	2010
Colombia	Adaptación	2009
Brasil	Adopción	2008
El Salvador	Adopción	2012
Honduras	Adopción	2011
Panamá	Adopción	2013
Perú	Adopción	2002
República Dominicana	Adopción	2013
Paraguay	Adopción	Por definir
Venezuela	Adaptación	Por definir

Fuente: Tomado de Zuluaga y Grajales (2015).

5. Claves de las NIC para el Sector Público

El IFAC ha emitido cuarenta (40) NICSP, estando vigentes para 2017 un total de treinta y seis (36). Conjuntamente se han presentado tres (3) Guías Recomendadas para la Práctica, así como el Marco Conceptual para la Información Financiera de Propósito General de las Entidades del Sector Público. La tabla N° 2 detalla cada uno de los estándares vigentes de las NICSP (IPSASB, 2017).

Resulta importante mencionar que algunos de estos estándares presentan severas dificultades para su implantación definitiva. Esta aseveración recae en el hecho de que hacen referencia a temas complejos y novedosos para los actores de la contabilidad gubernamental. A continuación se abordará un grupo de estos tópicos.

5.1 NICSP 10 (IPSASB, 2017). Información financiera en economías hiperinflacionarias

Esta norma prescribe el tratamiento contable para las entidades del sector

público que reporten en la moneda de una economía hiperinflacionaria. Tal es el caso de Venezuela, país que sufre, en la actualidad, los embates de uno de los procesos inflacionarios más altos de su historia.

Entre los elementos claves a considerar se encuentran:

- Los estados financieros elaborados por las entidades del sector público deben estar ajustados por efectos de la exposición a la inflación. Reflejando sus cifras, en cada fecha sobre la que se informa, a una misma moneda (igual poder adquisitivo).
- Los importes comparativos de las partidas correspondientes a períodos anteriores deben ser presentados a la misma moneda de la fecha actual de reporte.
- El resultado de la determinación de la posición monetaria neta debe ser incluido en el Estado de Desempeño Financiero.
- La información presupuestaria incorporada en los estados financieros de las entidades del sector público también deben presentarse a la moneda de la fecha que se informa.

Tabla N° 2. NICSP vigentes para el año 2017

NICSP	Estándar
NICSP 1	Presentación de los estados financieros
NICSP 2	Estados de flujos de efectivo
NICSP 3	Políticas de contabilidad, cambios en estimados de contabilidad y errores
NICSP 4	Los efectos de las variaciones en las tasas de cambio
NICSP 5	Costos por préstamos
NICSP 7	Inversiones en asociadas
NICSP 9	Ingresos ordinarios provenientes de transacciones de intercambio
NICSP10	Información financiera en economías hiper-inflacionarias
NICSP 11	Contratos de construcción
NICSP12	Inventarios
NICSP 13	Arrendamientos
NICSP 14	Eventos ocurridos después de la fecha de presentación de reporte
NICSP 16	Propiedad para inversión
NICSP 17	Propiedad, planta y equipo
NICSP 18	Información de segmentos
NICSP 19	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes
NICSP 20	Revelaciones de partes relacionadas
NICSP 21	Deterioro de activos que no generan efectivo
NICSP 22	Revelación de información financiera acerca del sector general del gobierno
NICSP 23	Ingresos ordinarios provenientes de transacciones que no son de intercambio (Impuestos y transferencias)
NICSP 24	Presentación de información presupuestal contenida en los estados financieros
NICSP 26	Deterioro de activos que generan efectivo
NICSP 27	Agricultura
NICSP 28	Instrumentos financieros: Presentación
NICSP 29	Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición
NICSP 30	Instrumentos financieros: Revelaciones
NICSP 31	Activos intangibles
NICSP 32	Acuerdos de servicio de concesión: Otorgante
NICSP 33	Adopción por primera vez de las NICSP de base de causación
NICSP 34	Estados financieros separados
NICSP 35	Estados financieros consolidados
NICSP 36	Inversiones en asociadas y negocios conjuntos
NICSP 37	Acuerdos conjuntos
NICSP 38	Revelación de intereses en otras entidades
NICSP 39	Beneficios para empleados
NICSP 40	Combinaciones en el sector público
RPG 1	Información sobre la sostenibilidad de largo plazo de las finanzas de la entidad
RPG 2	Discusión y análisis del estado financiero
RPG 3	Presentación de reportes de información sobre el desempeño del servicio
N/A	Marco Conceptual para la Información Financiera de Propósito General de las Entidades del Sector Público.

Fuente: Elaboración propia.

5.2 NICSP 13 (IPSASB, 2017) Arrendamientos

Esta norma establece los criterios de reconocimiento, medición y revelación para las transacciones catalogadas como arrendamientos financieros y operativos.

Entre los elementos claves a considerar se hallan:

- El arrendamiento financiero se caracteriza por la transferencia sustancial de todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad del activo. Otro tipo de arrendamiento es categorizado como arrendamiento operativo.
- El reconocimiento de un arrendamiento financiero para un arrendatario implica

contrastar el valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento con el valor razonable del activo. La tasa de descuento es equivalente a la tasa de interés implícita en el arrendamiento o la tasa referencial de un préstamo.

- El reconocimiento de un arrendamiento financiero para un arrendador consiste en incorporar a la contabilidad una cuenta por cobrar por una cuantía que represente la inversión neta en el arrendamiento.

5.3 NICSP 16 (IPSASB, 2017) Propiedad para inversión

Esta norma dispone el tratamiento contable que se debe aplicar a los

activos clasificados como propiedades de inversión. Estos recursos están representados por terrenos e inmuebles (propios o por arrendamiento financiero) que se poseen para obtener beneficios por arrendamientos o plusvalía.

Entre los elementos claves a considerar se encuentran:

- La medición inicial de las propiedades de inversión se realiza al costo, incluyendo los costos de transacción.
- Para la medición posterior está contemplada la posibilidad de seleccionar entre la aplicación de la acepción valorativa del costo o la del valor razonable.
- La aplicación del modelo del costo para la medición posterior exige someter el activo a un *test* de deterioro de valor. Las posibles pérdidas por deterioro se reconocerán en el superávit o déficit del período en el que surge. Al optar por el modelo del costo se deberá revelar el valor razonable de la propiedad de inversión.
- La aplicación del modelo del valor razonable para la medición posterior indica que en el superávit o déficit del período se reconocerá cualquier variación del valor razonable del activo.

5.4 NICSP 19 (IPSASB, 2017) Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes

Esta norma prescribe los criterios de reconocimiento, medición y revelación para provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes.

Entre los elementos claves a considerar se hallan:

- La cuantía de la provisión reconocida hace referencia a la mejor estimación del importe requerido para liquidar la obligación a la fecha sobre la que se informa.
- El importe de las provisiones deben ser revisados en cada fecha de presentación de los reportes contables.
- Las entidades del sector público pueden reconocer provisiones por contratos onerosos, provisiones por

reestructuración, garantías, devoluciones y restauración de sitio.

- La presencia de pasivos contingentes y activos contingentes en las actividades de las entidades del sector público deben ser reveladas, pero no incluidas en las cifras de los reportes contables de las entidades.

5.5 NICSP 21 (IPSASB, 2017) Deterioro de activos que no generan efectivo

Esta norma establece el tratamiento contable para activos que no generan efectivo que son susceptibles a deterioro de valor. Por lo tanto, detalla el cómputo de su servicio recuperable.

Entre los elementos claves a considerar se detallan:

- La pérdida por deterioro de valor de un activo que no genera efectivo debe entenderse como la magnitud en que el valor en libros del activo supera a su servicio recuperable.
- En el superávit o déficit de las entidades del sector público se reconocerán las pérdidas por deterioro de valor de los activos que no generan efectivo.
- Luego de reconocer una pérdida por deterioro de valor se debe revisar y ajustar el importe correspondiente a la depreciación.
- El servicio recuperable de un activo implica la determinación del valor razonable del activo que no genera efectivo (deducidos sus costos de venta) y del valor de uso del activo.
- El valor de uso puede entenderse como el valor presente del potencial de servicio restante del activo. La cuantificación del valor de uso de un activo que no genere efectivo será coherente con cualquiera de los siguientes tres enfoques: Enfoque del costo de reemplazo depreciado, enfoque del costo de restauración o enfoque de unidades de servicio.
- En cada fecha sobre la que se informa se analizarán los activos que no generen efectivo para detectar cualquier indicador de un posible deterioro de valor.

5.6 NICSP 36 (IPSASB, 2017) – Inversiones en asociadas y negocios conjuntos

Esta norma prescribe los criterios de reconocimiento, medición y revelación de las inversiones en asociadas y en negocios conjuntos, destacando la aplicación del método de participación patrimonial.

Entre los elementos claves a considerar se encuentran:

- Una inversión en una asociada implica que una entidad del sector público es inversionista con influencia significativa o importante en otra entidad. Una inversión en un negocio conjunto consiste en que una entidad del sector público junto con dos o más entidades emprenden una actividad que se somete a control conjunto.
- El método del patrimonio es el modelo sugerido por la norma para la medición de las inversiones en asociadas con influencia significativa y de la participación en negocios conjuntos.
- Una entidad del sector público contará con una influencia significativa sobre otra entidad cuando, directa o indirectamente, cuente con 20% o más del poder de voto.
- La medición inicial se debe efectuar al costo de adquisición. Mientras que la medición posterior dependerá de la participación patrimonial de la entidad del sector público que funge como inversionista. Por lo tanto, una proporción del superávit o déficit de la entidad sobre la que se tiene influencia significativa, será reconocida en el superávit o déficit de la entidad del sector público inversora.

6. Conclusiones

La contabilidad como ciencia aplicable y relevante para la administración pública, se convierte en un instrumento que apunta a la seguridad en las operaciones realizadas y al control en la ejecución presupuestaria de los diferentes entes en torno a la aplicación y cumplimiento de la normativa vigente. Es la responsable directa de que el movimiento financiero de la nación se

realice en un todo de acuerdo con la legislación vigente para tal efecto.

Al proporcionar información útil, veraz y oportuna, la contabilidad se configura en una herramienta auxiliar de la disciplina micro y macroeconómica. Representa así al conjunto de normas organismos y procedimientos que se corresponden con la dirección de política económica del sector público. De acuerdo con ello, cuando se habla del sistema de contabilidad del sector público en Venezuela se entiende que la administración financiera del gobierno, se circunscribe a la existencia de actores y del propio sistema.

Los órganos rectores y emisores de las normas de contabilidad para el sector público, se limita a la Oficina Nacional de Contabilidad, la cual comprende el órgano rector del sistema de contabilidad de la nación, es ésta quien administra el Sistema Integrado de la Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SINECOF). De igual manera, la Contraloría General de la República comprende el órgano rector del Sistema Nacional de Control Fiscal venezolano. Su atribución es vigilar el control interno y externo de la administración pública centralizada y descentralizada a fin de velar por la gestión transparente, eficiente y correcto uso del patrimonio público.

Asimismo, el Ministerio del Poder Popular para las Finanzas representa el ente integrador de toda la información contable y financiera a todos los niveles de autoridad pública, cuyo instrumento es el sistema de contabilidad del sector público. En Venezuela, constituye las normas, reglamentos y leyes a los distintos niveles que obligan a reflejar información veraz, oportuna y útil ya que representan la información financiera integrada a la administración de la cosa pública para el control interno y externo.

Aún y cuando parezca evidente, quienes son los responsables de planificar la contabilidad en el sector público deben tener como norte fundamental, además de rendir cuentas en forma oportuna y transparente, procurar dar

respuesta a la demanda de los usuarios ya que el Estado es el ente regulador y administrador de los bienes públicos y, en tal sentido, su actuación debe estar fundamentalmente dirigida a satisfacer las necesidades inherentes a la sociedad; por tal razón, debe garantizar la distribución eficiente y equitativa de los recursos con los que dispone para ello.

Numerosos son los retos que deben afrontar los actores de la contabilidad gubernamental en Venezuela. El más representativo consiste en dar una respuesta oportuna al creciente proceso de armonización contable internacional, que en Latinoamérica ha conseguido grandes avances en países como Costa Rica, Chile, Brasil y Colombia. El proceso que ha conducido la ONCOP, desde su proyecto inicial de adaptación en 2009, no ha sido lo suficientemente eficaz.

Año tras año, el IPSASB emite modificaciones y actualizaciones de sus normas que no son tratadas y estudiadas en Venezuela. Esta afirmación se sustenta en que para 2018 no se han publicado aún Normas Técnicas de Contabilidad Pública que aborden todos los tópicos expuestos en las NICSP. Si bien es cierto que Venezuela optó por un proceso de adaptación, el distanciamiento con los sistemas contables gubernamentales a nivel global es cada vez mayor.

En este artículo de revisión se detallaron seis tópicos que ameritan ser estudiados cuidadosamente, representados por el tratamiento contable de: información financiera en economías hiperinflacionarias, arrendamientos, propiedades de inversión, provisiones, pasivos contingentes, activos contingentes, deterioro de valor de activos que no generan efectivo y de inversiones en asociadas y negocios conjuntos. Resalta el hecho de que la norma de inversiones en asociadas y negocios conjuntos comenzó a estar vigente para las entidades del sector público que inicien su período anual después del 1 de enero de 2017.

7. Referencias

- Ablan, N. (2013). Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) una revisión de los aspectos clave a considerar y de la situación en Venezuela. *Revista Visión Gerencial*, Año 12, N° 2, 221-240.
- Albi E., González J. y Zubiri I. (2000). *Economía Pública I. Fundamentos, presupuesto y gasto, aspectos macroeconómicos.* (1ª ed.), Barcelona: Ariel Economía.
- Araya, C. (2011). *Comparación de los Sistemas de Contabilidad Gubernamental de los Países Centroamericanos.* Tesis Doctoral. Universidad de Granada. Recuperado de <https://hera.ugr.es/tesisugr/19492017.pdf>.
- Araya, C. (2014). Los procesos de implementación de las NICSP: el caso de Costa Rica. Recuperado de <http://www.alafec.unam.mx/docs/asambleas/xiv/ponencias/2.03.pdf>.
- Bergmann, A. y Labaronne, L. (2013). La armonización contable internacional: El papel del IPSASB y el estado actual de su proceso de reformas. *Revista Española de Control Externo*, Volumen 15, N° 44, 19-29.
- Brusca, I. y Montesinos, V. (2012). La reforma del sector público y las normas internacionales de contabilidad: el caso de España. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, Año 60, N° 2, 179-207.
- Contraloría General de la Nación de Colombia (2017). Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública. Recuperado de http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/6ee40880-8dad-4c04-9210-32d01a7f3bc2/Ref_teoricoMetodologico+%2802-10-2017%29.pdf?MOD=AJPERES

- Chan, J. y Zhang, Q. (2011). Government accounting standards and policies. Recuperado de <https://repositorio.unican.es/xmlui/bitstream/handle/10902/8258/Tesis%20JCMV.pdf?sequence=1>.
- Dasí, R. y Gimeno, A. (2013). El nuevo marco normativo de la contabilidad nacional y su incidencia en la reforma de las normas contables públicas europeas. *Revista Española de Control Externo*, Volumen 15, N° 44, 19-29.
- Ferreira, M. (2012). El uso del sistema integrado de administración financiera como instrumento de transparencia y control por la sociedad. Recuperado de <https://publications.iadb.org/handle/11319/5105>.
- Fuertes, I. (2008). Towards harmonization or standardization in governmental accounting? The International Public Sector Accounting Standards Board Experience. *Revista de análisis de políticas comparativas: investigación y práctica*, Volumen 10, N° 4, 327-345.
- Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. N° 36.100. (1996). Normas Generales de Contabilidad del Sector Público.
- Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. N° 37.347. (2001). Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control.
- Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. N° 38.318. (2005). Reglamento parcial N° 4 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema de Contabilidad Pública.
- Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. N° 353.849. (2010). Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público.
- Gómez, M. (2010). Perspectivas de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC-NIIF) en el Sector Público Colombiano. Recuperado de https://www.icesi.edu.co/departamentos/finanzas_contabilidad/images/NIIF/2010/niif_perspectivas.pdf.
- Graterol A. y Ortiz I. (1999). La contabilidad nacional. Mérida: Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Instituto de Investigaciones Económicas.
- Haque, S. (2006). Modernising Government: the Way Forward - an Analysis. *Revista Internacional de Ciencias Administrativas*. Recuperado de <http://journals.sagepub.com/doi/10.1177/0020852306068007>.
- Hernández Nieto, L. (1975). La contabilidad pública aplicada a los gobiernos municipales. Mérida: Universidad de Los Andes.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2017a). International Accounting Standard for the Public Sector No. 10 Financial information in hyperinflationary economies. Nueva York: International Federation of Accountants (IFAC).
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2017b). International Accounting Standard for the Public Sector No. 13 Leases. Nueva York: International Federation of Accountants (IFAC).
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2017c). International Accounting Standard for the Public Sector No. 16 Property for investment. Nueva York: International Federation of Accountants (IFAC).
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2017d). International Accounting Standard for the Public Sector No. 19 Provisions, contingent liabilities and contingent assets. Nueva York: International Federation of Accountants (IFAC).
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2017e). International Accounting Standard for the Public Sector No. 21 impairment of non-cash-generating assets. Nueva

- York: International Federation of Accountants (IFAC).
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2017f). International Accounting Standard for the Public Sector No. 21 impairment of non-cash-generating assets. Nueva York: International Federation of Accountants (IFAC).
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2017g). International Accounting Standard for the Public Sector No. 36 Investments in associates and joint ventures. Nueva York: International Federation of Accountants (IFAC).
- Lara, M., Toledo, I. y Gómez, L. y (2012). La rendición de cuentas por el gobierno electrónico. Caso entidades federativas de México. Revista Cuadernos de Contabilidad. V. 13, N° 33, 463-478.
- López, A. y Caba, C. (2003). El impacto del entorno en la aplicación de las IPSAS de la IFAC al MERCOSUR. Revista Contabilidad y Auditoría, Volumen 8, N° 17, 113-130.
- López, A. (2008). Sistema de Información Económico Financiero de la República Bolivariana de Venezuela. Recuperado de <http://www.fic.igae.pap.minhafp.gob.es/sitios/fic/es-ES/Actividades/Documents/VenezuelaIXForo.pdf>.
- Martínez, J. (2016). El papel de las normas internacionales de contabilidad del sector público en la armonización y modernización contable del sector público. especial referencia al caso de México. Tesis Doctoral. Universidad de Zaragoza. Recuperado de <https://repositorio.unican.es/xmlui/bitstream/handle/10902/8258/Tesis%20JC.MV.pdf?sequence=1>
- Mejías, J. (2011). Contabilidad financiera. La crisis de la prudencia en la convergencia contable internacional. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. N° 48, 1- 48.
- Ministerio de Defensa. (2008). Sistema integrado de gestión y control de las finanzas públicas. Recuperado de http://www.mindefensa.gov.ve/sigec/of/cursos/paseo_rapido.pdf.
- Ministerio de Finanzas: Vice ministerio de regulación y control. Modernización de la administración financiera del estado. (2008). Recuperado de <http://www.consejocal.org/Archivo/1/modernizacion-finanzas.pdf>.
- Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP). Qué es, misión y visión. Recuperado de www.oncop.gov.ve.
- Ochoa, D. (1997). La contabilidad gubernamental experiencia venezolana. Recuperado de <http://www.fic.igae.pap.minhafp.gob.es/sitios/fic/es-ES/Actividades/Documents/VENEZUELA.pdf>.
- ONCOP. (2008). Informe de gestión al 31/03/2008 Oficina Nacional de Contabilidad Pública. Recuperado de <http://www.oncop.gov.ve/informes/1/trimestre2008.pdf>.
- ONCOP (2009). Proyecto Normas Técnicas de Contabilidad Pública. Revista Infocop. Recuperado de <http://www.oncop.gob.ve/site/src/archivos/SCP/Marco-Conceptual/Marco%20Conceptual%20del%20SCP%20Documento%20T%C3%A9cnico.pdf>
- ONCOP. (2016). Marco Conceptual del Sistema de Contabilidad del Sector Público. Recuperado de <http://www.oncop.gob.ve/site/src/archivos/SCP/Marco-Conceptual/Marco%20Conceptual%20del%20SCP%20Documento%20T%C3%A9cnico.pdf>
- ONU. (1970). Manual de contabilidad del gobierno. Nueva York: Publicaciones Naciones Unidas.
- Osorio, L. (2016). Sistema de Contabilidad Pública Venezolano. N° 1. Recuperado de <http://poderyestrategia.com/serie-sistema-contabilidad-publica-venezolano/>
- PricewaterhouseCoopers (2015). Towards a new era in government accounting

- and reporting. PwC Global survey on accounting and reporting by central governments 2nd edition. Recuperado de http://www.pwc.com/en_GX/gx/psrc/publications/assets/second-edition-global-survey-government.pdf.
- Programa de Modernización de la administración Financiera del Estado (2002). Sistema integrado de gestión y control de las finanzas públicas. Recuperado de http://www.promafe.mf.gov.ve/pdf/marco_conceptual_entes.pdf
- Rangel, C. (2000). Apuntes de finanzas públicas. Unidad I y II. Recuperado de http://www.finanzas.riarco.com/apuntes_finanzas_publicas1.pdf
- Rico, C. y Díaz, M. (2017). ¿Convergencia de la regulación contable colombiana para las entidades de gobierno con las International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)? Una medición de la armonización formal. Revista Contabilidad y Negocios, Volumen 12, N° 24, 61-83.
- Rodríguez, M., Navarro, A. y Alcaraz F. (2014). La mejora de la rendición financiera de cuentas para modernizar el sector público de países emergentes de América Latina. Revista del CLAD Reforma y Democracia, N° 59, 83-118.
- Salinas, F. (2008). Normas internacionales de contabilidad aplicables al sector público. Recuperado de http://www.oncop.gov.ve/videos/NI_CSP.pps#345,5,Diapositiva5
- Sánchez, J. y Pincay, D. (2013). La Contabilidad Pública en América Latina y el Devengo en Ecuador. Revista de Análisis Estadístico, Volumen 6, N° 2, 19- 29.
- Secretaría de la Hacienda Pública. (1995). Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad para el Sector Público Nacional. Recuperado de <http://infoleg.mecon.gov.ar>
- Sour, L. (2017). Avances en la cantidad de la información financiera del sector público en México a raíz de la LGCG. Revista Contaduría y Administración, N° 62, 419-441.
- Stiglitz, J. (2000). La economía del sector público. (3ª ed.), Barcelona: Antoni Bosch.
- Vela, J. y Fuertes, I. (2003). La Contabilidad pública en el escenario internacional. Evolución reciente y análisis comparativo de los sistemas contables públicos. Cuadernos Aragoneses de Economía, Volumen 13, N° 2, 353- 378.
- Zerpa de Hurtado, S., Rosales, M. y Morales, O. (2017). Contabilidad en el sector público y empresarial en Venezuela. Gestión y Gerencia, Volumen 12, N° 01, 1-19. En prensa.
- Zuluaga, D. y Grajales, V. (2015). Reformas de la contabilidad gubernamental en Colombia: evaluación del proceso de armonización a estándares internacionales. Recuperado de <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/tgcontaduria/article/view/26733/20780152>