



**Análisis de las revelaciones frente a la rendición de cuentas en la aplicación  
del Marco normativo para entidades de gobierno – Estudio de caso**

Yonathan Andrés Trujillo Arias

Universidad Nacional de Colombia

Facultad de Ciencias Económicas

Maestría en Contabilidad y Finanzas

Bogotá, Colombia

2022

Análisis de las revelaciones frente a la rendición de cuentas en la aplicación del  
Marco normativo para entidades de gobierno – Estudio de caso

Yonathan Andrés Trujillo Arias

Tesis de investigación como requisito parcial para optar al título

de:

Magister en Contabilidad y Finanzas

Directora:

Doctora Ruth Alejandra Patiño Jacinto

Línea de investigación:

Contabilidad

Universidad Nacional de Colombia

Facultad de Ciencias Económicas

Maestría en Contabilidad y Finanzas

Bogotá, Colombia

2022



## **Dedicatoria**

A mi mamá y a mi abuelita, quienes con su apoyo incondicional siempre han motivado en mí el deseo de crecer tanto profesional como personalmente.

A Luis Manuel, quien, en su rol de padre, ha generado la motivación para asumir nuevos retos y estar en constante crecimiento. Siempre he contado y sé que seguiré contando con su soporte y guía.

A mis hermanos.

A mí familia.

A aquellas personas que hicieron parte de este proceso. En especial a la persona que siempre me motiva a no desfallecer en los retos que asumo.

## **Agradecimientos**

Agradezco inicialmente a la profesora Alejandra Patiño, quien me motivo a iniciar este proceso académico y posteriormente me acompañó como directora. Su apoyo y guía, pero en especial su motivación y cariño al enseñar fueron fundamentales para lograr avanzar y culminar este reto.

Al profesor y amigo Diego Católico, quien, durante conversaciones cotidianas, logró dar claridad a muchas inquietudes y me brindó elementos para tener mayor entendimiento respecto de los aspectos a considerar en la investigación.

A mi primo Ricardo, la persona que me abrió profesionalmente la primera puerta, la cual me ha permitido obtener los resultados que he obtenido hasta hoy.

A mis amigos Brayan Cristiano y Juan Camilo Santamaría, con quienes he compartido espacios laborales y académicos, cuyos consejos y recomendaciones permitieron continuar en el proceso y no desfallecer ante el mismo.

A las personas que participaron en la entrevista, quienes, con sus puntos de vista, permitieron contribuir al cumplimiento de los objetivos planteados.

## Tabla de contenido

1. Resumen.....	11
2. Palabras claves.....	12
4. Abstract.....	13
5. Keywords .....	14
6. Introducción .....	15
7. Justificación .....	18
8. Objetivos .....	20
8.1 General .....	20
8.2 Objetivos específicos .....	20
9. Capítulo 1 Antecedentes – Problema de investigación .....	21
9.1 Pregunta de Investigación.....	24
10. Marco teórico .....	25
10.1 La Nueva Gestión Pública.....	26
10.2 Estandarización contable .....	28
10.3 Rendición de cuentas y revelación.....	30
11. Marco Normativo.....	33
12. Marco Conceptual.....	37
12.1 Revelaciones.....	37
12.2 Rendición de cuentas.....	38

13. Capítulo 2 Metodología .....	40
13.1 Descripción de las personas entrevistadas .....	42
13.2 Entrevistas: guion entrevistas semiestructuradas .....	43
13.2.1 Entrevista directivo y profesionales que participaron en el proceso de implementación .....	44
13.2.2 Entrevista auditores información financiera – Control Interno	45
13.2.3 Entrevista usuarios externos de la información .....	46
13.2.4 Entrevista subdirector de consolidación, gestión e investigación	46
14. Capítulo 3 Rol de las revelaciones en la rendición de cuentas .....	48
14.1 Generalidades.....	48
14.1.1 Estudios desarrollados en Europa.....	50
14.1.2 Estudios desarrollados en Latinoamérica .....	53
15. Capítulo 4. Normas contables entidades de gobierno y sus características	59
15.1 Elementos normativos.....	60
15.1.1 Normas relativas a los activos .....	60
15.1.2 Normas relativas a los pasivos .....	62
15.1.3 Normas relativas al patrimonio .....	62
15.1.4 Normas relativas a los ingresos.....	63
15.1.5 Normas relativas a otras normas.....	64

15.2	Revelaciones.....	64
16.	Capítulo 5 Estudio de caso .....	67
16.1	Cumplimiento revelaciones .....	67
16.1.1	Notas a los Estados Financieros 2016 .....	69
16.1.2	Notas a los Estados Financieros 2017 .....	69
16.1.3	Notas a los Estados Financieros 2018 .....	74
16.1.4	Notas a los Estados Financieros 2019 .....	79
16.1.5	Notas a los Estados Financieros 2020 .....	86
16.1.6	Notas a los Estados Financieros 2021 .....	91
16.2	Percepción de las revelaciones en lo grupos de interés .....	95
16.2.1	Entrevista directivo financiero.....	97
16.2.2	Entrevista profesional .....	100
16.2.3	Entrevista profesional control interno entidad.....	104
16.2.4	Entrevista profesional control interno otras entidades .....	106
16.2.5	Entrevista persona externa con conocimientos en contabilidad	112
16.2.6	Entrevista subdirector de consolidación, gestión e investigación	113
16.2.7	Informes de auditoría regular Contraloría de Bogotá D.C..	116
17.	Conclusiones.....	132

17.1	Conclusiones generales .....	132
18.	Recomendaciones .....	139
19.	Referencias bibliográficas .....	140

**Listado de tablas**

Tabla 1 Comparativo cambios normas para los activos .....	61
Tabla 2 Comparativo cambios normas para los pasivos .....	62
Tabla 3 Comparativo cambios normas para el patrimonio .....	63
Tabla 4 Comparativo cambios normas para los ingresos.....	63
Tabla 5 Comparativo cambios para otras normas.....	64
Tabla 6 Hallazgos auditoría de regularidad 2016 .....	117
Tabla 7 Hallazgos auditoría de regularidad 2017 .....	121
Tabla 8 Hallazgos auditoría de regularidad 2018 .....	124
Tabla 9 Hallazgos auditoría de regularidad 2019 .....	127
Tabla 10 Hallazgos auditoría de regularidad 2020 .....	129

## 1. Resumen

El trabajo de investigación se realizó con la finalidad de analizar los resultados en relación con la rendición de cuentas y la aplicación del marco normativo para entidades de gobierno. Para tal fin, se realizó desarrolló un estudio de caso en una entidad de Bogotá Distrito Capital. Investigaciones como la realizada no han sido abordadas y se considera relevante dado que el nuevo marco normativo viene siendo revisado por parte de las entidades desde el año 2017, lo cual conllevó a su aplicación en el año 2018.

La tesis fue desarrollada desde un enfoque cualitativo, el cual se construyó siguiendo las metodologías de revisión documental y de entrevistas semiestructuradas. Las categorías definidas para la investigación son revelaciones y rendición de cuentas. Las revelaciones en la presente investigación hacen referencia a las notas a los estados financieros las cuales permiten conocer elementos de carácter descriptivo respecto de la operación financiera de la entidad objeto de análisis. La rendición de cuentas se refiere a la relación que se presenta desde la generación de la información por parte de la entidad objeto de estudio de caso y la forma como es recibida por parte de los diferentes actores, quienes tienen acceso a las notas a los estados financieros.

Los resultados evidenciados permiten concluir que si bien se tiene una percepción positiva en relación con la rendición de cuentas y la aplicación del marco normativo para entidades de gobierno, dicha percepción está más dada por el incremento de información que debe ser entregada como requisito y no por la claridad y la mayor información que la misma brinda. Coincidiendo con

investigaciones previas, se identificó que persisten limitaciones relacionadas con el uso de las tecnologías de la información y la capacitación de los profesionales.

Ajustes en las comunicaciones internas en las entidades requieren ser implementadas para mejorar la calidad de la información.

## **2. Palabras claves**

Marco normativo entidades de gobierno, rendición de cuentas, revelaciones estados financieros, IPSAS.

Analysis of disclosures accountability in the application of the Regulatory Framework for government entities – case study

#### **4. Abstract**

The research was carried out with the purpose of analyze the relation between accountability and the accounting standards for the government. A case study was carried out in a public entity of Bogotá D.C. Investigations such this had not been done. It is considered relevant investigation considering that the government standards have been reviewed by the entities since 2017, which led to its application in 2018.

The thesis was developed using a qualitative approach, it was built following a documentary review and a semi-structured interview methodology. The categories defined in the investigation process were disclosure and accountability. Disclosure in the investigation refers to the notes of the financial statements which shows descriptive elements related with the financial operation of the entity analyzed. Accountability refers to the relationship between the generation of the information by the entity analyzed in the case and the way in which it is received the information by the different actors, who have access to the notes to the financial statements.

The results allow us to conclude that although there is a positive perception in relation to accountability and the application of the accounting standards for government entities, this perception is given by the increase in the amount of information that must be presented as a requirement but not by the clarity and the better information that it provides. Coinciding with previous research, it was identified that there are limitations related to the use of information technologies and the

professional skills. Improvements in the internal communications in the entities need to be implemented to increase the quality of the information presented.

### **5. Keywords**

Regulatory framework government entities, accountability, disclosures financial statements, IPSAS.

## 6. Introducción

La necesidad de obtener financiación por parte de organismos internacionales se ha convertido en el elemento promotor de la convergencia a normas contables en el sector público colombiano (Brusca, 2016; Neves y Gómez-Villegas, 2020). Algunos de los argumentos presentados se sustentan en la mejora de la calidad de la información. La necesidad de los recursos trae consigo retos relevantes, algunos de los cuales no han sido superados, pero que deben ser ignorados para dar cumplimiento a los requerimientos de la convergencia.

Los principales inconvenientes se relacionan con la necesidad de capacitación y de implementar sistemas de información (Gómez-Villegas, 2013). Estos elementos no sólo han desacelerado la velocidad de la implementación de los estándares internacionales, sino que, además, en el caso de los funcionarios ha conllevado en la resistencia al cambio situación que finalmente afecta a los usuarios de la información financiera.

La rendición de cuentas se ha convertido en el mecanismo a través del cual las empresas y entidades gubernamentales buscan generar una relación de comunicación y confianza con sus grupos de interés (Católico, 2020). Dentro de esta relación, tanto el contador como la contabilidad juegan un rol de importancia; el objetivo es lograr comunicar, usando como herramienta las notas a los estados financieros, los hechos económicos que cobran relevancia y el detalle de lo que se muestra en los estados financieros.

Para el caso de Colombia, existen estudios que han tenido como finalidad entre otras, determinar el estado de las reformas de la contabilidad pública (Gómez *et*

*al.*, 2012); las razones por las cuales se realizó la introducción de las IPSAS (Brusca et al., 2016); el análisis del cumplimiento de los criterios de presentación de las NICSP para 54 instituciones de educación superior en el marco de lo establecido en la resolución 533 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación (Rojas, 2017); y un comparativo para Colombia y Chile, en lo referente a la convergencia de normas de contabilidad para el sector público (Velásquez *et al.*, 2018).

Dentro de los mencionados estudios no se evidenció un análisis relacionado con el cumplimiento de los criterios de revelación indicados en los marcos contables; así como tampoco un análisis frente al papel que cumplen las revelaciones, entendidas como las notas a los estados financieros, en la rendición de cuentas a partir de la aplicación de marco normativo para las entidades de gobierno.

El contenido de la tesis se desarrolla en cinco capítulos. El primero corresponde a la presentación de los antecedentes, dentro de los que se encuentran la definición del problema de investigación, mostrando la forma como la implementación de las normas contables basadas en los estándares internacionales se ha visto reflejada en la rendición de cuentas por parte de las organizaciones.

En el segundo capítulo, se presenta la metodología encaminada en dar a conocer la forma cómo la entidad da cumplimiento a los requerimientos de las revelaciones. Para este fin, en un primer momento se realiza una revisión documental de las notas a los estados financieros de la entidad. De esta manera, se busca identificar la percepción de los usuarios de la información en lo referente a las revelaciones de los estados financieros, para esto se realiza la verificación de los informes de

auditoría regular de la Contraloría de Bogotá realizadas en la entidad del año 2016 al año 2021.

En el segundo momento, a partir de la identificación de los grupos de interés, se aplican entrevistas semiestructuradas con las cuales se busca conocer la percepción de los diferentes grupos de interés.

El tercer capítulo, presenta el rol de las revelaciones en la rendición de cuentas para lo cual, se identifican los estudios desarrollados a partir de la aplicación de los estándares internacionales de contabilidad tanto en países europeos como en países latinoamericanos, identificando a su vez los elementos tanto a favor como en contra de los diferentes procesos llevados a cabo.

En el cuarto capítulo, se presenta una caracterización de las revelaciones, en la cual se identifican las normas introducidas a partir de la convergencia del régimen de contabilidad precedente al marco normativo para las entidades de gobierno. Posteriormente, se relacionan los requerimientos de las revelaciones incluidos para cada una de ellas.

Finalmente, en el quinto capítulo se presenta el estudio de caso desarrollado. Para tal fin, se evalúa el cumplimiento a los requerimientos por parte de la entidad objeto de estudio de caso y además se muestran los resultados de las entrevistas aplicadas a los grupos de interés definidos.

## 7. Justificación

Producto de la armonización a estándares contables para el sector público en Colombia, se han destacado elementos positivos (Gómez-Villegas, 2013). Este tipo de elementos se relacionan principalmente con la modernización que repercute en la generación de mayor y mejor grado de divulgación de la información financiera. Sin embargo, también han sido identificados algunos retos respecto de los cuales es necesario prestar especial atención.

Dentro de los retos se destacan los relacionados con aspectos tecnológicos y de recursos humanos (Gómez-Villegas & Montesinos, 2012). Para la Contaduría General de la Nación, la mayor preocupación es la dificultad que tienen los funcionarios para apropiarse de los conceptos que se manejan en los estándares contables. Elementos como estos conllevan a que, en la aplicación de estos, se enfrenten a dificultades y demoras.

A partir de la revisión de la literatura, se logra evidenciar que han sido pocos los estudios que se han realizado y en los que se tenga como objetivo principal establecer el papel que juegan las revelaciones a partir de las notas a los estados financieros en la rendición de cuentas producto de la armonización de los estándares internacionales de la información financiera. En este sentido, se hace importante realizar una investigación en la que se logre identificar en qué medida los requerimientos de revelación de la información en la aplicación de los estándares internacionales de la información financiera, se conviertan en un elemento que cobre relevancia en las entidades al momento de realizar el ejercicio de la rendición de cuentas.

La investigación cobra relevancia para la disciplina ya que el sector público colombiano ha sido poco estudiado. Los estudios desarrollados, han sido enfocados en establecer el impacto de la aplicación de estándares internacionales de contabilidad en el sector privado, dejando de lado elementos que deben ser considerados en el sector público. La regulación contable en el sector público ha sido objeto de cambios importantes desde el año 2007 cuando se decidió incluir como parte de los diferentes regímenes de contabilidad, elementos de los estándares internacionales.

Para la Maestría, la investigación es importante porque se alinea con sus objetivos en la reflexión y estudio que sobre la regulación contable se desea desarrollar.

La investigación permite establecer los retos que se presentaron en la entidad de gobierno al momento de la aplicación del marco normativo, lo que permite sentar las bases para futuras investigaciones y mejoras a implementar en el sector público colombiano.

A nivel profesional y personal, esta investigación presenta alta importancia en la medida que el desarrollo profesional, lo he tenido en entidades del sector público haciendo parte de diferentes procesos, lo que me ha permitido entender de qué forma la rendición de cuentas ha sido tomada como un elemento que tiene como finalidad dar cumplimiento a normas y mandatos legales más allá de contribuir a la entrega de información que permita a los diferentes actores tener un conocimiento de las situaciones que afectan a las diferentes entidades, lo cual se resume con posterioridad en el balance general de la nación.

## **8. Objetivos**

### **8.1 General**

Analizar el papel que cumplen las revelaciones frente a la rendición de cuentas en la aplicación del marco normativo para entidades de gobierno.

### **8.2 Objetivos específicos**

- a) Sistematizar el estado del arte en relación con el papel de las revelaciones frente a la rendición de cuentas.
- b) Determinar las características de las revelaciones en el marco de la aplicación del marco normativo para entidades de gobierno.
- c) Analizar el cumplimiento de los requerimientos de las revelaciones en la entidad de gobierno objeto de estudio de caso.
- d) Contrastar las revelaciones con la rendición de cuentas en la entidad de gobierno objeto de estudio de caso.

## 9. Capítulo 1 Antecedentes – Problema de investigación

En la actualidad, diversos países han enfocado sus esfuerzos a la implementación de nuevos estándares de contabilidad. En lo referente al sector público, las International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)<sup>1</sup> se han convertido en la referencia internacional para el desarrollo de sistemas de contabilidad en todo el mundo (Christiaens *et al.*, 2015). Para el caso de Colombia, la Contaduría General de la Nación es la entidad que fue designada por parte del gobierno nacional para liderar y dar línea a las entidades en relación con la actualización del Régimen de Contabilidad Pública.

Dentro de los objetivos que se han tejido alrededor de la convergencia a estándares internacionales de contabilidad, se destacan la mejora en la comparabilidad, la satisfacción de necesidades de información de los usuarios, el fortalecimiento de la transparencia y la rendición de cuentas (Choi, 2003; Giorgia *et al.*, 2020; Martínez, 2016). Alcanzar estos objetivos ha generado presiones tanto internas como externas para los diferentes gobiernos.

Organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico se han convertido en los principales promotores de la implementación de las reformas

---

<sup>1</sup> Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, traducción no oficial para fines académicos

(Argento *et al.*, 2018; Lara-Martínez *et al.*, 2012). De los elementos que rescatan estos organismos como factores a favor de la convergencia se encuentran la lucha contra la corrupción, la mejora en la transparencia, la mejora en la gestión y la rendición de cuentas.

El proceso de convergencia no ha sido fácil, los países se han visto enfrentados a importantes retos relacionados con aspectos de carácter social, económico, legal y de infraestructura.

En lo relacionado con las barreras a nivel de gobierno, se tiene que el proceso de convergencia a estándares contables tiene altos costos, además de las diferencias de carácter legal y cultural los cuales afectan la convergencia (Oulasvirta, 2014; Gómez-Villegas *et al.*, 2020; Grossi y Steccolini, 2015). Es preciso considerar que para varios países, en especial para aquellos que son considerados como países en vía de desarrollo, sus objetivos tanto económicos como legales se centran en la implementación de normas para su desarrollo, elementos que priman sobre los contables.

Por su parte, las barreras al interior de las diferentes entidades están principalmente relacionadas con temas de infraestructura tecnológica y de capacitación por parte de los funcionarios (Brusca *et al.*, 2016; Gómez-Villegas *et al.*, 2020; Illescas *et al.*, 2020 Nagy, 2017). Para el caso colombiano, por la estructura administrativa los profesionales permanecen en las entidades por mucho tiempo y la aplicación de nuevos estándares se convierte en una carga, que no todos se encuentran dispuestos a asumir.

En relación con los avances de la implementación de las IPSAS, establecer las mismas no es una tarea fácil (Gómez-Villegas *et al.*, 2020). A pesar de que se ha

evidenciado la implementación en diferentes países; los elementos que mayor complejidad presentan son las diferencias en temas administrativos, legales, tecnológicos, de recurso humano y de financiación. Esta situación pone en duda uno de los principales objetivos de las IPSAS, la comparabilidad, en especial cuando el tratamiento puede diferir entre el gobierno central y las entidades territoriales descentralizadas.

Para el caso colombiano, la Contaduría General de la Nación, con el objetivo de realizar la actualización del Régimen de Contabilidad Pública implementado en el 2007 emprendió en el año 2009 el proyecto de estudio, actualización y armonización del Régimen de Contabilidad Pública (CGN, 2011). El resultado de dicho proceso permitió para la contabilidad pública, que se logrará la convergencia de normas locales a normas internacionales. Producto de esta convergencia fueron implementados cuatro esquemas contables.

El primero de ellos denominado Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el mercado de valores, o Captan o Administran Ahorro del Público (CGN, 2017), Resolución 037 de 2017; el segundo denominado Marco Normativo para empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni Administran Ahorro del Público, (CGN, 2014) Resolución 414 de 2014; el tercero correspondiente al Marco Normativo para Entidades de Gobierno (CGN, 2015), Resolución 533 de 2015 y finalmente, el Marco Normativo enfocado a la contabilidad de las entidades en Liquidación (CGN, 2017), Resolución 461 de 2017.

Evidencia de la mejora en la calidad de la información fue encontrada, considerando que se pasó de informes con opiniones negativas a informes con opiniones razonables y con salvedades (Gómez-Villegas & Montesinos, 2012). Este aspecto

es importante, en el entendido que el balance general de la nación se constituye como el resultado de la compilación de la información financiera reportada por parte de las diferentes entidades territoriales y su mejora, implícitamente indica que hay una mejora en la información a nivel territorial.

Ahora bien, al reconocer la mejora en la calidad de la información a partir de la implementación de estándares internacionales de contabilidad en el sector público colombiano; se hace necesario analizar el papel que cumplen las revelaciones en la rendición de cuentas en la entidad territorial objeto de estudio de caso a partir de la aplicación de Marco Normativo para entidades de gobierno.

La determinación de esta relación tiene como finalidad analizar los requerimientos de la rendición de cuentas y posteriormente, contrastar la relación que las revelaciones presentan con el proceso de rendición de cuentas. Es preciso indicar que producto de la revisión de la literatura se identifican pocos estudios que se enfoquen en este objetivo, no obstante, ninguno de los estudios presenta como objetivo identificar dicha relación en el contexto colombiano, situación que permite identificar un vacío importante de investigación, el cual busca ser atendido.

### **9.1 Pregunta de Investigación**

¿Qué papel cumplen las revelaciones frente a la rendición de cuentas en la aplicación del Marco normativo para entidades de gobierno?

## 10. Marco teórico

La implementación de estándares internacionales de contabilidad para el sector público viene asociada con la necesidad de generar elementos que propendan por una mejora de las instituciones públicas, así como por la necesidad de alinearse a los requerimientos de organismos internacionales a fin de continuar recibiendo recursos. En el marco de este propósito, las administraciones públicas se han visto invitadas a considerar diferentes elementos y prácticas tales como la nueva gestión pública, la estandarización contable y la rendición de cuentas. En lo relacionado con los estándares de carácter contable se ha generado la distinción en tres elementos principales: armonización, adopción y convergencia.

Cada uno de ellos conlleva a unas características concretas que se diferencian principalmente, en la forma como se introducen los estándares contables a los diferentes países. La armonización se caracteriza porque los estándares contables son referentes para que la autoridad local emita sus propios principios evitando entrar en conflicto con el estándar modelo. La adopción se caracteriza porque se incorporan la totalidad de los criterios contenidos en el estándar a la regulación local. Finalmente, la convergencia implica la posible co-existencia de diferentes juegos normativos con carácter convergente hacía unos mismos principios (Pacter, 2005).

## 10.1 La Nueva Gestión Pública

La nueva gestión pública surgió como una herramienta mediante la cual se propone al interior de los estados una renovación y reorganización (Martínez, 2016). Estos procesos de organización tienen dentro de sus componentes tanto elementos de corte tecnológico como estructurales. Dentro de estos elementos estructurales, es posible realizar la clasificación de lo relacionado con los aspectos administrativos, en los cuales se encuentra inmerso el contable.

Uno de los objetivos que se resalta de este nuevo modelo tiene que ver con la creación de una administración eficiente y eficaz (García, 2007). El elemento característico de este tipo de administración es la menor inversión de recursos y la búsqueda de la mayor calidad en los servicios. En el afán de lograr esta relación entre costo y servicios prestados, las entidades han tomado la determinación de realizar la adquisición de los servicios a entidades del sector privado, por considerar que de esta manera se tiene un mayor ahorro en los recursos.

Otro de los elementos destacados, hace referencia al fortalecimiento de las políticas de transparencia y rendición de cuentas, con las cuales se busca la defensa de la reputación del sector público (García, 2007). Producto de los casos de corrupción, así como de los escándalos con altos funcionarios públicos, lo cual ha conllevado a que la reputación de las diferentes entidades se vea comprometida. Efectos que se han evidenciado también en la falta de iniciativa por parte de las personas para participar en los procesos políticos.

La contabilidad tiene como misión convertirse en una de las herramientas mediante la cual se espera generar mayor confianza en la sociedad. En desarrollo de la

implementación de este tipo de elementos se han tomado como puntos de referencia técnicas del sector privado, respecto de las cuales se ha evidenciado su eficacia.

Uno de los aspectos a destacar es la ampliación de procedimientos de verificación, en especial aquellos relacionados con técnicas de carácter presupuestario y contable (García, 2007). Para algunas entidades estatales este tipo de elementos ha permitido evidenciar un mejor desempeño en relación con el beneficio que es entregado a la población, en el entendido que se ha recibido más información relacionada con la utilización de los recursos.

La utilización de técnicas de carácter presupuestario y contable (García, 2007) supone en el sector público estrategias de técnica directiva y un aporte en los sistemas de control de los entes públicos. Dichas técnicas han permitido que algunas entidades estatales presenten un mejor desempeño respecto del beneficio que se espera por parte de la población. En algunos casos las estructuras organizacionales han sido definidas de tal manera que se asemejen a empresas, no obstante, uno de los elementos que más se critica es la creación de más burocracia gubernamental.

En lo referente a la implementación de sistemas y estándares contables para el caso colombiano, estos han sido definidos como innovaciones (Gómez-Villegas & Montesinos, 2012). Esta conclusión se tiene a partir de la necesidad que generó en las diferentes entidades la implementación de nuevos sistemas y el establecimiento de nuevos informes. Uno de los ejes más importantes a destacar es el relacionado con el paso del control de la ejecución del presupuesto al control que se realiza

sobre los activos, el cual a su vez se relaciona directamente con el gasto público social.

La aplicación de la nueva gestión pública en Colombia generó una modernización contable del sector público, la cual está enfocada en la inclusión de elementos que conlleven a la eficiencia de las entidades. Ahora bien, es importante que esta articulación no deje de lado la importancia que tiene la información para los diferentes actores interesados en la misma, en especial la generada producto del ciclo contable de las entidades y que se refleja finalmente en las cuentas que se pueden rendir a los diferentes actores.

## **10.2 Estandarización contable**

Actualmente se viene presentando una coyuntura, la cual está dando como resultado la necesidad de generar reformas estructurales. Dentro de las reformas a realizar, se debe incluir la adopción de sistemas contables modernos (Martínez, 2016). El objetivo de este tipo de reformas debe estar destinado a la adopción de sistemas contables y mecanismos que generen información útil.

La utilidad esperada de la información es un elemento relevante para la toma de decisiones, permitiendo de esta manera contar con administraciones que sean transparentes en relación con las gestiones que realizan, así como que contengan elementos de responsabilidad frente a los ciudadanos. Este sin duda se convierte en uno de los factores principales a considerar toda vez que la información contable de los gobiernos estaba entendida como un elemento de cumplimiento más allá que como una herramienta que contribuyera al control y toma de decisiones.

Las tendencias de armonización contable han tomado fuerza (Argento *et al.*, 2018). A nivel internacional, se han generado presiones de índole institucional, las cuales tienen como finalidad la adopción de nuevas normas y estándares contables. De dichos procesos se evidencia que el objetivo es mantener elementos y prácticas de carácter local, que buscan contemplar las especificidades de cada país.

Del proceso desarrollado han surgido retos y desafíos Rossi *et al.* (2015) citados por Argento *et al.* (2018). El mayor contraste de estos retos se ha evidenciado en las diferencias de las tradiciones de los países y los costos de la implementación de los nuevos modelos contables, así como la ambición por mantener la soberanía. La idiosincrasia y el deseo por mantener elementos culturales propios, trae consigo que se presenten trabas en los procesos de armonización contable.

La implementación de las IPSAS es considerada como una herramienta para la legitimización de los gobiernos (Gómez-Villegas *et al.*, 2020). Por lo anterior, los retos que se han presentado en el proceso de implementación requieren ser superados, logrando de esta forma tener un avance en especial en lo relacionado con la rendición de cuentas y el proceso de toma de decisiones.

Para el caso de Brasil y Colombia, el factor determinante en el proceso de adopción o adaptación de las IPSAS ha sido el objetivo de modernizar los sistemas de contabilidad pública (Gómez-Villegas & Montesinos, 2012; Neves & Gómez-Villegas, 2020). Quienes se han mostrado más interesados en impulsar el avance de este proceso, han sido los organismos multilaterales y aquellos usuarios de la información quienes son considerados como los usuarios más importantes. El afán

de los interesados es contar con elementos para el monitoreo y la evaluación de la implementación.

En este sentido, el realizar el proceso de estandarización no debe desconocer la importancia de mantener elementos diferenciadores que permitan acceder a información que dé cuenta de las actividades ejecutadas por parte de diferentes actores dentro de las entidades gubernamentales.

### **10.3 Rendición de cuentas y revelación**

La rendición de cuentas tiene su sustento en la obligación legal y ética que tiene un gobernante de informar y explicar al gobernado sobre la forma en que utiliza los recursos (Morón, 2000). Esta información viene dada en diferentes reportes e informes, uno de ellos lo constituyen los estados financieros. La información presentada en los estados financieros es ampliada con las notas o revelaciones a los estados financieros; descripciones que para la presente investigación son el aspecto para analizar por la importancia que cobra lo indicado en ellas, en especial a raíz de la aplicación de estándares internacionales de contabilidad.

Los componentes de la rendición de cuentas son la información, la explicación y la sanción (Schelder, 2004). Esta relación tiene la posibilidad de ser dada de manera horizontal o vertical (O'Donnell, 2004). La rendición de cuentas horizontal viene dada entre entidades del gobierno y la rendición de cuentas vertical, es aquella en la que las entidades rinden cuentas a los ciudadanos.

La rendición de cuentas a su vez comprende dos elementos. La transparencia informativa y el esquema de premios y castigos (Católico, 2021)

El rol del contador ha evolucionado, se espera del mismo, no sólo ser la persona que realiza el registro de las operaciones, sino que se convierta en el profesional que contribuya en la relación existente entre quienes realizan la gestión de las organizaciones y aquellas personas que esperan recibir la información referente a la gestión, es decir, se convierte en un actor fundamental en el ejercicio de la rendición de cuentas. En relación con este elemento, se puede considerar que son los estados financieros las herramientas mediante las cuales esta relación encuentra resultado.

Persiguiendo este objetivo se han realizado reformas administrativas que tienen como finalidad la modernización de los sistemas contables, mejorando de esta forma la rendición de cuentas (Nagy, 2017; Navarro y Rodríguez, 2011). Como resultado de estas reformas, se ha identificado para la transparencia, la exigencia para elaborar y divulgar información. En lo referente a la rendición de cuentas, el resultado se ha visto reflejado en la facilidad de análisis y de comparación de informes financieros.

La información contable cada vez cobra mayor relevancia, convirtiéndose en una herramienta poderosa que contribuye a la rendición de cuentas (Andrew, 2001; IPSASB, 2020). No solo informa lo relacionado con la lógica financiera, sino que también entrega información encaminada hacia aspectos sociales y ambientales (Acevedo, 2019).

Posterior a la crisis de 1970, se planteó que la organización debe dar cuenta de su actuar más allá de la lógica financiera, extendiendo la visión hacia aspectos sociales y ambientales del contexto con el que se relaciona directamente (Acevedo, 2019).

Los gobiernos y las diferentes entidades tienen como misión prestar atención tanto a la aplicación, al cumplimiento y a la conformación de la información financiera que presentan (Martínez, 2016; Navarro y Rodríguez, 2011; Sosa, 2011). Esta importancia busca entregar información de calidad, información que sea comparable entre los diferentes países. La no consideración de estos parámetros trae consigo afectaciones a la transparencia y a la rendición de cuentas.

A partir de los requerimientos desde la perspectiva crítica de la rendición de cuentas se debe entregar información que permita hacer visible la toma de decisiones y el escrutinio público (Andrew, 2001). Estos requerimientos están enfocados a la solicitud de mayor y mejor información a las corporaciones, los individuos y los gobiernos. De esta forma se soporta la necesidad de obtener de la contabilidad no sólo información referente a variaciones numéricas, sino que también se espera información en la que se indique el uso de los recursos y los beneficios entregados a la sociedad.

Por lo anterior, se hace necesario evaluar de qué forma la rendición de cuentas tiene destino y finalidad en los diferentes actores, además de conocer que la información suministrada, considera los requerimientos que son propuestos para la revelación de información desde los estándares contables propuestos.

## 11. Marco Normativo

La Constitución Política de Colombia de 1991 en su artículo 354, estableció la figura de Contador General de la Nación a quien entregó la función de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país conforme a la ley. El establecimiento de dicha figura se constituyó en uno de los avances con mayor relevancia, considerando que fue el primer paso para la reforma de la contabilidad gubernamental (Gómez-Villegas, 2013). Previo a este suceso, la contabilidad se encontraba en cabeza de la Contraloría General de la República.

Posteriormente, mediante la Resolución 4444 de 1995 el Contador General de la Nación aprobó y adoptó el primer plan de contabilidad general pública (CGN, 1995) y en el año 1996 mediante la Ley 298 se creó la Contaduría General de la Nación, siendo establecida como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El nombramiento del Contador General de la Nación quedó a cargo del presidente de la República. Con la finalidad de actualizar el plan de contabilidad pública, en el año 2000 mediante la Resolución 400 fue adoptado el nuevo plan de Contabilidad Pública plan que inicio su vigencia a partir del 1 de enero de 2001.

En la búsqueda de la implementación de estándares internacionales de contabilidad, la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 354 de 2007 adoptó el Régimen de Contabilidad Pública. En su adopción, fueron contemplados objetivos referentes a la modernización financiera pública, principalmente la necesidad de tener un proceso dinámico y continuo de producción

de información confiable, relevante y comprensible. Además de realizar la definición de una estructura de regulación y normalización contable pública en la que se consideren los elementos que permitan desarrollar el Sistema Nacional de Contabilidad Pública (CGN, 2007).

Con la promulgación de la Ley 1314 de 2009 el gobierno nacional estableció como política la convergencia de la regulación contable del país hacia normas internacionales de información financiera y de contabilidad, las cuales se caracterizan por tener una aceptación mundial. En la misma Ley fueron definidas las autoridades de regulación y normalización técnica. Respecto de las facultades regulatorias relacionadas con la contabilidad pública se estableció que dichas facultades quedarían a cargo de la Contaduría General de la Nación.

La Contaduría General de la Nación emprendió en el 2013 la estrategia de convergencia de la regulación contable hacia normas internacionales de información financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) a partir de la cual, se contempló la propuesta de la política de regulación contable pública y de la cual se originó la adopción de nuevos marcos normativos contables para las entidades del sector público colombiano (Velásquez & Pérez, 2018).

Como resultado del proceso de convergencia adelantado por la Contaduría General de la Nación, se logró la definición de tres marcos normativos para el sector público:

- a) Marco Normativo para Entidades de Gobierno,
- b) Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público
- y c) Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.

El Marco normativo para entidades de Gobierno fue incorporado con la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 425 de 2019. Dicho marco normativo es aplicable a las entidades que se encuentran bajo el régimen de contabilidad pública. Se caracteriza por ser un desarrollo propio de la Contaduría General de la Nación en el que se consideraron referentes de las NICSP realizando la simplificación.

Para la construcción del marco normativo para entidades de Gobierno, fueron considerados aspectos como: a) el entorno jurídico y económico de las entidades de gobierno; b) las necesidades de información de los usuarios de la contabilidad pública; c) la utilidad de la información obtenida al aplicar el Marco Normativo; d) la relación entre el costo de preparar la información y el beneficio de utilizarla; e) las particularidades de las entidades de gobierno; f) la capacidad técnica, tecnológica y de recurso humano para enfrentar e implementar los nuevos criterios contables; y g) las posibilidades de su implementación (CGN, 2015).

El marco normativo para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público fue incorporado mediante Resolución 414 de 2014 y modificado por la Resolución 426 de 2019. Este marco es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del régimen de contabilidad pública. El marco normativo se denomina un referente propio de la CGN que contempla elementos contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las NIIF, realizando simplificación de los estos.

Para la definición del marco normativo para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público, se contemplaron aspectos como: a) el entorno jurídico y económico de las empresas de propiedad estatal; b) las

necesidades de información de los usuarios de la contabilidad pública; c) la utilidad de la información obtenida al aplicar el Marco Normativo; d) la relación entre el costo de preparar la información y el beneficio de utilizarla; e) la actividad que las empresas desarrollan; f) las relaciones y operaciones que se dan entre empresas de propiedad estatal y entre estas y las entidades de gobierno con las cuales estén vinculadas; g) la capacidad técnica, tecnológica y de recurso humano para enfrentar e implementar los nuevos criterios contables; y h) las posibilidades de su implementación (CGN, 2015).

Finalmente, el marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el cual fue incorporado mediante Resolución 037 de 2017 modificada por la Resolución 056 de 2020. Este marco es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de contabilidad pública y a los negocios fiduciarios de empresas públicas. Este marco obedece a la existencia de empresas de propiedad estatal que acceden al mercado bursátil con la colocación de valores o que captan y administran ahorro del público. Para la definición del marco, se consideró la conveniencia técnica de la aplicación y la utilidad de la información frente al costo de producirla (CGN, 2015).

Es preciso indicar que el proceso llevado a cabo en Colombia para el establecimiento de estándares de contabilidad fue llevado a cabo como un proceso de armonización, el cual tiene como finalidad que un estándar se convierta en referente para que los gobiernos emitan sus propios principios. En cumplimiento de este postulado, la Contaduría General de la Nación tomando como referente las IPSAS, estableció para las entidades de gobierno los criterios de reconocimiento, medición y revelación de acuerdo con el contexto colombiano (Gómez-Villegas,

2013). Es esta la razón por la que el marco normativo base para el desarrollo del trabajo, estará dado a partir del Marco normativo expedido por la Contaduría General de la Nación.

## **12. Marco Conceptual**

### **12.1 Revelaciones**

El objetivo de las revelaciones a los estados financieros es proveer información relevante y útil para la toma de decisiones (Kieso *et al.*, 2013). Este es el argumento principal por el que se ha promovido el proceso de actualización de estándares contables en Colombia. La finalidad de la contabilidad está tendiendo a lograr brindar mayor y mejor información a las personas que tienen acceso a ella, para esto, es primordial que los hechos económicos sean explicados de manera suficiente en las notas a los estados financieros.

Las revelaciones a los estados financieros son escritas con la finalidad de agregar claridad a las cifras de los estados financieros; lo que a su vez incrementa la transparencia y la rendición de cuentas (Henderson, 2020).

De conformidad con lo establecido en la Resolución 425 de 2019 expedida por la Contaduría General de la Nación, mediante la cual se establecen las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno para el desarrollo de la investigación, se tomará el término de revelaciones como la información que debe ser presentada por parte de la entidad de gobierno, en cumplimiento de los requerimientos de revelación establecidos para las diferentes transacciones.

## 12.2 Rendición de cuentas

La rendición de cuentas se reconoce como la obligación legal y ética que tiene un gobernante de informar y explicar al gobernado sobre cómo ha utilizado los recursos (Morón, 2020). Esta obligación conlleva a la necesidad de conocer el uso de estos recursos en beneficio del pueblo y no en beneficio de sus gobernantes. El ejercicio de rendir cuentas contempla tres elementos importantes: la información, la explicación y la sanción (Schelder, 2004).

En lo referente a la información, se consideran dos perspectivas. La primera como el derecho al acceso de la información y la documentación, y la segunda la obligación de generar, organizar, difundir y facilitar el acceso a dicha información y que esta sea veraz y confiable (Consejo Nacional de Política Económica y Social, 2010).

Partiendo de estos elementos toma relevancia el análisis de la rendición de cuentas a partir de la información contable, en específico, a partir de las notas a los estados financieros.

La rendición de cuentas comprende dos elementos: la transparencia informativa y el esquema de premios y castigos (Católico, 2021). El primero, supone la preparación y presentación de información por parte de las organizaciones y quienes tienen el rol de dirección. El segundo, toma en consideración los resultados y las omisiones de la gestión y a partir de esto, se establecen los premios o castigos.

A su vez el ejercicio de rendición de cuentas presenta relaciones de carácter horizontal y de carácter vertical (O'Donnell, 2004); la relación horizontal se genera entre entidades de gobierno y la relación vertical comprende a las entidades gubernamentales y a los ciudadanos.

El término rendición de cuentas en el marco del desarrollo del trabajo de investigación , tomará como base la relación horizontal al revisar la percepción de la Contraloría de Bogotá respecto de las notas a los estados financieros, percepción que será revisada a partir de los informes de auditoría. Respecto de la relación vertical, se tendrá se obtendrá la percepción de grupos de interés quienes, a partir de la participación en entrevistas semiestructuradas, entregarán elementos para comprender la percepción de la rendición de cuentas a partir de las notas a los estados financieros.

### 13. Capítulo 2 Metodología

La investigación desarrollada es de corte cualitativo analítico-descriptivo, la cual constituyó el papel de las revelaciones frente a la redición de cuentas en la aplicación del marco normativo contable establecido por la Contaduría General de la Nación para las entidades de gobierno. Lo anterior, a partir del desarrollo de un estudio de caso en una entidad territorial del Distrito Capital, la cuál por restricciones en la información es anónima, además se identificó si tales revelaciones se constituyen para los usuarios de la información en elementos que influyen en el control que se realiza sobre las decisiones de los preparadores de la información.

La investigación cualitativa se enfoca en comprender los fenómenos, explorándolos desde la perspectiva de los participantes en su ambiente natural y en relación con el contexto (Hernandez-Sampieri & Mendoza, 2018). La investigación mediante el estudio de caso se enfoca en entender las dinámicas presentes con configuraciones simples (Eisenhardt, 1989). Para el desarrollo del estudio de caso generalmente se combinan métodos de investigación como archivos, entrevistas y observaciones (Eisenhardt, 1989).

Los métodos e instrumentos seleccionados para dar respuesta a los objetivos de esta investigación consisten en la observación de los diferentes criterios y modelos contables establecidos en los referentes internacionales para la revelación de la información, así como lo indicado por el regulador del sector público colombiano, para el análisis e interpretación mediante la verificación de los informes (estados financieros incluyendo las revelaciones) publicados por la entidad objeto de estudio de caso.

Los criterios para la selección de la entidad objeto de desarrollo de esta investigación fueron dados en primer lugar, teniendo en cuenta que la entidad aplique el marco normativo para entidades de gobierno. En segundo lugar, se seleccionó una entidad de Bogotá, considerando que Bogotá, es la ciudad más grande de Colombia dado que para el 2019 su PIB correspondió a 271 billones, el cual representó el 25,5% de la economía del país según lo indica el Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas (DANE, 2019), lo que a su vez, requiere que el ejercicio de rendición de cuentas sea lo más efectivo posible.

Finalmente, se realizó un análisis de los elementos relacionados con la rendición de cuentas como lo es la generación de hallazgos por parte de los auditores y la publicación de su información a través del sitio web oficial, así como del aplicativo Bogotá consolida, aplicativo a través del cual se realiza la validación de la información contable por parte de la entidad.

Una vez establecida la entidad se realizó la revisión de su información financiera (estados financieros y revelaciones), haciendo uso de los procedimientos de revisión documental se identificó en primer lugar el cumplimiento de los parámetros de revelación establecidos de acuerdo con su marco aplicable, para posteriormente analizar si dicha información viene siendo revelada en estricto sentido de cumplimiento de los parámetros o si por el contrario, brinda información que permita determinar que se contribuye a un objetivo de rendición de cuentas, entendido este como el proceso mediante el cual se informa a los diferentes usuarios respecto del uso de los recursos, la gestión realizada y el beneficio social entregado a la ciudadanía.

En un segundo momento, se procedió a realizar revisión y análisis documental a los informes que son presentados por la entidad objeto de estudio de caso en cumplimiento de la normatividad que le es aplicable. El análisis documental tiene como objetivo determinar en qué medida la aplicación de estándares internacionales de contabilidad se convierte en un determinante de mejora o no en la calidad de la información presentada a los diferentes actores interesados. Además, se buscó identificar aquellos elementos que tuvieran relevancia para cada una de las partidas presentadas.

Finalmente, se contrastó a partir de la aplicación de entrevistas semiestructuradas, a fin de conocer la percepción de los usuarios de la información entregada por parte de la entidad objeto de estudio de caso, la finalidad estuvo encaminada a identificar si a partir de la aplicación de los nuevos parámetros de revelación exigidos en el marco normativo para entidades de gobierno se logra o no la satisfacción de mayor cantidad y mejor calidad de información.

### **13.1 Descripción de las personas entrevistadas**

Con el objetivo de obtener la percepción en relación con los impactos y retos generados a partir de la aplicación del marco normativo para entidades de gobierno en la entidad objeto de estudio de caso se seleccionó en como un primer grupo de análisis a un profesional y un directivo de la entidad, lo cual permitió entender los elementos que vivió la entidad a partir de la implementación y aplicación de los nuevos estándares contables.

Posteriormente, se realizó la identificación de posibles grupos de interés, quienes han tenido acceso a las revelaciones de los estados financieros tanto con

anterioridad a la aplicación del nuevo marco normativo para entidades de gobierno, como con posterioridad a su aplicación, lo que permite conocer la percepción generada en este tipo de usuarios a partir de los nuevos requerimientos introducidos.

El primer grupo de interés son los auditores de control interno quienes realizan procesos de auditoría a la información financiera de la entidad. En segundo lugar se encuentra el subdirector de consolidación, gestión e investigación quien accede a la información de la entidad dado que debe realizar el proceso de transmisión de la información contable de la entidad contable pública Bogotá Distrito Capital a la Contaduría General de la Nación.

Finalmente, se seleccionó a una persona del común quien tuviera conocimientos contables, lo cual permite cerrar la limitación del conocimiento del vocabulario contable, a quien se le suministró información financiera de las principales cuentas de la entidad . Las cuentas seleccionadas son propiedad, planta y equipo, y recursos entregados en administración . La selección fue realizada considerando que son las que mayor representación tienen en los estados financieros de la entidad, razón por la cual brindan elementos importantes respecto de la percepción del impacto de la aplicación del marco normativo para entidades de gobierno.

### **13.2 Entrevistas: guion entrevistas semiestructuradas**

Como instrumento de investigación, se diseñaron y aplicaron entrevistas semiestructuradas, las cuales fueron realizadas a los grupos de interés establecidos. Considerando que cada uno de los grupos tienen intereses diferentes

en las revelaciones a los estados financieros se decidió diseñar preguntas diferenciales enfocadas cada una de ellas en el rol que juega el entrevistado y el beneficio que obtiene de la información financiera por parte de la entidad. El principal aspecto a verificar a partir de las entrevistas realizadas se enfocó en determinar el impacto percibido en las revelaciones a los estados financieros a partir del cambio de marco normativo.

### ***13.2.1 Entrevista directivo y profesionales que participaron en el proceso de implementación***

1. En el ejercicio de presentar los resultados financieros de la entidad, en especial las revelaciones a los estados financieros, ¿considera que existe un impacto ya sea positivo o negativo en las revelaciones a los estados financieros ocasionado por la implementación del nuevo marco normativo para entidades de gobierno?
2. A partir de la implementación del marco normativo para entidades de gobierno ¿cuáles considera que son los cambios más relevantes en lo relacionado con las revelaciones a los estados financieros?
3. De las partidas y elementos que se revelaron por parte de la entidad ¿cuál o cuáles considera que se constituye en uno de los factores fundamentales para entregar mayor y mejor información a los interesados que tienen acceso a las revelaciones de los estados financieros?
4. La información financiera preparada al interior de la entidad se convierte en un instrumento para la toma de decisiones. Con la aplicación de los lineamientos

establecidos por el nuevo marco normativo para entidades de gobierno ¿de qué forma considera que la implementación de este marco brinda información a las personas interesadas?

5. A partir de su experiencia ¿cuáles considera que son los elementos que deben ser incluidos en las revelaciones de la entidad con el objetivo de brindar mayor información y mejor información, es decir, presentar una mejor rendición de cuentas para los usuarios tanto internos como externos de la entidad?

### **13.2.2 Entrevista auditores información financiera – Control Interno**

1. En el ejercicio de la auditoría realizada a la información financiera, en específico a las notas a los estados financieros ¿considera que existe un impacto ya sea positivo o negativo ocasionado por la implementación del nuevo marco normativo para entidades de gobierno?

2. ¿En desarrollo del proceso de auditoría en lo correspondiente a las notas de los estados financieros considera que el ejercicio de auditoría fue más efectivo, teniendo en cuenta los nuevos requerimientos del marco normativo o, por el contrario, el ejercicio se hizo más complejo? ¿De qué forma?

3. A partir del ejercicio de auditoría realizado ¿cuáles considera que son los cambios más relevantes en lo relacionado con las notas a los estados financieros?

4. De conformidad con las evidencias entregadas por el proceso de auditoría realizado ¿cuál o cuáles considera que se constituye en uno de los factores fundamentales para entregar mayor y mejor información a las personas que tienen acceso a las revelaciones de los estados financieros?

5. A partir del proceso de auditoría realizado ¿cuáles considera que son los elementos que deben ser incluidos en las revelaciones de la entidad con el objetivo de brindar mayor información y mejor información, es decir, presentar una mejor rendición de cuentas para los usuarios tanto internos como externos de la entidad?

### ***13.2.3 Entrevista usuarios externos de la información***

1. ¿El lenguaje usado para comunicar a los usuarios de la información los detalles respecto de las operaciones financieras registradas en los estados financieros es comprensible y claro?

2. A partir de la lectura de los documentos, ¿cuáles considera que son los elementos que deben ser incluidos dentro de las revelaciones entregadas por parte de la entidad?

3. El objetivo de la rendición de cuentas es entregar información en relación con la gestión realizada, entregando no sólo detalles positivos, sino también negativos, de acuerdo con la lectura realizada ¿evidencia un ejercicio de rendición de cuentas efectivo?

### ***13.2.4 Entrevista subdirector de consolidación, gestión e investigación***

1. De conformidad con la información recibida por parte de las diferentes entidades, ¿considera que el detalle de la información brindada contribuye para que el Distrito Capital realice una mejor entrega de información a la ciudadanía? ¿De qué forma?

2. ¿Cuál es la percepción general que ha recibido por parte de las diferentes entidades en lo referente a la aplicación del nuevo marco normativo para entidades de gobierno?
3. Dentro de los elementos que ha percibido, ¿considera que se está brindando mayor y mejor información a la ciudadanía por parte de las diferentes entidades?  
¿De qué forma?
4. Desde su rol en la Dirección Distrital de Contabilidad, ¿en qué considera que la aplicación del marco normativo para entidades de gobierno ha contribuido o no a la rendición de cuentas?

Una vez obtenidas las respuestas, se verificó las afirmaciones entregadas por cada uno de los grupos de interés. Se identificó los elementos que fueron expresados por parte de cada uno, así como las experiencias en relación con los impactos generados por el marco normativo para entidades de gobierno. Posteriormente, se contrastaron las respuestas con los elementos evidenciados de la revisión documental para obtener así la forma en la que la rendición de cuentas se ha visto impactada por la aplicación del nuevo marco normativo para entidades de gobierno.

## 14. Capítulo 3 Rol de las revelaciones en la rendición de cuentas

Para dar cuenta del estado del arte se realizó la búsqueda de información en bases de datos académicas como EBSCO, ScienceDirect y Scopus. De la información recopilada se identificaron estudios relacionados con el proceso de convergencia a normas internacionales para el sector público en países como Perú, Colombia, Ecuador, España, Finlandia, México, Pakistán y la Unión Europea.

A partir de la información recopilada se realizó la categorización de acuerdo con la zona geográfica de ubicación, definiendo de esta manera dos grandes grupos. El primero de ellos recopila los estudios realizados en Europa y el segundo por su parte, recopila los estudios realizados en América Latina.

### 14.1 Generalidades

Desde finales de la década de 1990, el International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB)<sup>2</sup> ha estado redactando las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Dichas normas se encuentran ampliamente basadas en las NIIF. Según el BID (2015) la ventaja de basar las normas nacionales en normas internacionales está dada en que las normas internacionales han sido

---

<sup>2</sup> Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, traducción para fines académicos

estructuradas a partir de un trabajo arduo realizado por expertos internacionales y que recoge las mejores prácticas de contabilidad nacional.

A partir de la adopción de las NICSP y el cambio de la contabilidad de caja al principio de devengo se han evidenciado diferentes posiciones. De las principales ventajas del uso de la contabilidad de caja se indica que ha servido durante mucho tiempo a los gobiernos y se adapta a las necesidades del sector público.

En lo referente la contabilidad de devengo se han identificado ventajas y desventajas. De las ventajas se destacan que la misma representa un cambio en la cobertura, la transparencia de la información de los gobiernos, la entrega a los usuarios de una visión más completa del desempeño del gobierno y que se encuentra fundamentada en normas internacionales (BID, 2015).

En la posición contraria, de las desventajas identificadas se ha indicado que puede debilitar el control del efectivo y el gasto, el costo de implementar esta contabilidad es alto y los requerimientos de sistemas de información, así como los de conocimiento técnico de la norma, puede encontrarse fuera del alcance para algunos países que se encuentran en desarrollo (BID, 2015).

La literatura ha dado cuenta de la adopción de las IPSAS y el resultado que se ha obtenido respecto de este proceso en diferentes países y regiones del mundo. Algunos de los estudios han determinado que el proceso desarrollado ha sido positivo, en el entendido que ha logrado mejorar la comparabilidad de la información financiera. Otros por su parte, han indicado que la adopción de estos estándares afecta la información de los gobiernos, en el entendido que las IPSAS sientan sus bases en los IFRS, estándares que se desarrollaron para empresas del sector

privado y que, por ende, no contemplan todos los aspectos y particularidades que se presentan en el sector público.

Respecto de la relación entre la adopción, armonización o convergencia, según el proceso adelantado por cada país, de estándares internacionales de contabilidad en las entidades gubernamentales y la rendición de cuentas, se han realizado estudios en los que se ha evidenciado que la adopción del valor razonable podría favorecer la rendición de cuentas, así como estudios a partir de los cuales se ha concluido que se destaca la calidad de los reportes financieros, la transparencia y la rendición de cuentas. Se relacionan a continuación, algunos de los estudios desarrollados y las conclusiones que los mismos presentaron.

#### ***14.1.1 Estudios desarrollados en Europa***

En un estudio realizado por (Oulasvirta, 2014), se identificó respecto de la armonización de estándares internacionales en Finlandia, que para algunos países, la aplicación de estándares internacionales de contabilidad no sólo implica la adopción de un marco contable desconocido, sino que a su vez, trae consigo una serie de costos adicionales para producir la información contable. En el caso de Finlandia, los expertos contables emitieron una opinión negativa sobre las IPSAS. La conclusión del estudio realizado permitió identificar que la adopción de estándares que se alinean con la contabilidad empresarial no es siempre la mejor alternativa. Contrario a esto se debe pensar en una alternativa que permita la adopción de estándares que satisfagan de la mejor manera los requerimientos del sector público.

En la Unión Europea, el estudio realizado por Dasí *et al.* (2018) se centró en analizar la convergencia entre los sistemas contables públicos con el fin de contribuir al análisis de la armonización contable en la Unión Europea, entendida ésta como una herramienta para la mejora de la comparabilidad de los informes financieros y cuyo fin es la mejora en la toma de decisiones a nivel social, político y económico. Los autores concluyeron que los más importantes ajustes, están relacionados con la aplicación de la contabilidad de devengo.

Otro estudio realizado por Ada y Christiaens (2018) y que tuvo como fin analizar las medidas adoptadas por Turquía en relación con la aplicación de estándares internacionales de contabilidad como las IPSAS, obtuvo como resultado que gracias a la aplicación de las IPSAS se realiza una mayor divulgación de la información de los estados financieros, sin embargo, se identificó que es necesario continuar con la divulgación de la información. Como limitante se evidenció que la ausencia de medios de comunicación impide informar a la sociedad, situación que dificulta aún más la armonización de los estándares.

En contraste, Argento *et al.* (2018) establecieron a partir del estudio de caso de la adopción de las IPSAS en Estonia uno de los primeros países Europeos en aplicar las IPSAS y además, siendo uno de los pocos países que aplica este enfoque en la información financiera del gobierno para la actividad del sector público. Al ser uno de los primeros países en la adopción, concluyó que el proceso seguido ha sido un proceso suave pero gradual, caracterizado por etapas y actores activos y definidos claramente quienes han permitido el cambio a nivel contable.

Brusca y Martínez (2016) desarrollaron un estudio que tuvo como objetivo analizar los estímulos y las barreras de la adopción de las IPSAS así como su beneficio

usando para tal fin un modelo de ecuación estructurada. El estudio fue realizado en una muestra de 28 países de la Unión Europea y 23 del continente americano. La metodología correspondió a la aplicación de cuestionarios buscando obtener información de los sistemas contables del gobierno central. A partir de los cuestionarios enviados, se obtuvo respuesta por parte de 37 países (19 correspondientes a la Unión Europea y 18 del continente americano). Se destaca que, de acuerdo con el resultado de las pruebas realizadas, se afirma por parte de los países que los estándares contribuyen a la calidad de los reportes financieros, la rendición de cuentas y la transparencia; mejorarán la comparabilidad internacional y facilitarán la consolidación.

Referente a la relación de la adopción de estándares internacionales de contabilidad para el sector público y la rendición de cuentas Navarro y Rodríguez (2011) realizaron un estudio en Órganos de Control Externo (OCEX) para 29 países (Angloamericanos, nórdicos, germánicos y sur europeos). Los OCEX representan uno de los principales grupos de usuarios de los estados financieros gubernamentales, como agentes implicados en la rendición de cuentas de los gobiernos.

El trabajo se enfocó en analizar con base en la opinión de los OCEX, si la adopción del modelo de valoración contable propuesto por las IPSAS podría contribuir a la mejora de la rendición de cuentas de los gobiernos.

Los resultados permitieron evidenciar que, los países angloamericanos podrían favorecer la transparencia y la rendición de cuentas. En los países nórdicos las ventajas del valor razonable no son admitidas.

Para los países germánicos y sur-europeos, las influencias positivas del valor razonable sobre la transparencia, en relación al área angloamericana, se catalogan más como limitadas, toda vez que no está claro el efecto favorable de tal criterio en situaciones de inexistencia de mercados así como cuando el mismo fuera aplicado a activos no financieros, situación con la que más se alinean los países de Centro-Europa-Este, los cuales tienen una opinión más favorable sobre la comparabilidad en el tiempo y más crítica con la oportunidad.

#### ***14.1.2 Estudios desarrollados en Latinoamérica***

En el año 2003, en el estudio desarrollado por Caba y López, en el cual se llevó a cabo una comparación entre las prácticas de presentación de la información financiera recomendadas por las IPSAS y las mostradas en las cuentas generales gubernamentales de los países del Mercosur; la comparación se enfocó en medir el grado de adaptación requerido para lograr una armonización. Los resultados evidenciaron que a pesar de existir consenso respecto de la necesidad de elaborar un estado que muestre los activos y los pasivos, existe discrepancias relacionadas con la información que debe ser incluida, además de requerirse cambios que afectan tanto los estados a presentar como el contenido de estos.

Con relación a la reforma de la contabilidad gubernamental y la adopción de las IPSAS en México, Sour (2012) realizó un estudio en el que identificó que el objetivo de la adopción de estándares en México estaba dado por la generación de información comparable y útil en todos los niveles del gobierno. Destaca además, que la aplicación de estándares internacionales en la contabilidad de México se convierte en un punto importante para la mejora de la transparencia y la rendición

de cuentas. Los métodos de la valoración de los activos, se constituye en uno de los elementos que se propone debe ser mejorados con el fin de permitir que la comparabilidad en los tres niveles de gobierno pueda ser dada.

Por su parte, Gómez-Villegas y Montesinos (2012) realizaron un estudio que tuvo como propósito principal determinar el estado de la reforma en contabilidad pública en Colombia, así como establecer los elementos motivadores y los obstáculos que se presentan en dicho proceso. En el mismo, se concluyó que los procesos de adopción se encuentran influenciados por organismos internacionales. A su vez, se identificó, que los primeros resultados de la adopción no fueron del todo satisfactorios, dado que los primeros dictámenes sobre los estados financieros presentaron como resultado dictámenes negativos al Balance General de la Nación. No obstante, con posterioridad se evidenció una mejora que dio como resultado dictámenes con opinión razonable y con salvedades.

Martínez (2016) en el desarrollo de la investigación realizada y cuyo objetivo principal fue el estudio de la modernización contable del sector público en México, evaluó la adopción de normas internacionales realizada. Una de las conclusiones identificadas hace referencia a que los organismos internacionales se encargan de promover la adopción de las IPSAS a nivel internacional como un mecanismo para promover su difusión. Se destaca el concepto de isomorfismo, del cual se concluye que los diferentes gobiernos tienden a buscar la similitud en sus sistemas contables.

Como beneficios de la aplicación de estándares internacionales de contabilidad en México, según lo evidenciado por Martínez (2016) se encuentran la comprensibilidad y la comparabilidad. Como principales herramientas requeridas para la fácil y efectiva adopción de estándares internacionales de contabilidad, se

encuentran los recursos y apoyos. Dentro de los mayores riesgos en el marco del proceso de modernización contable se encuentran la falta de capacitación, las restricciones presupuestarias, las tecnologías de la información y la ausencia de un plan estratégico para la implementación del modelo contable.

El estudio realizado por Brusca *et al.* (2016) se centró en mostrar el proceso de adopción de estándares internacionales que se surtió en Perú y Colombia. Se destacó que uno de los factores que ha llevado a los países a realizar el proceso de adopción de estándares internacionales, ha sido que este se constituye en una de las herramientas con las que se debe contar para acceder a ayudas para el desarrollo. Con relación a los limitantes que fueron identificados, se observó, la necesidad de capacitación y la implementación de tecnologías de la información, situación que redujo la velocidad con la que se estaba desarrollando el proceso de adopción de estándares internacionales. La conclusión de la investigación estableció que, la implementación de las IPSAS en Colombia y Perú se dio de una forma más legal que práctica, en el entendido que se han presentado barreras tales como la necesidad de formación por parte de los profesionales y la implementación de las tecnologías de la información, situación que ha hecho más lento el proceso de adopción.

Rojas (2017) desarrolló un estudio que tuvo como finalidad realizar un análisis del cumplimiento de los criterios de presentación de las NICSP por parte de las instituciones educativas en cumplimiento de la resolución 533 de 2015 expedida por parte de la Contaduría General de la Nación y con la cual se establece el marco normativo aplicable a las entidades de gobierno. El estudio se estructuró en dos momentos, el primero, en el que se analizó el cumplimiento en la presentación de

los estados financieros sin considerar su contenido. El segundo momento, el cual se enfocó en establecer los criterios que se establecen desde las NICSP y determinar el cumplimiento para cada uno de los criterios.

Los resultados permitieron evidenciar que la media de cumplimiento para la presentación de los estados financieros es del 71%. En lo relacionado con el cumplimiento de los criterios de las NICSP, se determinó que el promedio de cumplimiento es del 46%. Las instituciones educativas que no presentaron sus estados financieros en las páginas web, se distinguen como las entidades clasificadas en un alto y muy alto riesgo de acuerdo con el índice de transparencia publicado por parte de la organización transparencia por Colombia.

Otro de los estudios que analizaron el proceso de la adopción de estándares en Latinoamérica fue el realizado por Velásquez y Pérez (2018) quienes hicieron una comparación respecto de los fundamentos normativos y las características de los marcos normativos, así como de las características de la información contable. Destacan los autores que la implementación de la contabilidad de devengo se constituyó en un sistema de información relevante en Latinoamérica por su contribución a la transparencia en el manejo de los recursos públicos y el control sobre los mismos.

En la investigación desarrollada por Campaña (2019) se evaluó el cumplimiento de las NICSP y la transparencia financiera del sector público en el Ecuador. Se evidenció que para el periodo comprendido entre el año 2012 y 2018 Ecuador cumplió con la presentación de la mayoría de los estados financieros que son recomendados en la NICSP, alcanzando un nivel de cumplimiento del 76%, no obstante, al evaluar el contenido de los estados financieros y el cumplimiento de los

requisitos mínimos de cada uno de estos, el promedio disminuyó al 50% debido principalmente a la información de las notas a los estados financieros. Con relación a la medición de la divulgación de información financiera y presupuestal pública en Internet (DIFI), se alcanzó un promedio del 63%.

Continuando con el estudio desarrollado por Campaña (2019), al analizar el grado de cumplimiento de las NICSP en el Ecuador, se evidenció que el incremento del índice se obtuvo para los años 2017 y 2018. El incremento se justificó en las medidas legales que se aplicaron en el Ecuador desde el año 2014. En la verificación del impacto de las NICSP en la transparencia financiera, se identificó que el impacto no es significativo toda vez que los mecanismos de publicación de la información financiera empleados en el sector público no son suficientes para brindar mayor facilidad de acceso y uso a los usuarios.

A su vez, en el estudio desarrollado por Gómez-Villegas *et al.* (2020) se explicó la reforma de la gestión pública financiera en Latinoamérica y el estado de la implementación de las IPSAS. Se establece que el proceso de implementación de las IPSAS se encuentra en una etapa temprana, lo cual indica que se requiere un mayor esfuerzo para implementar de manera completa la contabilidad de devengo. Se identificaron obstáculos como no contar con procesos de valoración de activos e inventarios estableciendo para estos su vida útil y su valor razonable, además de las limitaciones de nivel tecnológico y la capacidad de los gobiernos para la implementación, situación que conlleva a retrasos en el proceso de adopción. Se concluye finalmente por parte de los autores que, la incorporación de las IPSAS y la contabilidad de devengo son vistos para algunos como un proceso de innovación, considerando que moderniza los sistemas de contabilidad del sector

público. No obstante, se presentan críticas de la implementación de las IPSAS, en especial con relación a las posibilidades y la conveniencia de la aplicación.

Otro de los estudios realizados Neves y Gómez-Villegas (2020), en el que se tomó como países de análisis Brasil y Colombia, se enfocó en realizar una aproximación institucional a las razones por las cuales la implementación de las IPSAS es promovida en los diferentes países. Parte de las evidencias mostraron que los organismos internacionales como el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional, el Banco Interamericano de Desarrollo entre otros, ven en la aplicación de estándares internacionales de contabilidad en el sector público, un elemento para la mejora en relación con la transparencia, la credibilidad en los estados financieros y mejorar la calidad para la toma de las decisiones en las entidades públicas.

A partir de la revisión preliminar de literatura, se puede evidenciar que diversos estudios han sido realizados centrandose su enfoque en determinar cómo se ha desarrollado el proceso de adopción de estándares internacionales de contabilidad para el sector público, sin embargo, una revisión a las revelaciones y el rol que juega en la rendición de cuentas no ha sido realizado, razón por la cual, la investigación cobra relevancia al convertirse en un primer acercamiento al establecimiento del rol de las revelaciones en la rendición de cuentas por parte de las entidades, en especial, las entidades que aplican el marco normativo para entidades de gobierno.

## 15. Capítulo 4. Normas contables entidades de gobierno y sus características

Los objetivos del marco normativo para entidades de gobierno se encuentran encerrados en ser instrumento para la rendición de cuentas, toma de decisiones y control (CGN, 2021). En relación con la rendición de cuentas la expectativa es contar con información que sirva a los gestores públicos a suministrar información relacionada con el cumplimiento de los objetivos de la política pública y las disposiciones legales que regulan la actividad de la entidad.

Este elemento aunado con los tipos de información financiera que pueden ser producidos por parte de las entidades, en especial para aquellos usuarios que no tienen la capacidad de hacer exigencias o que al tener la capacidad no conocen y no hacen uso de la misma se convierte en una de las principales razones por la cuales se hace primordial identificar el cumplimiento y la entrega adecuada o no de información a los usuarios teniendo como herramienta las revelaciones a los estados financieros.

Con la finalidad de determinar las características de las revelaciones en el marco de la aplicación del Marco Normativo para entidades de Gobierno, se procedió en primer momento a realizar un comparativo entre las normas establecidas para las entidades de gobierno bajo el régimen de contabilidad precedente y las normas establecidas bajo el marco normativo para entidades de gobierno.

Una vez listadas las normas, se procedió a analizar lo establecido en los marcos normativos, identificando principalmente los criterios a revelar. Para tal análisis se partió de realizar la verificación de los requerimientos a revelar tanto en el marco

normativo precedente (CGN, 2007) y el marco normativo expedido a partir de la convergencia de los estándares internacionales Resolución 533 de 2015 (CGN, 2015).

## **15.1 Elementos normativos**

De los elementos evidenciados, se destaca que en el caso del régimen de contabilidad precedente se pasó de contar con 18 normas, para las cuales se establecían los elementos relacionados con el reconocimiento, la medición y la revelación, a contar con 32 normas bajo el marco normativo para entidades de gobierno.

Dentro de los cambios realizados se evidenció que se cuenta con una mayor desagregación de los elementos relacionados con el activo en especial, la inclusión de los elementos para la medición y reconocimiento del deterioro. El mayor detalle en las normas relacionadas con las inversiones e instrumentos derivados, pasando de 1 norma a 6 normas bajo el marco normativo para entidades de gobierno.

Otro de los cambios evidenciados y relevantes, tiene relación con la inclusión de normas como acuerdos de concesiones desde la perspectiva de la entidad cedente, efectos en las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, impuesto a las ganancias y finalmente, la combinación y traslado de operaciones.

### **15.1.1 Normas relativas a los activos**

**Tabla 1 Comparativo cambios normas para los activos**

Régimen de contabilidad precedente	Marco Normativo para entidades de gobierno
ACTIVOS	ACTIVOS
Inversiones e instrumentos derivados	Inversiones en Administración de liquidez Instrumentos derivados Inversiones en controladas Inversiones en asociadas Acuerdos conjuntos Inversiones en entidades en liquidación
Deudores	Cuentas por cobrar
Rentas por cobrar	Préstamos por cobrar
Inventarios	Inventarios
Propiedades, planta y equipo	Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión Arrendamientos
Bienes de uso público e históricos y culturales	Bienes de uso público Bienes históricos y culturales
Recursos naturales no renovables	Recursos naturales no renovables
Otros activos	Activos intangibles Activos biológicos Costos de financiación Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo

A partir de la revisión de los activos y las normas que fueron establecidas bajo el nuevo marco normativo para entidades de gobierno, se logra concluir que este apartado es uno de los que mayor cambio presentó. Al realizar una comparación respecto de las normas, se evidencia que se pasó de contar con 8 normas a contar con 20.

### **15.1.2 Normas relativas a los pasivos**

**Tabla 2 Comparativo cambios normas para los pasivos**

Régimen de contabilidad precedente	Marco Normativo para entidades de gobierno
PASIVOS	PASIVOS
Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central	Emisión de títulos de deuda
Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados	
Otros bonos y títulos emitidos	
Cuentas por pagar	Cuentas por pagar
	Préstamos por pagar
Obligaciones laborales y de seguridad social integral	Beneficios a empleados
Pasivos estimados	Provisiones
Otros pasivos	

Para el caso de los pasivos, al contrario de aumentar las normas, las mismas disminuyeron, considerando que se pasó de contar con 7 normas bajo el régimen de contabilidad precedente a contar con 5 normas en el marco normativo para entidades de gobierno.

### **15.1.3 Normas relativas al patrimonio**

**Tabla 3 Comparativo cambios normas para el patrimonio**

Régimen de contabilidad precedente	Marco Normativo para entidades de gobierno
PATRIMONIO	PATRIMONIO
Hacienda Pública	
Patrimonio institucional	

En el caso del patrimonio, a partir de la revisión realizada, se logró identificar que no se estableció en el documento de las normas elementos relacionados con el patrimonio. Se pasó de contar con dos normas en el régimen de contabilidad precedente a no contar con ninguna en el marco normativo para entidades de gobierno.

#### **15.1.4 Normas relativas a los ingresos**

**Tabla 4 Comparativo cambios normas para los ingresos**

Régimen de contabilidad precedente	Marco Normativo para entidades de gobierno
INGRESOS	INGRESOS
Ingresos	Ingresos de transacciones sin contraprestación Ingresos de transacciones con contraprestación Contratos de construcción

En lo referente a los ingresos, tal como sucedió con los activos, las normas fueron incrementadas, se pasó de contar con 1 norma bajo el régimen de contabilidad precedente a contar con 3 normas bajo el marco normativo para entidades de gobierno.

### 15.1.5 Normas relativas a otras normas

Tabla 5 Comparativo cambios para otras normas

Régimen de contabilidad precedente	Marco Normativo para entidades de gobierno
OTRAS NORMAS	OTRAS NORMAS
	Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad cedente
	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
	Recursos del régimen de prima media con prestación definida administrados por Colpensiones
	Impuesto a las ganancias
	Combinación y traslado de operaciones

En lo referente a la implementación de otras normas, este elemento sólo es evidenciado en el marco normativo para entidades de gobierno, dado que en el régimen de contabilidad precedente no se contaba con esta desagregación; si bien es cierto, dentro de aspectos como activos o pasivos existían normas denominadas como otras, éstas nos consideraban elementos diferentes al grupo al que pertenecían. Se destaca de las otras normas la inclusión de lo relacionado lo referente a la combinación de negocios.

## 15.2 Revelaciones

Con la finalidad de determinar los cambios en relación con las revelaciones, en primer lugar es preciso indicar que dentro del régimen de contabilidad precedente y el marco normativo para entidades de gobierno, existe una diferencia importante en relación con la importancia que se estableció para las revelaciones a

los estados financieros, esta importancia es notoria desde la lectura de cada una de las normas al lograr identificar que en el marco normativo para entidades de gobierno, para cada norma se presenta un apartado conciso dedicado a las revelaciones, situación que no se evidenció en el régimen de contabilidad precedente.

Los requerimientos solicitados para las revelaciones bajo el marco normativo para entidades de gobierno son más detallados. Otro de los elementos identificados en el marco de las revelaciones a los estados financieros bajo el marco normativo para entidades de gobierno es el relacionado con la inclusión de una plantilla por parte de la Contaduría General de la Nación. La plantilla se estableció mediante la Resolución 193 de 2020 y la misma tiene como finalidad de acuerdo con la parte considerativa de la resolución, establecer lineamientos que conlleven a garantizar la revelación de los requisitos mínimos establecidos dentro de cada una de las normas; para esto, adicional a la plantilla fueron incluidos también 31 anexos a las revelaciones a ser presentadas por parte de las entidades.

Los principales requerimientos que fueron incluidos para los activos bajo el marco normativo para entidades de gobierno son: la inclusión de conciliaciones en las que se evidencien los movimientos realizados durante la vigencia a informar; el requerimiento de informar lo relacionado con las pérdidas por deterioro; la revelación de la pérdida por deterioro para la propiedad, planta y equipo; el requerimiento de revelar las tasas de interés; la inclusión de los juicios y métodos utilizados para medir los hechos económicos.

Respecto de la revelación de los pasivos se incluyeron elementos como: plazos y tasas de interés para las cuentas por cobrar; información relacionada con los

beneficios a los empleados, donde se incluye información relacionada con los valores pagados a los directivos; detalla respecto del incumplimiento de plazos en el pago de las obligaciones; los criterios utilizados para la determinación de las tasas en los préstamos por pagar; conciliaciones en las que se muestra la variación de las partidas en el caso de las provisiones.

En lo relacionado con los ingresos los requerimientos de revelación incluyen: El valor de las transacciones; las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos; la cuantía y los métodos utilizados para el reconocimiento de los ingresos.

El marco normativo para entidades de gobierno incluye dentro de su estructura un apartado denominado otras normas, elementos que no se encontraban incluidos en el régimen de contabilidad precedente. Las normas incluidas en este apartado son las indicadas en la tabla 5. Los requerimientos de revelación que cobran importancia son: la descripción y los términos significativos de los acuerdos de concesión; las diferencias reconocidas en cambio; la inclusión de detalles para los pasivos contingentes por el cálculo de pensiones; elementos relacionados con la combinación de negocios y el traslado de operaciones.

## 16. Capítulo 5 Estudio de caso

### 16.1 Cumplimiento revelaciones

En cumplimiento de las normas contables establecidas en el marco normativo para entidades de gobierno las entidades estatales deben preparar los estados financieros dentro de los que se encuentran: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable y, e) las notas a los estados financieros.

Los cuatro primeros estados financieros hacen referencia a las cifras contables que se presentan de manera acumulada al cierre del periodo contable, no obstante, las notas a los estados financieros son constituidas por aquellos elementos mediante los cuales la entidad estatal presenta de manera desagregada y brindando información cualitativa y detallada de las operaciones realizadas.

Desde el punto cualitativo, se considera que este estado financiero permite tanto a las personas que tienen conocimientos contables como a aquellos que no cuentan con dichos conocimientos, conocer de manera detallada la forma en la que se realizaron las operaciones al interior de las entidades estatales. La Contaduría General de la Nación con el objetivo de garantizar la mejora, optimización y eficiencia del proceso de consolidación de la información contable expidió la resolución 193 de 2020 con la cual estableció para la presentación de las notas a los estados financieros una plantilla denominada “ *Plantilla para la preparación y presentación uniforme de las notas a los estados financieros*”.

Con el objetivo de analizar el cumplimiento de los requerimientos de las revelaciones a los estados financieros, se definió como documentación y periodos a analizar la información financiera referente a los años 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021. Para la obtención de la información.

Las páginas web han sido destacadas en la literatura como herramientas que permiten la rendición de cuentas por parte de diversos organismos (García, 2013; Católico, 2020; Católico, 2021). Considerando que este tipo de mecanismos propende por la mejorar de la rendición de cuentas y la transparencia ; por lo anterior y con la finalidad de determinar el interés de la entidad en realizar un ejercicio efectivo de rendición de cuentas, para la consecución de las notas a los estados financieros

En un primer momento, se buscó los estados financieros en la página web de la entidad y en segundo momento, la búsqueda fue realizada a través del aplicativo Bogotá Consolida aplicativo mediante el cual Bogotá Distrito Capital recibe la información financiera de las entidades con el objetivo de realizar la compilación de la misma y posteriormente presentar la información financiera en el aplicativo Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP) establecido por parte de la Contaduría General de la Nación para definir, capturar, consolidar y difundir la información cuantitativa y cualitativa producida por las entidades públicas.

Como primera conclusión se tiene que en la página web de la entidad se publican algunas de las notas a los estados financieros, no obstante, las mismas no son publicadas junto con los anexos para los años en los que son aplicables.

Cada uno de los documentos identificados fue revisado de forma integral, buscando describir los aspectos esenciales de las revelaciones . Este ejercicio fue realizado

para cada uno de los componentes activo, pasivo, patrimonio, ingresos, gastos y cuentas de orden y estableciendo finalmente conclusiones de lo evidenciado en cada documento.

A continuación, se presenta lo evidenciado para cada uno de los años:

#### ***16.1.1 Notas a los Estados Financieros 2016***

De la revisión realizada en la página web de la entidad y en el aplicativo Bogotá Consolida, no fue posible ubicar las notas a los estados financieros para el año 2016. Es preciso indicar que para los usuarios de la información, el no contar con las notas a los estados financieros de las diferentes entidades es un impedimento para realizar el control al uso de los recursos y la destinación que se da a los mismos. Este elemento se considera como una primera limitación en la investigación, considerando que el propósito de la investigación es obtener la información usando los mecanismos que tendría un usuario con interés de conocer la información de la entidad sin necesidad de realizar solicitudes teniendo que usar para tal fin mecanismos formales.

#### ***16.1.2 Notas a los Estados Financieros 2017***

La entidad presentó la información a partir del cronograma definitivo presentado por parte de la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 693 de 2016 en la cual se estableció el año 2017 como el periodo de preparación obligatoria para la aplicación del marco normativo para entidades de gobierno; razón por la cual, los procedimientos contables aplicados en ese año se ciñeron a los establecidos en el

régimen de contabilidad pública precedente. Adicional al cumplimiento de lo indicado por parte de la Contaduría General de la Nación, el ser una entidad de orden Distrital conlleva a que se cumplan los lineamientos impartidos por la Dirección Distrital del Presupuesto.

En el documento de revelaciones la entidad hace énfasis en que adelantó actividades que garantizaron el éxito en el proceso de convergencia en atención a la resolución 533 de 2015, prorrogada por la resolución 693 de 2016. Dentro de las actividades realizadas se destaca la depuración ordinaria, determinando la existencia real de bienes, derechos y obligaciones que afecten el patrimonio de la entidad; además, se indica que se realizó depuración extraordinaria de la información contable. Todo lo anterior para la determinación de saldos iniciales bajo el Marco Normativo de Contabilidad Pública.

Se presenta en el documento de revelaciones un apartado que tiene como finalidad indicar las limitaciones y deficiencias de tipo operativo o administrativo que inciden en el normal desarrollo del proceso contable y/o afectan la consistencia o razonabilidad de las cifras contables. Dentro de los principales elementos que se mencionan como falencias, se encuentra: no todos los módulos en los que se registra información y que hacen interfaz con la información contable se encuentran en “producción” es decir, se encuentran en un funcionamiento del 100%; lo que conlleva a reprocesos para el registro de la información producida por las áreas. Dentro de las operaciones para las que se reportan inconvenientes en el flujo de información contable se encuentra: cartera y el reconocimiento de aportes a la nómina. Elementos como los indicados coinciden con los hallazgos de investigaciones realizadas previamente en las que se logró establecer que la

existencia de problemas de índole tecnológico afecta la implementación de estándares internacionales en el sector público (Gómez-Villegas et al., 2020).

De la revisión de las revelaciones realizadas por parte de la entidad, se tiene presentan a continuación los aspectos que mayor relevancia tienen presentados por cada una de las categorías que conforman el estado financiero.

### ***Activos.***

En la información presentada, se evidenciaron inconsistencias en las cifras. Para el caso de los deudores, se indicó en las notas a los estados financieros que el grupo representa el 86% de los activos, no obstante, al realizar el cálculo se logró determinar que representa en realidad el 98,47%. Igual situación fue evidenciada con la cuenta avances y anticipos entregados.

La cuenta que mayor representación tiene dentro de los activos es la cuenta de Recursos entregados en administración, la cual representa un 86,95%. En esta cuenta se reflejan los recursos a favor de la entidad contable pública originados en contratos de encargos fiduciarios, fiducia pública o encargo fiduciario público. A partir del análisis de notas a los estados financieros no fue posible visualizar una descripción o relación que permita a los interesados en la información financiera conocer el detalle de los recursos reportados en la cuenta recursos entregados en administración, cuenta en la que se registran a 31 de diciembre de 2017 \$263.671 millones de pesos.

En el grupo de otros activos se encuentra la cuenta Derechos en Fideicomiso, de la revisión se identificó en las notas a los estados financieros que fue objeto de

reclasificación correspondiente a 52 mil millones de pesos. Dicha reclasificación se realizó con el objetivo de dar cumplimiento a lo indicado en el informe de la Contraloría de Bogotá en el marco de la auditoría realizada en el año 2017 respecto de la información financiera del año 2016, así como debido al análisis realizado por parte de los preparadores de la información, en el que se determinó que la entidad no cuenta con fiducias, razón por la cual, no se deben tener recursos registrados en esta cuenta. En las notas a los estados financieros no fue posible establecer una relación de los otros activos atendiendo a la clasificación del tipo de bien, la condición, la naturaleza o la capacidad.

#### **16.1.2.1 Pasivos.**

No se evidencia dentro de las notas a los estados financieros una relación o información que permita a los usuarios determinar las operaciones que se realizaron y que conllevaron al registro de las cuentas por pagar. Para lo referente a las obligaciones laborales, se cuenta con el registro de los valores a cancelar por concepto de la liquidación de funcionarios que serán canceladas en la vigencia 2018; no obstante, del análisis realizado a la información no se identificó el valor adeudado por cada funcionario como tampoco el valor por tipo de vinculación.

Finalmente, para la cuenta pasivos estimados, se presentó una disminución de 22 mil millones de pesos respecto de los valores registrados con corte a 31 de diciembre de 2016. A pesar de que se presenta la relación de los terceros que componen la cuenta a fin de año, no se logró establecer cuáles fueron los terceros que generaron la disminución, así como tampoco la razón de la disminución. Dicha información es importante teniendo en cuenta el impacto que genera en la

información financiera de la entidad. Para el grupo otros pasivos, no se entregó información en función con la titularidad de los recursos, la probabilidad de constituir ingresos y el cumplimiento de las garantías, tal como es solicitado por el Régimen de Contabilidad Pública.

#### **16.1.2.2 Patrimonio.**

La nota relacionada con el patrimonio se limita a presentar dos cuadros. El primero de ellos indica la composición del patrimonio para cada una de las subcuentas, estableciendo su variación porcentual. El segundo presenta un ejercicio similar al presentado en el primero, pero indicando la variación absoluta para las cuentas. La cuenta patrimonio público incorporado contó con un saldo al cierre de la vigencia por valor de \$115.933 millones; valor que corresponde a los saldos de los convenios suscritos con entidades ejecutoras. Dentro de la nota se logra establecer que se presentó una disminución del 4% con relación a la vigencia anterior, no obstante, no se tiene mayor detalle de los convenios que componen el total del saldo como tampoco de los que fueron objeto de legalización para brindar más información a los usuarios.

#### **16.1.2.3 Gastos.**

La entidad realizó en el año 2017 la legalización de subsidios entregados en vigencias anteriores y que se encontraban registrados en las cuentas 1420 y 1424, no obstante, no se presenta ni en las notas del gasto ni en las notas de las cuentas

en las que se encontraban registrados los recursos el detalle de los subsidios legalizados.

### **16.1.3 Notas a los Estados Financieros 2018**

El año 2018 fue el primer año en el que la entidad elaboró la información contable dando cumplimiento del Marco Normativo Contable para entidades de gobierno expedido por la Contaduría General de la Nación mediante resolución 533 de 2015. Las bases para la preparación de la información y las políticas se encuentran definidas en el marco conceptual del mencionado marco. De conformidad con lo establecido en la Resolución 000068 de 2018, expedida por la Secretaría Distrital de Hacienda, la entidad hace parte de la Entidad Contable Pública (ECP) Bogotá; razón por la cual, la entidad atiende lo indicado en el Manual de Políticas Contables de la Entidad Contable Pública Bogotá D.C.

En cumplimiento de la 193 de 2016<sup>3</sup>, mediante la cual se estableció el procedimiento de control interno contable. La entidad formalizó las políticas contables mediante resolución expedida por el representante legal. En las notas a los estados financieros es presentado un resumen de las políticas contables para

---

<sup>3</sup> Por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable

cada uno de los conceptos, adicionalmente, se encuentra enunciado el impacto generado por la implementación del Marco Normativo Contable, así como los movimientos relacionados con la aplicación de la resolución 107 de 2017 expedida por la Contaduría General de la Nación, resolución que estableció las pautas para el reconocimiento de los hechos ocurridos en las vigencias 2016 y 2017.

#### **16.1.3.1 Activos.**

Las cuentas por cobrar registradas por parte de la entidad ascienden a \$39.335 millones. Estos recursos se encuentran desagregados en multas en cobro persuasivo y multas en cobro coactivo. En cumplimiento de lo establecido en el Marco Normativo para entidades de Gobierno, se determinó y reconoció el deterioro de las cuentas por cobrar, el cual asciende a \$5.783 millones. Además, se informa una reversión del deterioro por valor de \$2.613 millones. Para dar cumplimiento a la Guía Distrital para la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar, se presenta un análisis de las cuentas por cobrar que son deterioradas de manera individual. Uno de los elementos que se considera debe ser incluido es el relacionado con la composición de la cuenta por terceros.

Se informa, además, las depuraciones realizadas en 4 comités técnicos de sostenibilidad del sistema contable adelantados durante la vigencia 2018, en los cuales se ordenó depurar \$1.940 millones correspondiente a 171 actos administrativos. Se considera relevante que la entidad informe dentro de las notas a los estados financieros el detalle de los terceros para los cuales se dio de baja la cuenta por cobrar, así como las razones que conllevaron a esta depuración.

Para el año 2018 el grupo que mayor representación tiene en los activos de la entidad es el de recursos entregados en administración, el cual corresponde al 45,48% del valor total de los activos. Como elemento positivo se evidenció una descripción con mayor desagregación que la presentada en las notas a los estados financieros del año 2017. Se brinda más información en relación con la composición de la cuenta a inicio del año, así como el detalle de las legalizaciones de los recursos realizados durante el año 2018. Finalmente se brinda el detalle de la documentación que es tenida en cuenta para la legalización de los recursos de acuerdo con los soportes documentales establecidos en la política contable.

Para el caso de los convenios, se realizó una descripción la cual inicia con indicar el número del convenio, el objeto, el valor total del convenio incluyendo las modificaciones contractuales. Para uno de los convenios en específico, el cual presenta problemas en su ejecución, se logró evidenciar que se entregó detalle respecto de la trazabilidad y los antecedentes que ha tenido.

El grupo derechos en fideicomiso se encuentra en el segundo lugar de relevancia en los activos de la entidad, el registro asciende a \$129.312 millones y representan el 43,37% del valor total de los activos. En este grupo se clasifican los convenios suscritos por la entidad y para los que se definió que se constituiría un patrimonio autónomo para el manejo de los recursos. Dentro de las revelaciones se informa de manera detallada cada uno de los convenios que componen la cuenta, informando para cada uno de ellos elementos como el objeto, el valor y los proyectos que se realizarán con los recursos. Como elemento a destacar se tiene que se informan las dificultades que se han presentados, las cuales han sido derivadas de elementos

técnicos y que han conllevado a la imposibilidad de continuar ejecutando el convenio.

Otra de las cuentas que cobra importancia en los activos es la de avances y anticipos entregados. En esta cuenta, se registra el giro y la amortización de los anticipos establecidos para los contratos de obra pública suscritos por la entidad. Si bien se entrega información relacionada con el valor del anticipo, el porcentaje del anticipo pactado, el tercero, el valor del anticipo legalizado y el valor por legalizar; no se entrega información en la que se dé cuenta del avance físico de las obras, así como tampoco la relacionada con las complejidades que pueden presentar estas obras.

### ***Pasivos.***

Para el grupo de los beneficios a los empleados, se informa lo relacionado con la nómina de los funcionarios vinculados a la entidad; además, se presenta la metodología para el cálculo de cada uno de los factores salariales, las fórmulas usadas y los conceptos que son tenidos en cuenta para el cálculo de los beneficios a los empleados. Al realizar el contraste de la información presentada en las notas a los estados financieros y la información que debe ser revelada de acuerdo con lo establecido en el Marco Normativo para entidades de Gobierno se evidenció la omisión de: i) La naturaleza y la cuantía de las remuneraciones al personal directivo; ii) la fuente de financiación con la que se cancelan tanto los beneficios a corto plazo como los beneficios a largo plazo. Por ser una entidad del nivel central, los recursos con los que se realiza el pago de los beneficios a los empleados son asignados por

parte de la Secretaría Distrital de Hacienda; no obstante, es pertinente que se presente la información de acuerdo con lo requerido en el marco normativo.

### **16.1.3.2 Patrimonio.**

En la cuenta capital fiscal se refleja el acumulado de ejercicios anteriores. Además, se presentan los ajustes realizados en el marco del saneamiento contable de acuerdo con lo establecido en la resolución 107 de 2017 expedida por la Contaduría General de la Nación, para lo cual se realiza la incorporación de derechos y obligaciones. Dentro de lo informado por parte de la entidad, en esta cuenta se registra la reversión de legalizaciones por concepto de convenios, el ajuste en cuentas de orden por los saneamientos registrados y finalmente el retiro de una partida que no cumplía con las características para ser reconocida como pasivo.

La entidad presentó además en las revelaciones los ajustes realizados en la cuenta 3145, los cuales se dieron de conformidad con lo indicado en el instructivo 002 de 2015 expedido por la Contaduría General de la Nación. Los ajustes más representativos realizados por temas corresponden a: i) Cuentas por cobrar, en el que se reconoció el deterioro de la cartera por valor de \$12.029.173.171, ii) propiedad, planta y equipo, correspondiente a la baja de unos elementos por valor de \$368.807.627 y iii) Intangibles, valoración realizada por la firma RT Consultores, generando un incremento en el valor de los intangibles por valor de \$2.066.577.604.

### **Gastos.**

En las notas relacionadas con los gastos se presenta el detalle de los realizados en conceptos como gastos de inversión, gastos de funcionamiento y gastos de personal. A pesar de que se informa el valor total de los recursos, se considera que, al entender las notas a los estados financieros como el documento descriptivo de las operaciones que se informan en los estados financieros, el detalle entregado respecto de las partidas es muy resumido. Uno de los aspectos que se considera importante revelar, es el relacionado con el impacto que ha tenido en la sociedad la inversión de los recursos fueron destinados por parte de la entidad para el cumplimiento de su misionalidad.

### **16.1.3.3 Ingresos.**

Dentro de la descripción de los ingresos se informan los recaudados por concepto de multas o sanciones, sin embargo, no se evidencia el mayor detalle que permita conocer las operaciones realizadas, el tipo de multas recaudadas, ni los terceros que realizaron los pagos. Esta información es relevante para conocer cuál o cuáles son los terceros que realizaron el pago de las multas.

### **16.1.4 Notas a los Estados Financieros 2019**

El primer elemento a resaltar previo a la revisión de las notas a los estados financieros para la vigencia 2019 es que la Contaduría General de la Nación como ente rector en materia contable a nivel nacional, estableció mediante resolución 441 de 2019 *“Por la cual se incorpora a la Resolución 706 de 2016 la plantilla para el reporte uniforme de las notas a la Contaduría General de la Nación y la*

*disponibilidad de los anexos de apoyo para su preparación*”, una plantilla para el reporte uniforme de las notas a la CGN. Dentro de la mencionada resolución, se indicó que la plantilla podría ser usada de manera voluntaria por parte de las entidades para la vigencia 2019, no obstante, a partir de la vigencia 2020 el uso de la plantilla se constituye de carácter obligatorio. Se destaca que la entidad objeto de análisis realizó el uso de la plantilla para la vigencia 2019, razón por la cual, se espera que la forma de presentación de la información cuente con una estructura definida, lo cual facilita la revisión de la información.

Como parte de la estructura establecida por parte de la CGN, la entidad debe informar las notas a los estados financieros que no le son aplicables. Si bien es cierto, dicha desagregación permite a las personas que realizan la lectura del documento conocer los temas que no encontrarán en el documento, el mantener dicho texto a lo largo del texto, no genera un aporte adicional y por el contrario tiende a ser un elemento que hace más extenso el documento de lo que en realidad es y adicionalmente, genera distracciones respecto de la lectura que se da.

Para el año 2019 se informa por parte de la entidad que las notas a los estados financieros son preparadas de forma comparativa. En lo referente a los juicios y a las estimaciones se establece por parte de la entidad en primer lugar que la metodología para la determinación de los indicios de deterioro es el establecido por parte de la Secretaría Distrital de Hacienda a partir del Sistema de Cobro Coactivo (SICO), por su parte, para el establecimiento de la probabilidad para los litigios y demandas indica la entidad que la información es tomada a partir del reporte generado en el aplicativo SIPROJWEB, aplicativo administrado por parte de la Secretaría Jurídica.

#### **16.1.4.1 Activos.**

Para lo relacionado con los activos, se presenta la información en cada una de las notas en cumplimiento de la plantilla establecida por parte de la Contaduría General de Nación. Como elemento a rescatar respecto de la información presentada en los años anteriores, se encuentra que para las contribuciones, tasas e ingresos no tributarios la cual tiene registros por la suma de \$50.905 millones, se realiza una desagregación en la que se identifican el número de resoluciones que compone las multas en cobro persuasivo y las multas en cobro coactivo. Se informa la depuración de multas por valor de \$2.090 millones usando para tal fin el comité de sostenibilidad contable.

En el grupo otros derechos y garantías se presentan los hechos económicos relacionados con los avances y anticipos entregados, los recursos entregados en administración y los subsidios que entrega la entidad en cumplimiento de su misión. Para los avances y anticipos entregados, se evidencia la desagregación de la información de los recursos entregados por concepto de obras públicas indicando el número del contrato, el valor, el porcentaje y el valor del anticipo girado. A 31 de diciembre de 2019 se registra un saldo por valor de \$5.013 millones.

En lo referente a los subsidios, la entidad presenta un apartado en el que relaciona las condiciones necesarias para la entrega del subsidio, los elementos requeridos para su desembolso y las condiciones para la legalización de los recursos.

Adicionalmente, se relacionan los elementos que se consideran para el reconocimiento contable de los subsidios entregados. La cuenta en la que se manejan los recursos inició con un saldo por valor de \$90.959 millones a 1 de enero

de 2019; una vez realizado el proceso de depuración contable la cual consistió en la legalización y el registro de los reintegros de recursos, se depuró de la contabilidad \$20.765. Finalmente, en el registro de los convenios, la entidad presenta para cada uno información relacionada con el objeto, el valor total del convenio, las modificaciones contractuales que se han presentado, informa el saldo inicial y final de cada uno en la contabilidad. Para algunos, se presenta información relacionada con situaciones especiales que no han permitido que se realice la legalización de los recursos.

Para la información revelada por la entidad en lo referente a los arrendamientos, se identificó una falencia dado que no se entrega una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición, cláusulas de revisión y subarrendamientos, así como restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento; información que es solicitada para las revelaciones de este tipo de partidas.

#### **16.1.4.2 Pasivos.**

Para los beneficios tanto a corto como largo plazo, la entidad informa la metodología y los valores a asignar a cada funcionario; las asignaciones y metodologías se encuentran relacionadas tanto con el perfil profesional y académico, así como con los cargos. Para el año 2019 el valor registrado por concepto de beneficios a empleados ascendió a la suma de \$1.927 millones. Uno de los factores respecto de los cuales se hace sugerencia en la presentación de la información tiene que ver con la presentación por tipo de cargo, es decir por Secretario/a, Subsecretario/a,

Subdirector/a, Jefe de oficina y demás cargos directivos con los que cuente la entidad, considerando que esto permite a la ciudadanía conocer no sólo el valor total gastado en cargos directivos, sino también conocer la distribución de estos cargos.

El registro de las provisiones es realizado a partir de la información obtenida del aplicativo SIPROJ WEB. Para el año 2019 la entidad cuenta con 36 procesos que ascienden a \$23.200 millones. Para lo relacionado con las provisiones, la entidad hace un resumen en el que indica el origen de la demanda, las partes involucradas, el valor de la pretensión y el valor del proceso.

En las revelaciones de las cuentas de orden se presentan los saldos con corte a 2018 y 2019. Se registran en las cuentas de orden deudoras los actos administrativos que carecen de firmeza y aquellos que se encuentran demandados. A cierre de la vigencia 2019, la entidad tiene pasivos contingentes por valor de \$20.039 millones. Las cuentas de orden deudoras se clasifican en tres grupos: El primero, para los que tienen una antigüedad inferior a un año; en el segundo, aquellos que tienen una antigüedad entre 1 y 3 años y el tercer y último grupo para aquellos cuya antigüedad es superior a tres años. Las cuentas de orden acreedoras están constituidas por los pasivos exigibles tanto de convenios como de contratos sobre los cuales no se ha realizado la recepción de los bienes o servicios contratados, así como por los procesos judiciales por concepto de litigios y demandas.

Finalmente, en las revelaciones a los estados financieros la entidad presenta un resumen del estado en el que se encuentra cada uno de los compromisos de los

pasivos exigibles y de los procesos registrados en SIPROJ y que son considerados como los más representativos.

### ***Patrimonio.***

En el apartado del patrimonio se presenta un cuadro con la composición de este con corte a 31 de diciembre de 2018 y 2019. Se relacionan, además, los errores identificados y para los cuales fue necesario realizar registro contable afectando el patrimonio; los errores se relacionan con el reconocimiento de gastos en el momento que debió reconocer un recurso entregado en administración y el reconocimiento de reintegros de incapacidades que no habían sido reconocidos.

Como parte de la argumentación de las falencias que conllevaron al no reconocimiento de los hechos económicos, se identifica que las mismas obedecen principalmente a la falta de fluidez de información entre las áreas de la entidad y el área contable.

### ***Ingresos.***

En las revelaciones a los estados financieros establece la entidad que, en relación con los ingresos, las operaciones que se registran, se generan producto de causación de las resoluciones expedidas y ejecutoriadas en el marco de las funciones delegadas y el registro de los recursos por recuperación en el marco de la sanción impuesta a un contratista que incumplió con el objeto contractual acordado. Adicionalmente, la entidad realiza el registro de los ingresos interinstitucionales, los cuales se registran considerando que la entidad hace parte del sector central del

Distrito Capital. Este registro se realiza en el marco de la metodología establecida para el registro de la Cuenta Única Distrital (CUD).

### **Gastos.**

Para la revelación de la información relacionada con los gastos, la entidad los desagrega en gastos de personal, de funcionamiento y de inversión, para lo cual presenta la variación que presentaron entre el año 2018 y 2019.

Para lo referente a los gastos de personal, se destaca que se presenta una relación en la que se comparan los gastos y la variación porcentual de los mismos. Con relación a los gastos generales, aquellos que tienen que ver con la infraestructura física y los gastos en los que incurre la entidad para el funcionamiento excluyendo los gastos de nómina, se informa por parte de la entidad el valor para los años 2018 y 2019, la variación porcentual y el porcentaje de participación de cada uno de los gastos en el total general.

Para los gastos de inversión, los cuales se materializan en el gasto público social, dado que es con estos recursos con los que la entidad beneficia a la población; se hace una aclaración por parte de la entidad en la que se indica que es posible que el valor que se evidencia en los estados financieros puede diferir de los valores presupuestales por conceptos tales como la entrega de recursos en el marco de convenios y la legalización de dichos valores los cuales son registrados como recursos entregados en administración; así como por la adquisición de bienes.

Se destaca que, a fin de reflejar la información en cada una de las cuentas del gasto, se presenta una tabla con la razón por la cual fueron reconocidos en los

estados financieros los recursos. Algunas de las razones corresponden a la contratación de personal, la compra de bienes, la suscripción de contratos de interventoría o consultoría, la suscripción de convenios y contratos interadministrativos, la suscripción de contratos de servicios y la entrega de subsidios. No obstante, el detalle se limita a presentar la relación de conceptos y la información relacionada con la persona con la que se realizó la contratación, sin dar detalle en lo referente a los programas sociales que se considera son los elementos que espera obtener la ciudadanía para conocer el uso de los recursos y el beneficio a la sociedad.

Como conclusión general se destaca que para el año 2019, la entidad en cumplimiento de lo establecido por la Contaduría General de la Nación presentó las notas a los estados financieros de manera comparativa. En relación con la estructura de las revelaciones, se presentó la información en la plantilla definida por la resolución 706 de 2016, así como se hizo el uso de los anexos establecidos. Es preciso indicar que para el año 2019 no era obligatoria la implementación de la plantilla ni de los anexos; no obstante, la entidad realizó el uso de estos de manera voluntaria.

#### ***16.1.5 Notas a los Estados Financieros 2020***

Para el año 2020 la entidad continuó con el uso de la plantilla establecida por parte de la Contaduría General de la Nación para la presentación de las notas a los estados financieros. Como lineamiento adicional fue tomado lo establecido en la Circular 093 de 2020, mediante la cual la Dirección Distrital de Contabilidad estableció una guía en la que se indican los elementos generales a considerar por

parte de las entidades para la presentación de la información. Uno de los elementos que es resaltado por la entidad está relacionado con la implementación de la plataforma BOGDATA en el Distrito Capital; la plataforma busca ser una herramienta tecnológicas más eficiente, transparente y eficaz. Se hace salvedad en la que se indica que al cierre de la vigencia 2020 se pueden presentar situaciones susceptibles de mejora considerando que el sistema no fue implementado al 100%.

Una de las primeras afectaciones evidenciadas a partir de la implementación de la plataforma tiene que ver con el registro del deterioro de las cuentas por cobrar el cual es normalmente descargado a través del aplicativo SICO, sin embargo, no fue posible obtener el reporte con corte a 31 de diciembre de 2020; razón por la cual, la información se encuentra actualizada a 30 de septiembre de 2020. En lo referente a las correcciones contables, se informan por parte de la entidad ajustes realizados por concepto de valores no legalizados en vigencias anteriores, reversión de valores contabilizados como gasto público social y que no correspondían a esa categoría.

El año 2020 se caracterizó por ser el año en el que el mundo se vio afectado por la pandemia COVID-19. Por parte de la entidad se informó que esto conllevó a que se presentaran retrasos tanto administrativos como en la ejecución de los contratos suscritos. Las principales causas de esta situación fueron dadas por las restricciones en movilidad y por las cuarentenas que afectaron los desplazamientos y el normal desarrollo de las actividades.

#### **16.1.5.1 Activos.**

En lo referente a las cuentas por cobrar, es informado por parte de la entidad la depuración de la cartera realizada, así como la normatividad aplicable y los valores de depurados durante el año. Es presentada la relación de las cuentas por cobrar vencidas no deterioradas, se informa la totalidad de cuentas por cobrar vencidas no deterioradas y el valor total que representa las mismas. No es posible establecer información relacionada con los terceros que constituyen las cuentas por cobrar.

Para la propiedad, planta y equipo y los activos intangibles, se presenta una tabla con la relación de las cuentas que la componen, indicando el valor para el año 2019 y 2020, estableciendo además su variación. De las estimaciones de la propiedad, planta y equipo se indica el ajuste realizado a las vidas útiles de los elementos dado que la estimación realizada inicialmente requirió su revisión. Dentro de las notas se referencia el anexo 10.4.1, sin embargo, al revisar el anexo, se evidencia que no contiene información.

Dentro del grupo otros derechos y garantías, se encuentran registrados los recursos entregados en administración; estos representan el 55.48% del valor total del grupo. Además, se tiene lo relacionado con los valores por concepto de avances y anticipos entregados. Para esta última cuenta se presentan los terceros que tienen saldos por legalizar con corte a 31 de diciembre de 2020, sin embargo, como elemento a destacar se tiene que no se entrega mayor detalle respecto del uso de los recursos como tampoco de los beneficiarios de las obras realizadas.

Se informa por parte de la entidad la entrega de subsidios y la suscripción de convenios interadministrativos como producto de la emergencia sanitaria COVID-19; recursos que son registrados en la cuenta recursos entregados en administración.

En lo referente a los convenios interadministrativos se presenta por parte de la

entidad información relacionada con el objeto, el valor total del convenio, situaciones relacionadas con reintegros y legalizaciones. Como elemento negativo se tiene que la información está enfocada en presentar cifras más no en la presentación de información de carácter cualitativo que pueda describir situaciones especiales que deben ser conocidas por parte de los usuarios de la información.

Para los casos en los que se ha realizado la devolución de recursos, no es indicada la razón de la devolución de estos, elementos que se considera deben ser informados, dado que tienen relación directa con el beneficio a la ciudadanía y el cumplimiento de las metas y la misionalidad de la entidad. Finalmente, en lo referente a los subsidios, es presentada una relación en la que se indica el nombre de los terceros y el valor registrado para cada uno de ellos. Se presentan las modalidades de los subsidios y el procedimiento que debe ser cumplido para que la legalización de los recursos.

### ***Pasivos.***

Para lo relacionado con los beneficios a los empleados, se presenta un cuadro comparativo de los saldos de las vigencias 2019 y 2020. Dentro de la información relacionada se encuentra el valor del saldo corriente, no corriente y total. Además, se relaciona el número de cargos en la entidad por modalidad de vinculación. La información se presenta desagregada por beneficios a corto y largo plazo. Como elemento a mejorar dentro de las notas presentadas, se identificó que no es presentada la metodología para el cálculo de los beneficios a los empleados; información que se presentó en las revelaciones del año 2019, así como tampoco se presentó el valor de los pagos realizados al personal directivo dentro del documento

Word. Al revisar los anexos presentados por parte de la entidad, se logró ubicar dentro del anexo 27 denominado beneficios a empleados y plan de activos, una hoja en la que se relaciona el valor de los pagos realizados a los directivos.

En lo referente a las provisiones se presentó el valor con corte a 31 de diciembre de 2019 y 2020. Para el año 2020 se informó una disminución del 90,4% pasando de \$23.205 millones en el 2019 a \$2.222 millones para el año 2020, sin embargo, no se evidenció por parte de la entidad información que permitiera conocer las causas de la de la variación.

### ***Patrimonio.***

La revelación referente a la información del patrimonio presenta los saldos corte a 31 de diciembre de 2019 y 2020, así como el cálculo de su variación. La entidad documenta el recuento de los ajustes por error que requirieron ser realizados, los cuales se relacionan especialmente con reconocimiento de recursos entregados en administración como gasto, cambio por estimaciones en la propiedad, planta y equipo. La entidad entregó el detalle de los valores de estos errores, indicando para cada uno la causal, dentro de las que se indicaron errores de aplicación de política contable, mala interpretación de los hechos económicos, errores aritméticos u otros.

#### **16.1.5.2 Ingresos.**

La entidad indica que realiza el reconocimiento de los ingresos de conformidad con lo establecido en la Circular Externa 14 de 2018 generada por parte de la Dirección Distrital de Contabilidad. Uno de los elementos que resalta la entidad tiene que ver

con que el valor de los ingresos se vio afectado como consecuencia de las demoras generadas en diferentes trámites administrativos a raíz de la pandemia COVID-19.

### **16.1.5.3 Gastos.**

Respecto de las revelaciones entregadas para los gastos, se presenta un cuadro en el que se indica el valor de los gastos por cada concepto, así como la variación que se presentó entre la vigencia 2019 y 2020. Dentro de los principales conceptos que son mencionados se encuentran los gastos de administración y operación, de deterioro, de transferencias y subvenciones, el gasto público social, las operaciones interinstitucionales y los otros gastos.

Los cuadros se muestran la variación tanto absoluta como a nivel porcentual. En lo referente al gasto público social, se informa el valor total legalizado, así como la variación que se presentó, no obstante, no se indica de manera cualitativa y detallada la forma en la que este gasto benefició a la población.

### **16.1.6 Notas a los Estados Financieros 2021**

Para el año 2021 la entidad informa que continúa con el uso de las plantillas establecidas por parte de la Contaduría General de la Nación. En lo referente a los aspectos contables derivados de la emergencia COVID-19, se relacionan los programas sociales implementados y el número de beneficiarios.

### **Activos.**

Dentro de la información presentada de los activos, la entidad incluyó información referente a las cuentas por cobrar, para la cual informé que se mantiene el ejercicio realizado con corte a 31 de diciembre de 2019, en el que se evidencia que el objetivo está dado a informar las variaciones en de cifras y la cantidad de actos expedidos. Se presentan cuadros y tablas con la variación en valores absolutos y se presentan algunos elementos respecto de las cuentas por cobrar, no obstante, ninguno de estos elementos hace informa sobre elementos cualitativos de la información contable. Para la depuración de la cartera se establece que la misma ha sido realizada por parte de la entidad dando cumplimiento al marco normativo y a la resolución expedida al interior de la entidad, en la que se menciona las áreas que son las encargadas de hacer parte del mencionado comité.

En lo referente a la propiedad, planta y equipo e intangibles se presentan tablas con la variación del año 2020 y el 2021, además, la conciliación de las cifras para lo cual se parte del saldo inicial llegando al saldo final con corte a la vigencia 2021. Se presenta el detalle de algunas de las compras realizadas indicando valor de la compra, el contrato y la factura de compra, sin embargo, no se da cuenta de los elementos que fueron adquiridos.

Los otros derechos y garantías se encuentran compuestos por los conceptos de bienes y servicios pagados por anticipado, avances y anticipos entregados, recursos entregados en administración y derechos en fideicomiso. Para los avances entregados en administración y los subsidios se relacionan los terceros y el saldo a 2020 y 2021, así como su variación. En lo relacionado con los recursos entregados

en administración, se indica que se reconocen los hechos económicos relacionados con subsidios, proyectos de vivienda y convenios.

En el caso de los proyectos se relaciona en las revelaciones el valor del proyecto y una clasificación en la que se establece si se encuentra en alguna de las siguientes opciones: ejecución, siniestrado, posible incumplimiento, liquidado. Para aquellos proyectos que se clasifican como siniestrados y con presunto incumplimiento, se presenta un resumen de las situaciones que se han presentado y las acciones que han sido tomadas. Estos elementos no habían sido presentados en años anteriores y se tienen como un elemento valioso en el ejercicio de rendición de cuentas a la ciudadanía.

En el caso de los convenios, se detalla la información relacionada con la ejecución y el giro de los recursos. En el caso de algunos de ellos se presenta información sobre la gestión, para otros, por el contrario, se indica que no se ha realizado legalización de recursos dado que la misma no ha sido solicitada por parte del área. Como conclusión, se tiene que no existe una estructura clara en la que se establezca la información que debe ser presentada por la entidad para cada convenio, lo cual se considera relevante para conocer elementos que vayan más allá de lo financiero.

### ***Pasivos.***

Los beneficios a los empleados presentan información relacionada con las retribuciones que realiza la entidad a los empleados, así como la metodología que es empleada para su cálculo, el tipo de vinculación de las personas y una tabla en la

que se muestra el valor de los pagos realizados al personal directivo. Dentro de la información presentada no fue posible establecer los valores comparativos entre el año 2020 y 2021, información que es requerida de acuerdo con el requisito de contar con información financiera comparativa.

En lo referente a las provisiones se presenta por parte de la entidad una tabla en la que se indica el valor con corte a 2020 y 2021; así mismo, se presenta información detallada respecto de los procesos que tienen un mayor valor dentro del total de las provisiones. Finalmente, se presenta la conciliación, no obstante, la misma es presentada a nivel de cuentas y no por tercero.

### ***Patrimonio.***

En las revelaciones del patrimonio, la entidad presenta una tabla con la relación de los movimientos realizados, los cuales son clasificados en; a) mala interpretación de los hechos económicos, b) errores aritméticos y c) otros. Los ajustes relacionados con las cuentas por pagar se dieron por el mayor valor en los desembolsos y por la no cancelación de la cuenta por pagar en el mes en el que efectivamente se realizó el pago; en lo referente a los beneficios a empleados los ajustes de se deben a la corrección aritmética en los intereses a las cesantías; en las cuentas de recursos entregados en administración, se relaciona con el registro de valores reconocidos en otra entidad y que por lineamientos normativos requirió ser incluido en la contabilidad; finalmente, en las cuentas de propiedades, planta y equipo los ajustes fueron dados por re cálculos relacionados con la valoración, inspección y seguimiento físico.

### ***Ingresos.***

Respecto de los ingresos, se presenta por parte de la entidad una tabla en la que se indica por parte de la entidad las variaciones de cada una de las cuentas del grupo de los ingresos tomando como referencia el año 2020 y el año 2021.

### ***Gastos.***

Para el cierre de la vigencia 2021 la entidad presentó los gastos discriminados en gastos de administración y de operación; deterioro, amortizaciones y provisiones; transferencias y subvenciones; gasto público social; operaciones interinstitucionales y otros gastos. Para todos los conceptos la entidad presentó tablas en los que estableció la variación en términos absolutos y porcentuales, no obstante, no fueron presentados mayores detalles en términos cualitativos. Considerando que en estas cuentas se registra el gasto público social, es relevante que se entregue más información, teniendo en cuenta que a través de las revelaciones realizadas en este apartado es posible conocer la forma como se usan los recursos para dar beneficio social a la comunidad.

## **16.2 Percepción de las revelaciones en lo grupos de interés**

Con el objetivo de realizar el ejercicio de contrastar la percepción de los grupos de interés en lo referente con las revelaciones presentadas por parte de la entidad y así conocer de qué forma las relevaciones a los estados financieros son recibidas como una herramienta para la rendición de cuentas, se determinó en el marco de la presente investigación realizar entrevistas semi-estructuradas.

Las personas definidas para ser entrevistados son: a. directivo financiero de la entidad, b. profesional que participó en la implementación del marco normativo para entidades de gobierno en la entidad, c. jefe y profesional de control interno, d. profesional de la Contraloría que realizó auditorías a la información, e. persona externa, con conocimiento en contabilidad y f. subdirector de consolidación, gestión e investigación de la Secretaría Distrital de Hacienda.

En relación con el jefe y profesional de control interno, aunque no fue posible realizar la entrevista por razones de disponibilidad en su agenda, se logró obtener la respuesta a las preguntas formuladas por parte del profesional de control interno de la entidad. Además, fue posible entrevistar a una profesional que actualmente trabaja en control interno en diferentes entidades y que además dentro de su perfil profesional cuenta con amplia experiencia en el marco normativo para entidades de gobierno, considerando que hizo parte del equipo de la Dirección Distrital de Contabilidad que apoyó en el acompañamiento en la implementación del marco normativo para entidades de gobierno.

La entrevista al profesional de la Contraloría no fue realizada, dado que no fue posible contar con el apoyo de un profesional que participara en el ejercicio académico, no obstante, se obtuvo acceso a los informes de auditoría de los años 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020, en los cuales se realizó análisis a los aspectos relacionados con lo reportado para el control contable, especialmente, se tomaron y analizaron aquellos hallazgos relacionados con las notas los estados financieros, los cuales permiten concluir la opinión de los auditores respecto de la información presentada por la entidad. Durante los periodos tomados para el análisis de la

información, dos profesionales de la Contraloría generaron los informes en lo referente con el componente contable.

En lo referente a las entrevistas, el guion usado es el descrito en el capítulo en el que se presenta la metodología, a continuación, se presentan los principales elementos expuestos por cada uno de los entrevistados de conformidad con su rol. Los resultados de las entrevistas se transcriben con la finalidad de rescatar las percepciones presentadas por cada uno de los entrevistados.

### ***16.2.1 Entrevista directivo financiero***

En lo referente con el impacto generado por la implementación de las revelaciones, se considera que el impacto generado ha sido positivo teniendo en cuenta que las revelaciones permiten a los usuarios conocer las situaciones que se han venido presentado, además, permite al interior de la entidad conocer la salud financiera y los elementos en los que se ha avanzado. Para las personas nuevas, recurrir a las revelaciones, permite poder acceder a la información y contar con elementos importantes para la toma de decisiones.

El problema que se ha evidenciado es que en la práctica el ejercicio de elaboración de las notas a los estados financieros es demasiado operativo, lo que trae consigo que se haga una estructura y sólo se cambien datos sin tener un análisis certero. No obstante, se evidencia que, por parte de las entidades rectoras en temas contables, se ha logrado una mejora en este aspecto, dado que se han entregado lineamientos más claros que permiten que las diferentes entidades cuenten con una guía clara de los elementos a revelar.

En la práctica se ha llevado a que se tenga un conocimiento de mayor información, no obstante, se considera que las revelaciones son insuficientes, en especial se hace hincapié en que las revelaciones son presentadas de manera anual y no mensual. En general se muestra más lo cuantitativo que lo cualitativo, se debieran contar con elementos que se presenten de manera mensual, esto permitiría tener conocimiento del saneamiento de las diferentes partidas. Sólo la persona que registra los comprobantes contables sabe qué es lo que se reconoce, no de manera mensual y al final, sólo se logra conocer el detalle al final de la operación, al final del año, pero se cae en que la contabilidad sea operativa. No se cuentan con alarmas permanentes, lo que conlleva a que la toma de decisiones sea tardía.

La contabilidad en el sector público está ligada con la actividad contractual, con fallos judiciales y demás factores que se concretan después de varios años, no obstante, en las revelaciones no se identifica mayor detalle. No se indica nada en lo referente a los recursos entregados a terceros, los beneficios que se han logrado.

La contabilidad es un indicador importante para el análisis y la toma de decisiones; el seguimiento a la contabilidad es un indicador grande de los resultados de las entidades; en los momentos en los que se cuenta con partidas pendientes de legalizar, esto se traduce en que no hay una ejecución contractual y por ende tampoco un beneficio social.

A la normatividad le falta un cambio en el que se logre tener la contabilidad más allá de un mero sentido operativo para pasar a convertirse en una herramienta de carácter indicativo que permita a los directivos la mejor toma de decisiones. En especial para los directivos, quienes se encuentran en el riesgo de enfrentar

hallazgos de carácter fiscal, los cuales pueden ser evitados si se cuenta con una buena revelación de los hechos económicos en los estados financieros.

En general se destaca de la implementación la organización de la información, la presentación de los EEFF, la mejora en la información. Considera que es más fácil la lectura de la información y desde su punto de vista, la subdivisión en grupos contribuye también.

De las partidas, las que considera son las fundamentales para entregar mayor y mejor información, es la relacionada con los activos, dado que es un indicador importante para conocer la salud financiera de la entidad. Considera que la implementación del marco brinda una mejor información del sostenimiento contable de la entidad. El deber ser es que la información financiera sirva para la toma de decisiones, no obstante, se tiene que en realidad la toma de decisiones se fundamenta en lo presupuestal y en los aspectos de tesorería más allá de lo relacionado con lo contable.

Las entidades han venido tomando mayor conciencia y compromiso para brindar más información, contribuir en el flujo de información y entender que la contabilidad es parte de todos y no sólo del área contable. La contabilidad continúa siendo subvalorada, aún las personas continúan tomando la misma como algo sin importancia. Luego de cierto tiempo, la alta dirección de las diferentes entidades se preocupa en lograr dar la importancia a la aprobación de temas relacionados con la contabilidad como lo son los planes de sostenibilidad contable y la legalización de los recursos, la consecución de los documentos idóneos.

Desde la alta dirección de la entidad, se demuestra interés y propuestas en la legalización de las partidas, buscando no dejar problemas de índole contable,

entendiendo las complejidades que esto genera. En lo referente a la idoneidad de los documentos, el financiero es uno de los factores más importantes para lograr tener una correcta asesoría y guía.

En relación con la capacitación de las personas, existen algunas personas que son resistentes al cambio, porque no todos se interesan en ser conocedores de la labor que realizan y tampoco se cuenta con el compromiso relacionado con ser conscientes de la importancia que su labor representa. Se sugiere que las entidades requieran de unos niveles educativos más altos en lo relacionado especialmente con las maestrías, dado que no siempre los profesionales que se encuentran a cargo de los equipos contables cuentan con el conocimiento suficiente. Se propone también una capacitación a mayor profundidad, dado que muchos profesionales contables toman el ejercicio sólo como una operación aritmética enfocada sólo a realizar registros operativos, pero no de análisis.

En lo relacionado con los sistemas de información, las entidades no cuentan con los suficientes softwares contables, como tampoco herramientas tecnológicas; esto conlleva a que se genere un desgaste en la carga laboral y es una evidencia continua de la poca importancia que se le da a la información financiera, además existe alto riesgo de pérdida de información.

### ***16.2.2 Entrevista profesional***

En lo relacionado con el impacto generado en las revelaciones por la aplicación del nuevo marco normativo contable, se considera que el impacto ha sido importante, en especial, este impacto ha estado dado por la guía de los requerimientos que

presenta la Contaduría General de la Nación, entidad que indica cada uno de los elementos que son requeridos, se ha evidenciado una mejora al comparar con el Régimen de Contabilidad Pública, dado que en dicho marco no se evidenciaba con claridad los aspectos a revelar, algunas de las partidas sobre las que no se tenía claridad son la propiedad, planta y equipo, intangibles, bienes entregados a terceros.

Existe una mayor claridad en los requerimientos y adicionalmente, se cuenta con una obligatoriedad más marcada en lo relacionado con los elementos mínimos. En síntesis, se considera que el impacto ha sido positivo, existen elementos por mejorar, pero se ha realizado una mejora en cuanto a los aspectos que deben ser revelados.

Los cambios más relevantes los detalla como las características cualitativas y los procedimientos que han permitido la valoración de los hechos económicos; la forma mediante la cual indica que se tiene mayor acceso y claridad, se indica que la cantidad de la información ha venido aumentando, se entrega en general mayor cantidad y mayor detalle de la información en las revelaciones, adicionalmente se destaca que si bien es cierto en el contenido de los estados financieros, algunas veces se requiere contar con conocimiento de vocabulario técnico, en otros momentos, esto no es requerido y las personas encuentran un contenido amplio en la información que se les entrega.

Se afirma por parte del profesional que el contenido actual de las revelaciones permite aún sin tener un conocimiento técnico, el poder comprender lo revelado por parte de las entidades en las notas a los estados financieros.

En relación con las partidas que se revelan, se considera que una de las más relevantes e importantes, es lo relacionado con los activos fijos, principalmente la propiedad, planta y equipo teniendo una mayor claridad en relación con la cuantía de esta. Se incluyeron elementos como el cálculo de deterioro, la eliminación del superávit y partidas que inflaban las cifras de los estados financieros. Permite el nuevo marco, tener una revelación razonable de la información. En lo relacionado con los bienes públicos también se ha presentado una mejora en la información.

En relación con los gastos de funcionamiento e inversión, teniéndose como los de inversión aquellos que se enfocan en la generación de beneficio social a la ciudadanía como evidencia el mayor acceso a la información. El gasto público social, en algunos momentos se destina para población específica, lo que causa que no se evidencie por parte de toda la población y en algunos momentos, al no ver materializado este gasto en obras, se considera que no se está haciendo el correcto uso de él. Las revelaciones a los estados financieros entregan a la población este tipo de detalle, permiten tener un mayor acercamiento a este rubro. Se consideran las revelaciones como instrumento vital para la entrega de información.

A partir del nuevo marco normativo, se considera que se entrega más información, no obstante, esto no quiere decir que se está entregando la suficiente información. El sector público tiene ciertas particularidades y muchas veces la población no tiene en cuenta este tipo de aspectos.

En relación con la forma mediante la cual la implementación del nuevo marco normativo entrega mayor y mejor información a las personas interesadas se considera por parte del profesional que los Estados financieros se convierten en un instrumento predictivo, no obstante, esto no pasa en el sector público colombiano,

dado que algunas veces los mismos se encuentran limitados en lo relacionado con los elementos que pueden predecir. En el futuro es posible que se logre tener una mejor revelación de la información y el valor predictivo esperado de los estados financieros; actualmente el gobierno toma las decisiones enfocadas en las necesidades de la población más allá que haciendo uso de los estados financieros.

Al indagar por los elementos que se requiere sean incluidos en las revelaciones de la entidad con la finalidad de brindar mayor y mejor información, es decir una mejor rendición de cuentas para los interesados, se indica por parte del profesional que uno de estos aspectos es el relacionado con el proceso de contratación, dado que las controversias o partidas que no tienen avance en la contabilidad están directamente relacionadas con las debilidades que tiene el estado en materia de contratación. Es preciso contar con condiciones más claras, que permitan disminuir los casos de corrupción o los casos en los que no se logra avanzar en las obras. Tener la depuración de esta información, trae consigo un mayor nivel de transparencia, conllevando a que estos valores sean informados de manera oportuna.

El reconocimiento de los hechos contables relacionados con los gastos de inversión son los que generan las mayores falencias, dado que son los que ejecutan las actividades misionales. Esto requiere logística e infraestructura, planeación y demás elementos que permitan a la entidad dar avance a los proyectos y no siempre este tipo de elementos contribuyen a que la contabilidad refleje de una mejor forma el buen desempeño de la entidad.

Uno de los elementos a rescatar por parte de lo indicado por el profesional es que se considera que las revelaciones a los estados financieros deberían ser trabajadas

por partidas significativas y materiales. En algunos casos, se tiene una estructura de las notas a los estados financieros, donde las partidas significativas quedan al final del documento y para el lector se presenta un desgaste en la lectura de un documento extenso, llegando a un momento en el que la información importante que es presentada al final es obviada precisamente por la forma en la que se estructura el documento.

En relación con las dificultades, se destaca que ha sido un trabajo arduo el lograr la sensibilización con la alta dirección y con las áreas misionales teniendo en cuenta que para ellos no es tan importante la contabilidad, lo es más la ejecución presupuestal. A esto se suma que al tener cambios de gobierno cada cuatro años, se requiere iniciar un ejercicio de capacitación nuevamente, lo que impide que se logren consolidar elementos estructurales en lo relacionado con lo contable. La falta de fluidez de información entre las áreas técnicas y las contables genera una afectación dado que se considera que para la contabilidad sólo interesa lo cuantitativo, por lo cual obvian la parte cualitativa.

### ***16.2.3 Entrevista profesional control interno entidad***

Se presentan las respuestas al cuestionario por parte del profesional de control interno considerando que por agenda no fue posible realizar la entrevista.

1. En lo relacionado con la pregunta en la que se indaga por parte del impacto ocasionado por la implementación del marco normativo, se respondió:

Consideramos que el impacto ha sido positivo ya que la Contaduría General de la Nación, emite lineamientos pertinentes a cerca de las diferentes revelaciones que se deben realizar en virtud de los hechos económicos de las Entidades.

De igual manera las directrices que ha emitido la Contaduría General de la Nación que ha modificado las normas de Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, las cuales evidencian las revelaciones a los estados financieros de manera más al detalle permitiendo al usuario de la información un panorama más expedito en concordancia con los nuevos cambios que se dan en la información por factores externos e internos que aplican a la entidad.

2. Para la pregunta si en el desarrollo de la auditoría en lo correspondiente con las notas a los estados financieros, considera que el ejercicio fue más efectivo o complejo, se respondió: Consideramos que facilitó el ejercicio de evaluación de las revelaciones en las Notas a los Estados ya que proporciona los objetivos y características a evaluar en los Estados Contables, permitiendo mayor efectividad en la evaluación contable y financiera.

De igual manera los anexos establecidos por la Secretaria Distrital de Hacienda, permiten detallar y evaluar de manera más sucinta lo indicado en las revelaciones a los estados financieros.

3. Respecto de la pregunta sobre los que considera son los cambios más relevantes en las notas a los estados financieros se respondió: La información que se revela en ellas y que no está contenida en los informes contables y financieros, información comparativa, declaración del cumplimiento del marco normativo, otras estimaciones y todo aquello que permite inferir la situación económica real del ente.

De otra parte, conlleva a que los manuales de políticas contables de las entidades deban ser actualizados de forma periódica en consonancia con la normatividad vigente y alineado con lo revelado en los estados financieros.

4. En lo referente a los factores que considera se requieren para entregar, se respondió: El contexto de la naturaleza de la Entidad el cual permite inferir el marco regulatorio; adicionalmente las aclaraciones y explicaciones comparativas de los hechos económicos.

De igual manera los responsables de emitir la información esto es, representantes legales, directores financieros, contadores propendan porque la información sea oportuna cumpla con los principios contables y pueda ser contrastada con la realidad organizacional y el entorno jurídico, económico y social de la entidad.

5. Al indagar sobre los elementos que se considera deben ser incluidos en las revelaciones de la entidad para brindar una mejor rendición de cuentas se indicó: Todos aquellos aspectos que no se revelan en los estados contables, como son posibles situaciones que pongan en riesgo la continuidad del negocio, los procesos jurídicos y las probabilidades y situaciones materiales e inmateriales que no se hayan registrado en los estados contables.

Así mismo el impacto en materia contable, de nuevas políticas implementadas, nuevos objetivos y estrategias establecidas y de nuevos proyectos iniciados, lo anterior en el marco del objeto social de la entidad.

#### ***16.2.4 Entrevista profesional control interno otras entidades***

En relación con el impacto de la aplicación del nuevo marco normativo para entidades de gobierno, se indicó por parte de la persona entrevistada que de acuerdo con la experiencia que ha tenido trabajando con entidades en Bogotá, el impacto de la aplicación del nuevo marco normativo contable es negativo, toda vez que no se llevó a que las entidades realizaran revelaciones significativas, por el

contrario, los profesionales continuaron revelando la misma información que venían entregando en vigencias anteriores.

Se inició un proceso de cumplimiento de modelos, como ejemplo se cita la entrega de información respecto de las vidas útiles, lo que pasó de cambiarse de una forma a otra, pero no se tuvo en cuenta por parte de las entidades entregar información que se constituyera en elementos significativos. Más cambios de forma que en la relevancia e importancia de la información, especialmente porque la elaboración de las revelaciones a los estados financieros se convierte en una labor engorrosa para los profesionales.

Para la efectividad del ejercicio de auditoría, se indicó que el ejercicio se convirtió en un proceso más complejo, en especial para los contadores y contadoras de la entidad, dado que quienes tenían la historia de la información fueron relevados. Uno de los elementos que se exponen es la rotación del personal, situación que conlleva a que los contadores de la entidad, quienes son las personas que finalmente deben asumir la responsabilidad de dar cumplimiento a la entrega de las notas a los estados financieros, contando o no con el personal suficiente. Por tal razón, toman la metodología de entregar la información general.

El cambio de marco contable fue un proceso nuevo para muchos de los contadores, a pesar de la capacitación recibida por parte de la Dirección Distrital de Contabilidad, en muchos casos el cambio de personal conllevó a que no todos accedieran a la capacitación del nuevo marco y, por ende, esto afecta el proceso de revelación.

Al indagar en el ejercicio de auditoría que realiza, si la aplicación del marco normativo para entidades de gobierno, el cual aparentemente, se constituye en la

entrega de mayor información en términos de volumen, se indicó que el proceso auditor, de forma directa lo que se hizo fue iniciar un cumplimiento de cronogramas.

El cambio real ha sido evidenciado a partir del año 2019, año en el que se ha logrado una interiorización en la necesidad de revelar aspectos más específicos.

Inicialmente, se revelaba lo básico, lo mínimo. Para Control Interno en su rol de apoyo y de mejora continua, los profesionales tienden a solicitar más información, en especial, considerando la experiencia con la que cuenta la persona como profesional contable y con conocimientos del marco normativo para entidades de gobierno. Esta facilidad le permite conocer cuáles son los elementos que deben ser solicitados como adicionales, información que no necesariamente se refleja en las notas a los estados financieros, sino que son elementos extra identificados.

En relación con el proceso de aprendizaje que se requirió para los auditores, quienes para auditar la información requieren también del conocimiento de la nueva normatividad. La percepción está dada en que no todos los auditores tienen necesariamente experiencia en temas de auditoría, para el caso personal, la profesional inició su labor en el ejercicio de auditor gracias a la experiencia que obtuvo como apoyo para la transición al marco normativo para entidades de gobierno, más no por tener experiencia previa como auditora.

Desde la experiencia de ella, varias de las personas que inician su trabajo en el sector público, vienen desde el sector privado, no cuenta con certificaciones como auditores y por ende pueden tener algunas falencias al momento de realizar los procesos de auditoría a la información. Varios de los auditores se ven obligados a realizar un ejercicio de aprendizaje autodidacta.

En las revelaciones, los cambios positivos evidenciados se encuentran relacionados con el llamado de atención para que las áreas de las entidades proporcionaran mayor y mejor información respecto de los diferentes hechos económicos a las áreas contables, es decir, se mejorara la comunicación. Otro aspecto positivo es la obligación de los representantes legales de las entidades para que repensaran sus bienes, identificando cuáles son los bienes que realmente tienen en uso y cuales deben ser retirados del servicio, por su obsolescencia, la definición de las vidas útiles de acuerdo con la experiencia de las entidades contribuye a que exista una mayor rigurosidad en la revelación de los bienes.

Los aspectos negativos que se destacan de la implementación del marco normativo para entidades de gobierno tienen que ver con que queda en cabeza de los contadores la obligación de seguir modelos, completar la información mínima; todo esto relacionado con la capacidad y la cantidad de profesionales. Una parte importante de los equipos contables de las entidades se constituyen por profesionales vinculados por contrato de prestación de servicios, lo que genera que no se cuente con la totalidad de personal durante los meses de enero y febrero, dado que en estos meses se realiza la contratación del personal.

Referente a este aspecto es importante indicar que para la entidad objeto de estudio de caso, se logró determinar que sólo un profesional, el contador, se encuentra vinculado de planta, situación que pone en riesgo la revelación de la información.

Uno de los elementos que hace compleja la revelación profunda y completa de los detalles de los hechos económicos en las notas a los estados financieros, es que los contadores no tienen la cultura de adelantar notas a los estados financieros durante el año, sino que se espera al último momento para realizar esta labor, lo que

conlleva a no contar ni con el tiempo ni con la totalidad de elementos. Se requiere de un proceso de trabajo al interior de las entidades para que todas las áreas comprendan la importancia de adelantar el proceso de las revelaciones. En muchos casos en el mes de diciembre lo que se hace es explicar los números de manera vertical y horizontal, pero no se cuenta con el detalle de lo que pasó en el resto del año.

Desde el rol como auditor, se hizo hincapié en algo importante y es que cuando un auditor es nuevo en una entidad, la forma de conocer los elementos a auditar es tomando las notas a los estados financieros, pero si dentro de las mismas no se tiene el detalle de todas las operaciones, ese tiempo de aprendizaje respecto de la entidad es largo y conlleva no contar con las herramientas suficientes para realizar las auditorías incluso si se cuenta con experiencia amplia en el rol profesional. Para el ejercicio de un auditor es importante contar con las herramientas tanto del conocimiento en auditoría, como del conocimiento de la entidad; para esto, el marco normativo para entidades de gobierno es muy limitado.

Para los factores de entregar mayor y mejor información para las personas que tienen acceso a los estados financieros, se indica en primer lugar que para los interesados internos, se reportaba en el pasado información para dar cumplimiento a los plazos, sin entregar información de calidad; no obstante cuando se tiene claro que control interno no tiene como rol juzgar, sino que se entiende en la entidad que control interno es un apoyo, se cuenta con la confianza para solicitar el acompañamiento voluntario y con mayor fluidez que permitía para control interno entregar la asesoría que se esperaba de ellos. En lo referente a otros interesados como los jefes, generalmente se entrega información limitada y por obligatoriedad

En la segunda parte, para los interesados externos, como la Contraloría, las entidades son reacias a entregar su información. Se destaca un elemento fundamental y es que en muchas ocasiones no se entrega mayor detalle de la información en las notas a los estados financieros para evitar ser sujetos de planes de mejoramiento con la Contraloría. Para el público en general, no se prepara la información pensando en ellos, dado que no existe la cultura de que las personas del común se interesan en conocer la información. El contador no es tenido en cuenta por ejemplo en los momentos en los que se realiza la entrega de información de la rendición de cuentas. Estos elementos son presentados por parte de la alta gerencia. Se tiene mayor relevancia en lo relacionado con el tema presupuestal que lo contable.

Para la mayor y mejor entrega de información, no se considera necesario la incorporación de elementos, por el contrario, se sugiere pensar en la razón por la cual se incorpora información a los estados financieros. En el estado de resultados no se dicen muchos de los elementos. Se recomienda reforzar los flujos de información. Es preciso tener en cuenta que en contabilidad se toman las historias (hechos económicos) y se plasman en la contabilidad. Existe limitación para los contadores en conocer los elementos que se generan al interior de la entidad.

Finalmente, respecto de la percepción de control interno contable, se identifica que es un reporte que aumenta la carga tanto para los contadores como para la oficina de control interno, lo anterior, teniendo en cuenta que es un cuestionario en el que se tiene la posibilidad de responder si, no o parcialmente. El cuestionario se genera en el mes de noviembre, la contabilidad se cierra en diciembre, las notas a los estados financieros definitivas se tienen en el mes de febrero y a finales de febrero

también se debe entregar los resultados de la evaluación de control interno contable. El cuestionario no aporta elementos en sí, sólo sirve para darle a la Contraloría elementos para que generen hallazgos, en relación con esto, es preciso indicar que para la entidad objeto de caso de estudio, se generaron hallazgos por la evaluación de control interno contable, lo que concuerda con lo indicado por parte de la entrevistada.

La Contraloría tiene como rol buscar culpables y el cuestionario generalmente genera elementos para que se tengan hallazgos, pero en realidad no contribuye. No se logra evidenciar la finalidad clara del mismo.

#### ***16.2.5 Entrevista persona externa con conocimientos en contabilidad***

Respecto del lenguaje usado para comunicar los hechos económicos, se indicó por parte de la entrevistada que, si bien se identificó una mayor cantidad de información; al momento de incluir temas relacionados con la normatividad, se considera que el lenguaje usado no es claro y no se presenta de una forma que sea comprensible ni práctica para los usuarios. Se destaca como elemento importante la necesidad de incluir no sólo temas relacionados con las cifras, sino incluir además información que contribuya a conocer los objetivos en el marco de la misión de la entidad en lo referente a las diferentes operaciones realizadas, respecto de esto, se hace hincapié a lo relacionado con los convenios suscritos.

Respecto de la pregunta de los elementos que considera importantes a incluir dentro del documento de las revelaciones entregadas por la entidad, se indicó que la información que se considera debe ser incluida, es la relacionada con la finalidad de los hechos económicos realizados, se hace referencia en especial a incluir más información en lo referente a los recursos entregados en administración a terceros.

Se indica por parte de la entrevistada que, se presentan los saldos contables, pero no se brinda mayor detalle del fin de este tipo de transacciones. Esa información se considera valiosa a fin de conocer temas sociales y ambientales. No es requisito obligatorio, pero conllevaría a contar con mayores elementos para informarse.

En lo referente a la propiedad, planta y equipo, es importante contar con mayor detalle de los elementos que con los que se cuenta y brindar mención a la forma como estos elementos impactan la información contable.

A la pregunta de si se presenta o no un ejercicio de rendición de cuentas efectivo dentro de los documentos analizados, se estableció que no se contaba con los elementos que permitan concluir si la rendición de cuentas es positiva o no. En los elementos analizados, propiedad, planta y equipo y recursos entregados en administración, no se identifican elementos que tengan relación con la rendición de cuentas.

#### ***16.2.6 Entrevista subdirector de consolidación, gestión e investigación***

En relación con el detalle de la información entregada por parte de las entidades y respecto de la mejor entrega de información a la ciudadanía por parte del Distrito Capital, se indica que el proceso de estandarización contribuye para tener claridad en relación con la información que se requiere revelar. Comparando con el régimen precedente, existía antes una mayor generalidad y libre albedrío para las entidades en relación con permitirles que seleccionaran que querían y no revelar, lo que conllevaba también a tener mayor dificultad en la compilación de la información para la elaboración de las notas a los estados financieros como Bogotá Distrito Capital.

Al tener en cada capítulo el detalle de lo que se debe revelar aunado a lo establecido por parte de la Contaduría General de la Nación en la plantilla realizada, permite contar con mayores elementos, no obstante, en algunos momentos se cuenta con tanta información, pero no es fácil determinar si la misma tiene o no alguna utilidad, al respecto, se tiene también que en los ciudadanos no se evidencia una cultura y deseo de análisis para lo relacionado con la información contable y el control ciudadano. El elemento que se ha evidenciado indica que cuando un grupo requiere evaluar la ejecución financiera de una entidad, este ejercicio se limita a evaluar la ejecución presupuestal más allá de la información contable.

Se aclara que no se busca que la ciudadanía tenga la obligatoriedad de contar con conocimientos contables, sino que se requiere o se espera que la ciudadanía no se interese sólo por la ejecución presupuestal, sino que también se interese por lo contable, dado que en la contabilidad es posible encontrar una historia.

En lo referente a la percepción que se ha recibido por parte de las diferentes entidades, se indica que ha sido complejo el tema, se ha identificado que en muchos casos se constituye en una carga a lo que se venía realizando normalmente, aún más cuando la Contaduría General de la Nación reglamentó el anexo de las revelaciones. En el primer año de aplicación, se tenía una información base de los estados financieros a entregar como mínimo, pero al incorporar los anexos, esto conllevó a tener una mayor carga de trabajo. Se destaca el elemento relacionado con entender en realidad la razón por la cual estoy preparando la información, más allá de un tema de obligación de reportar; en algunas ocasiones los preparadores de información la preparan para cumplir más no para informar y lograr que un usuario

diferente a los órganos de control logren entender y evaluar los resultados de una entidad.

Se debe considerar un tema de oferta y demanda de la información, lo cual se une en una carencia de conocimiento de la utilidad de la información contable. En muchos de los casos, esta importancia, sólo es considerada desde un paradigma académico.

En relación con si se considera que se entrega una mayor y mejor información por parte de las entidades para la ciudadanía, se indica que, si se entrega más información, información más detallada. No obstante, la cultura es que se entrega mucho, pero no hay interés en definir qué es lo que se entrega y de qué forma. Se resalta que para el Dr. Juan Camilo, en algunos momentos se entrega una cantidad de información en cuadros donde se entregan datos iniciales y finales más allá que información del detalle de los movimientos no genera una utilidad de la información, este planteamiento coincide con algunos de los elementos evidenciados al analizar las notas a los estados financieros de la entidad objeto de estudio de caso.

Las entidades más representativas en los estados financieros de la entidad contable pública Bogotá Distrito Capital, entregan información con mayor detalle, lo que se constituye en una ventaja, lo que facilita la labor de compilación de las notas. Este elemento puede estar asociado con los equipos de trabajo, entendiéndose esto como el número de personas que se tienen en el área contable. A mayor tamaño de la entidad, mayor número de profesionales y mayor detalle de la información y viceversa.

Dentro de los obstáculos que se presentan por parte de las entidades para la entrega de la información, se tienen: a. La fuente de información, resaltando que

esta fuente no es la contabilidad sino las áreas de gestión, quienes a veces no tienen entendimiento de la importancia de la entrega de esta, aunado con la entrega tardía de la información, la cual afecta los tiempos de los equipos contables. b. el no entendimiento por parte del área contable de lo que se necesita, así como deficiencias técnicas, en el no entender del todo lo que requiere el marco normativo para entidades de gobierno, en general una falta de planeación. c. La falta de personal en los equipos contables, lo cual se asocia con la importancia que se presta desde el nivel directivo de la entidad al ejercicio contable, donde se tiene en un segundo plano.

En lo referente a la contribución del marco normativo para entidades de gobierno a la rendición de cuentas, se tiene mayor detalle de la información, no obstante, al revisar el ejercicio de la rendición de cuentas, el cual se resume en el sector público en un evento en el que se presenta a la ciudadanía la rendición de cuentas respecto de las actividades, no se logra determinar la utilidad de la demanda y oferta de la información contable, la misma no es aprovechada.

El proceso de convergencia del país en general viene soportado en nuevos requerimientos de organismos internacionales, para lo cual desde la Contaduría General de la Nación se viene pensando un plan piloto para la solicitud de información más detallada, por parte de Comisión Intersectorial de Información para la Gestión Financiera Pública. Como mensaje final se resalta el aprovechamiento de la cultura contable, es este el elemento que va a permitir a las entidades lograr entregar la verdadera utilidad de la información contable.

#### ***16.2.7 Informes de auditoría regular Contraloría de Bogotá D.C.***

### 16.2.7.1 Informe auditoría regularidad 2016.

Para la vigencia 2016, se realizó auditoría de regularidad por parte de la Contraloría de Bogotá, la auditoría regular para el componente de control financiero, de conformidad con lo indicado en el informe, este control se enfoca a determinar la razonabilidad de los estados contables de la entidad, además de identificar la correcta aplicación de las normas contables aplicables. Para el año de análisis 2016, se continuaba con la aplicación del Régimen de Contabilidad Precedente. Es preciso indicar que producto de la auditoría realizada por parte de la Contraloría, se otorgó opinión NEGATIVA a los estados financieros, opinión que había sido otorgada también como resultado de la auditoría realizada a la información del año 2015.

De conformidad con lo expresado en el informe de auditoría, la metodología utilizada para determinar las subcuentas de la muestra estuvo dada en seleccionar aquellas que cuentas con valores significativos. Del análisis realizado a la información financiera se impusieron por parte del ente de control 18 hallazgos.

**Tabla 6 Hallazgos auditoría de regularidad 2016**

CONCEPTO	TIPO DE HALLAZGOS	CAUSAL HALLAZGO	CANTIDAD TOTAL
GRUPO CONTABLE			
Deudores - Ingresos no tributarios	Administrativos	Sobrestimación 2 Menor valor 1	3
Derechos contingentes y deudores por el contrario	Administrativos	Subestimación 1 Incertidumbre 1	2

CONCEPTO	TIPO DE HALLAZGOS	CAUSAL HALLAZGO	CANTIDAD TOTAL
Avances y anticipos entregados	Administrativos	No revelar en notas 1 Subestimación 2 Sobrestimación 2	5
Recursos entregados en administración	Administrativos	Subestimación 1 Sobrestimación 2 Mora en la ejecución y no revelación 1	4
Recursos entregados en administración	Administrativo con presunta incidencia disciplinaria	Subestimación 2	2
Inventario	Administrativos	Sobrestimación 1	1
CONTROL INTERNO CONTABLE			
Evaluación control interno contable	Administrativos	Debilidades en la evaluación 1	1
			18

Fuente: Informe de auditoría PAD 2017 – Periodo auditado 2016

El equipo auditor fundamentó los hallazgos administrativos principalmente por la falencia en las conciliaciones realizadas por parte de las áreas generadoras de los hechos económicos y el área de contabilidad de la entidad.

En el marco de la auditoría realizada, se establecieron dos hallazgos, relacionados con la no revelación de información en las notas a los estados financieros.

- a. En el primero de ellos, el ente auditor denominó el hallazgo como Hallazgo Administrativo por no revelar en las notas a los estados contables la conformación del saldo de la cuenta “142013 – Anticipos para proyectos de inversión” según los tipos de proyectos de inversión a los cuales se les efectuaron los desembolsos.

En la cuenta 142013, se realiza el registro de los hechos económicos relacionados con la entrega de subsidios en el marco de proyectos, dicha cuenta, es en la que se registra la función principal de la misionalidad de la entidad. En el hallazgo se indicó:

“La nota a los estados contables a diciembre 31 de 2016 no se revela la conformación de este saldo de conformidad con el propósito de cada desembolso y el cumplimiento de cada una de las obligaciones de los terceros de conformidad con la naturaleza y cuantía de los giros.

Esta situación se origina porque se le está dando la misma connotación a todos los giros sin importar su naturaleza, lo cual no permite establecer el estado de cumplimiento de los terceros beneficiarios del giro y ejercer adecuadamente el control de verificación respectivo.” (Informe Contraloría, pág. 389)

b. En el segundo de los hallazgos relacionados con las notas a los estados financieros, el equipo auditor lo denominó Hallazgo Administrativo Por mora en la ejecución de un proyecto y la no revelación de su estado en las notas a los Estados Contables.

“El proyecto sobre el que se realiza la observación fue gestionado desde el año 2012 sin que a diciembre del año 2016 haya culminado. Según la nota a los Estados Contables no se efectúa revelación alguna sobre el proyecto que nos permita saber cuál es el estado de este y las razones de su no culminación.

Lo anterior obedece a que la oficina de contabilidad desconoce el estado de los proyectos de vivienda y la razón de su no culminación, lo cual trae como consecuencia que los estados contables no cumplan la función de servir de base para la presentación de información y la toma de decisiones” (Informe Contraloría, Pág. 437)

Para el año 2016, en lo referente a la evaluación del Control Interno Contable, se determinó por parte del equipo auditor de la Contraloría un hallazgo denominado como Hallazgo Administrativo por debilidades en la evaluación del Control Interno Contable y en el Contenido de su informe. Dentro de la argumentación de su hallazgo, la Contraloría indicó:

Otorgan calificaciones entre 4.8 y 5.0 a criterios de valoración de identificación y revelación que no corresponden a la realidad de la entidad, más aún si tenemos en cuenta que el Dictamen a los Estados Contables a diciembre 31 de 2015 y diciembre 31 de 2016 genero opinión NEGATIVA.

Todo lo anterior denota debilidades en el proceso evaluativo de los Estados Contables de la SDHT con corte a diciembre 31 de 2016, en la cual no se consideraron todos los parámetros que exige esta actividad, dejando de evaluar con el alcance requerido los aspectos citados en el presente informe, lo cual trae como consecuencia que la Oficina Asesora de Control Interno no contribuya de manera efectiva a mejorar los niveles de calidad de información contable.

#### **16.2.7.2 Informe auditoría regularidad 2017.**

Para la vigencia 2017, se realizó la auditoría y para los componentes del control financiero, se identificó una disminución en el número de hallazgos generados para la vigencia 2016 en donde se establecieron 18 hallazgos, de los cuales 16 fueron administrativos y 2 de administrativos con incidencia disciplinaria. En el año 2017, la totalidad de hallazgos corresponde a 9, todos de carácter administrativo. Es preciso indicar que producto de la auditoría realizada por parte de la Contraloría, se otorgó

opinión NEGATIVA a los estados financieros, opinión que había sido otorgada también como resultado de la auditoría realizada a la información del año 2016.

La metodología utilizada para determinar las subcuentas de la muestra estuvo dada en seleccionar aquellas que cuentas con valores significativos.

**Tabla 7 Hallazgos auditoría de regularidad 2017**

CONCEPTO	TIPO DE HALLAZGOS	CAUSAL HALLAZGO	CANTIDAD
GRUPO CONTABLE			
Deudores	Administrativos	Crear cuentas con igual nombre y tener sistema de acumulación errada 1	8
		Efectuar registro y presentar saldos de operaciones de la misma naturaleza en dos cuentas auxiliares 1	
		Sobrestimación 3	
		No revelar en las notas 1	
		Subestimación 1	
		Presentar saldos con naturaleza contraria 1	
CONTROL INTERNO CONTABLE			
Evaluación control interno contable	Administrativos	Debilidades en la evaluación 1	1
			9

Fuente: Informe de auditoría PAD 2018 – Periodo auditado 2017

El equipo auditor fundamentó los hallazgos administrativos principalmente en la parametrización errónea del sistema contable, en el uso de cuentas con denominación diferente para el registro de operaciones similares y la falencia en las

conciliaciones realizadas por parte de las áreas generadoras de los hechos económicos y el área de contabilidad de la entidad.

En lo referente a las notas a los estados financieros, se generó un hallazgo administrativo el cual se denominó Hallazgo Administrativo por la no revelación en las notas a los estados contables el estado de ejecución de un proyecto. El equipo auditor justificó el hallazgo de la siguiente forma:

“El proyecto sobre el que se realiza la observación fue gestionado desde el año 2012 sin que a diciembre del año 2016 haya culminado. Según la nota a los Estados Contables no se efectúa revelación alguna sobre el proyecto que nos permita saber cuál es el estado del mismo y las razones de su no culminación.

Lo anterior obedece a que la oficina de contabilidad desconoce el estado de los proyectos de vivienda y la razón de su no culminación, lo cual trae como consecuencia que los estados contables no cumplan la función de servir de base para la presentación de información y la toma de decisiones” (Informe Contraloría, Pág. 166)

Al evidenciar que el hallazgo es reiterativo respecto del generado en la auditoría realizada para la información financiera del año 2016, se procedió a analizar la respuesta de la entidad, la cual indicó:

“Las cifras reportadas en el hallazgo, si bien es cierto juegan un rol importante en la información financiera de la entidad, no son significativas en cuanto a la composición de la cuenta 142402 para las revelaciones en las notas a los Estados Financieros de carácter general, partiendo del principio de materialidad.

Es importante resaltar que la subdirección financiera no cuenta con los soportes idóneos para realizar la respectiva legalización de estos recursos (subsidios), información que debe ser suministrada por la Subdirección de Recursos Públicos a la Subdirección Financiera.

Sin embargo y en el marco de la mejora continua, se acepta la observación y se establecerán mecanismos que nos permitan una mayor revelación de los hechos económicos de la entidad.”

La justificación de la entidad se argumenta en que las cifras no son significativas en respecto de la composición de la cuenta, razón por la cual no se realizó revelación de información en relación con este saldo. Situación contraria a lo que se esperaba, habiéndose generado ya un hallazgo administrativo por la misma situación.

Para el año 2017, en lo referente a la evaluación del Control Interno Contable, la Contraloría indicó que realizó la evaluación al Control Interno Contable teniendo en cuenta lo dispuesto en la resolución 357 de 2008 expedida por la Contaduría General de la Nación y la cual tiene como objetivo determinar la calidad y el nivel de confianza del Control Interno Contable.

Otorgan calificaciones entre 4.0 y 5.0 a criterios de valoración de clasificación, registro y ajustes y acciones implementadas, que no corresponden a la realidad de la entidad, más aún si tenemos en cuenta que el Dictamen a los Estados Contables a diciembre 31 de 2015 y diciembre 31 de 2016 se emitió opinión NEGATIVA.

Todo lo anterior denota debilidades en el proceso evaluativo de los Estados Contables de la SDHT con corte a diciembre 31 de 2017, en la cual no se consideraron todos los parámetros que exige esta actividad, dejando de evaluar con

el alcance requerido los aspectos citados en el presente informe, lo cual trae como consecuencia que la Oficina Asesora de Control Interno no contribuya de manera efectiva a mejorar los niveles de calidad de información contable.

### 16.2.7.3 Informe auditoría regularidad 2018.

Para la vigencia 2018, se realizó la auditoría y para los componentes del control financiero, se generaron 10 hallazgos. Se otorgó opinión CON SALVEDADES a los estados financieros. Después de tres años consecutivos de opinión negativa (2015, 2016 y 2017), la entidad recibió opinión con SALVEDADES, lo que significa que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la Secretaría los aspectos significativos por el año 2018.

**Tabla 8 Hallazgos auditoría de regularidad 2018**

CONCEPTO	TIPO DE HALLAZGOS	CAUSAL HALLAZGO	CANTIDAD
GRUPO CONTABLE			
Cuentas por cobrar	Administrativos	Subestimación 1	7
Recursos entregados en administración	Administrativos	Subestimación 2	
		Incertidumbre en el valor a cobrar 1	
		Sobrestimación 1	
Derechos en fideicomiso	Administrativos	Subestimación 2	
Pasivos contingentes	Administrativos	No se estableció dentro de las políticas la metodología para estimar el valor a registrar por litigios categorizados como obligación posible 1	1

CONCEPTO	TIPO DE HALLAZGOS	CAUSAL HALLAZGO	CANTIDAD
GRUPO CONTABLE			
Patrimonio	Administrativos	Presentación de revelaciones con deficiencias 1	1
CONTROL INTERNO CONTABLE			
Evaluación control interno contable	Administrativos	Por no citar los resultados del seguimiento de la Contraloría en el año 2017 1	1
			10

Fuente: Informe de auditoría PAD 2019 – Periodo auditado 2017

De los 10 hallazgos generados, 8 se encuentran relacionados con subestimaciones, sobrestimaciones, incertidumbre en las partidas y el no establecimiento de metodologías claras para la estimación de los valores para algunos de los hechos económicos realizados por parte de la entidad.

Referente con otros dos hallazgos, uno de ellos se encuentra relacionado con las deficiencias en la presentación de las revelaciones, el otro está relacionado con la evaluación del control interno contable.

El hallazgo de las revelaciones denominado Hallazgo Administrativo Por presentación de revelaciones con deficiencias que no permiten hacerlas útiles para sus usuarios, la argumentación del equipo auditor se estableció en los siguientes términos:

Con relación a un convenio suscrito, en la nota no hace referencia al valor del convenio, al valor girado, ejecutado o pendiente de legalizar.

(...) se efectuó reclasificación del saldo de la cuenta 312530 Patrimonio Público Incorporado – Bienes Pendientes de Legalizar por \$115.933.229.007,38 a la cuenta 314590 Impacto por la Transición al nuevo marco de regulación - Otros impactos por transición, lo anterior con el fin de dar cumplimiento al nuevo catálogo de cuentas, en el cual le dieron otra destinación y denominación a la cuenta 312530.

En la nota explicativa a los estados financieros para el año 2017; no detalla a que convenios Interadministrativo hace referencia el saldo que presentaba en la cuenta 312530 Patrimonio Público Incorporado”, por \$115.933.229.007. Así mismo, en las revelaciones de los saldos a 31 de diciembre del 2018, no hace referencia a la composición del saldo correspondiente a la cuenta 314590 “Otros impactos por transición”, por valor de \$115.933.229.007, que si bien no generaron un impacto en el patrimonio si se realizó el ajuste por convergencia y por el valor significativo del saldo se deberían revelar las operaciones allí contenidas, porque en las notas se deben incluir los ítems que permitan identificar de manera amplia y suficiente, la información.

Con respecto al informe de Control Interno, se generó hallazgo denominado: Por no citar dentro del informe de control interno contable los resultados del seguimiento efectuado a las observaciones formuladas por la Contraloría de Bogotá con respecto a los Estados Financieros en el informe de auditoría a la cuenta 2017, dentro de los argumentos expuestos por parte del equipo auditor, se indicó:

Una vez verificado el informe aportado por la jefe de la Oficina Asesora de Control Interno, se encontró que dentro de este no se citan los resultados del seguimiento efectuado a las observaciones formuladas a los Estados Financieros con corte a diciembre 31 de 2017.

Todo lo anterior, denota debilidades en el proceso evaluativo de los Estados Financieros, con corte a diciembre 31 de 2017, en la cual no se consideraron todos los parámetros que exige esta actividad, dejando de evaluar con el alcance requerido los aspectos citados en el presente informe, lo cual trae como consecuencia que la Oficina Asesora de Control Interno no contribuya de manera efectiva a mejorar los niveles de calidad de información contable.

#### **16.2.7.4 Informe auditoría regularidad 2019.**

Para la vigencia 2019, el ente de control realizó la verificación del componente financiero, en relación del cual indicó que, el objetivo de este componente consistía en opinar sobre la razonabilidad de los estados financieros. Para tal fin, el ente de control tuvo como metodología la realización de pruebas de cumplimiento, analíticas y sustantivas, la revisión de libros principales y auxiliares, así como el cruce de información. Para el desarrollo de la auditoría se tomó como muestra las subcuentas más representativas del grupo.

**Tabla 9 Hallazgos auditoría de regularidad 2019**

CONCEPTO	TIPO DE HALLAZGOS	CAUSAL HALLAZGO	CANTIDAD
GRUPO CONTABLE			
Notas a los estados financieros	Administrativos	Falta de referencia cruzada de las notas o revelaciones a los estados financieros con el estado de situación financiera y estado de resultados 1	3

CONCEPTO	TIPO DE HALLAZGOS	CAUSAL HALLAZGO	CANTIDAD
GRUPO CONTABLE			
Propiedades, planta y equipo	Administrativos	Diferencias entre el valor reflejado en los estados financieros y el saldo reportado por el área de inventarios 1	
Recursos entregados en administración	Administrativos	Falta de control y gestión para la legalización de saldos 1	
			3

Fuente: Informe de auditoría PAD 2020 – Periodo auditado 2019

Para el año 2019 se evidenció una disminución considerable en el número de hallazgos generados por parte de la Contraloría, dado que para el informe 2018 se generaron 10 hallazgos y para la vigencia 2019 se generaron 3. Dos de los hallazgos se refieren a diferencias entre el área de contabilidad y falta de control y gestión en la legalización de los recursos, lo cual puede ser resumido en falta de conciliación y gestión por parte de las áreas.

Respecto de las notas a los estados financieros, se realizó un hallazgo, el cual se denominó Hallazgo administrativo, por falta de referenciación cruzada de las Notas o Revelaciones a los Estados Financieros con el Estado de Situación Financiera y Estado de Resultados, para el cual el equipo auditor expuso lo siguiente:

Se evidenció la ausencia total de la Referenciación Cruzada entre las Revelaciones o Notas a los Estados Financieros, según el Formato CBN-0906 de SIVICOF con el Estado de Situación Financiera (Formato CBN-1009) y el Estado de Resultados (Formato CBN-1010).

La información revelada en las notas a los estados financieros es necesaria para que los usuarios comprendan los estados financieros.

En lo referente al aplicativo SIVICOF, es preciso indicar que el mismo corresponde al Sistema de Vigilancia y Control Fiscal, el cual permite mediante el diligenciamiento y envío de formularios, reportar información estructurada. Dicha información, una vez validada por la misma aplicación, puede ser analizada fácil y ágilmente.

#### **16.2.7.5 Informe auditoría regularidad 2020.**

**Tabla 10 Hallazgos auditoría de regularidad 2020**

CONCEPTO	TIPO DE HALLAZGOS	CAUSAL HALLAZGO	CANTIDAD
GRUPO CONTABLE			
Diligenciamiento de formatos cuenta anual SIVICOF	Disciplinario	Inadecuado diligenciamiento de formatos 1	3
Cuentas por cobrar incapacidades	Administrativos	Falta de gestión de cobro 1	
Recursos entregados en administración	Administrativos	Falta de control y gestión para la legalización de saldos 1	
			3

Fuente: Informe de auditoría PAD 2021 – Periodo auditado 2020

Para la vigencia 2020, se formuló por parte del equipo auditor 3 hallazgos, igual número que los formulados para la vigencia 2019. El primero por inadecuado diligenciamiento de los formatos reportado en el aplicativo de SIVICOF de la Contraloría de Bogotá, el segundo relacionado con la falta de gestión de

incapacidades y el último generado por la falta de control y seguimiento para la legalización de recursos.

Para la selección de la metodología de la auditoría, se seleccionaron aquellas cuentas con mayor materialidad e importancia frente a la misión de la entidad.

En el ejercicio de análisis del informe de auditoría para identificar elementos relacionados con las revelaciones o notas a los estados financieros de la entidad, se identificó que en hallazgo relacionado con los formatos del aplicativo SIVICOF, se incluyó como uno de los errores presentados lo siguiente:

Se evidenció que en formato CBN-0906 “Notas a los estados financieros “A5 NOTA 16”, ésta no corresponde a la cuenta “OTROS DERECHOS Y GARANTÍAS” sino a la cuenta 19- “OTROS ACTIVOS” y no con esa descripción, incumpliendo con lo establecido en el Catálogo de cuentas para entidades del Gobierno.

Igualmente, en la misma Nota 16, en la subcuenta 1908 - “Recursos entregados en administración” indica inexactitud en el valor por \$131.859.888.896 siendo el correcto \$129.110.910.352.

(...)

Ahora bien, es de resaltar que situaciones como las descritas en la presente observación, relacionadas con inconsistencias en la información suministrada en los formatos exigidos por la Contraloría de Bogotá D.C. a través del aplicativo SIVICOF, procedimiento que se encuentra normado mediante las Resoluciones Reglamentarias Nos. 011 de 2014 y 009 de 2019, pueden convertirse en un obstáculo para desempeñar el correcto ejercicio del control fiscal, lo cual podría dar inicio a proceso administrativo sancionatorio fiscal que se encuentra dentro del

marco de las competencias de este Órgano de Control, de conformidad con el artículo 78 y siguientes del Decreto 403 de 2020.

## **17. Conclusiones**

### **17.1 Conclusiones generales**

A partir del proceso de investigación desarrollado, la conclusión más significativa, se constituyó en encontrar que la aplicación del marco normativo para entidades de gobierno se considera como un elemento que impactó de manera positiva la entrega de información con mayor detalle a los diferentes usuarios, usando para tal fin las revelaciones a los estados financieros. Además, se logró evidenciar aquellos elementos que se constituyen en los retos a afrontar por parte no sólo de la entidad estudio de caso, sino de aquellas entidades que aplican el marco normativo para entidades de gobierno.

Dentro de los retos, se reafirman los evidenciados en lo relacionado con la necesidad de capacitación por parte de los profesionales preparadores de información financiera, así como la necesidad de contar con sistemas de información robustos; además se generan nuevos retos como lo son la necesidad de consolidar los equipos financieros, la importancia de establecer lineamientos e instrucciones en las que se haga énfasis en que la información contable compete a todas las áreas de las entidades, el cambio en la estructura de presentación de las notas a los estados financieros y la inclusión de elementos de desempeño y cumplimiento de la misión que acompañen las notas a los estados financieros.

Para el cumplimiento del objetivo uno, se sistematizó el estado del arte del papel de las revelaciones frente a la rendición de cuentas, del ejercicio, se concluyó que no es amplia la literatura escrita en relación con el tema. El principal objetivo de las investigaciones se ha centrado en determinar la evolución en la aplicación del marco

normativo y el reconocimiento de los hechos económicos, así como los avances alcanzados por los diferentes países.

Los estudios realizados tanto en Europa como en Latinoamérica se enfocaron en identificar con relación a la aplicación de estándares internacionales, las ventajas y desventajas, la comparabilidad de la información, el cumplimiento de los parámetros propuestos por los nuevos estándares y la identificación de cómo la aplicación de los estándares contribuye a la rendición de cuentas.

De la determinación de las características de las revelaciones en el marco de la aplicación del marco normativo para entidades de gobierno, el cual se constituyó en el objetivo dos; fue posible concluir que existe un aumento relevante en el número de normas propuestas bajo el nuevo marco contable. Se pasó de contar con 18 normas en el régimen precedente a 32 normas bajo el marco normativo para entidades de gobierno.

Se destacan de las revelaciones un mayor detalle en lo solicitado, lo que permite contar con una estructura más amplia, no obstante, de acuerdo con lo evidenciado en el desarrollo del trabajo investigativo, en especial con las entrevistas, se concluyó que el tener este mayor detalle no garantiza que las entidades presenten información que sea relevante para los usuarios; por el contrario, se ha tomado la práctica de acumular gran cantidad de información sin entender la razón de entregarla ni su importancia.

En relación con el objetivo tres, en el que se analizó el cumplimiento de los requerimientos de las revelaciones en la entidad objeto de estudio de caso, elementos relevantes fueron encontrados.

El primero de ellos es el referente al reconocimiento de falencias en la comunicación interna, lo que conlleva a la dificultad para revelar hechos relevantes de manera oportuna. En segundo lugar, se encontró la falta de detalle para la entrega de información de las partidas de los recursos entregados en administración, el patrimonio y los impactos generados por las coyunturas sociales como lo fue lo relacionado con la expectativa de información en relación con el impacto de la COVID-19, impacto que no se informó de manera detallada.

El aspecto para rescatar de la aplicación de estándares internacionales y el reflejo de esto en las revelaciones tiene que ver con la inclusión de más información cualitativa en las revelaciones a los estados financieros; existen elementos a mejorar, pero se evidenció un avance importante. Se toma como supuesto que este avance viene promovido por la Contaduría General de la Nación y la Dirección Distrital de Contabilidad, entidades que han desarrollado guías y lineamientos para hacer más completa la información entregada en las notas a los estados financieros.

Finalmente, para el objetivo cuatro, en el que se contrastó las revelaciones a las notas a los estados financieros con la rendición de cuentas, se evidenciaron elementos que deben ser tomados como puntos de partida para mejorar la utilidad de la información contable.

Uno de los elementos y quizá el más importante es el relacionado con el rol operativo que asume el profesional contable. Este rol viene dado por diversas situaciones. La sobrevaloración de la información brindada por el presupuesto y los procedimientos de tesorería, han conllevado a que se rezague el rol que tiene la información contable. Esto viene acompañado por la débil estructura de los equipos contables, los cuales para el inicio del año que es el momento en el que se preparan

las revelaciones a los estados financieros, terminan desarticulados por las modalidades de contratación que tienen las diversas entidades.

Otro de los elementos fundamentales a trabajar es entender el porqué de la información financiera que se prepara. De la percepción de los usuarios se destacó que este ejercicio debe ser de oferta y demanda, donde las entidades entreguen más información siempre y cuando esta sea exigida por parte de los usuarios, lo que permite tener la certeza que no se entrega la información sólo por cumplir, que es uno de los mayores problemas de las entidades públicas, sino que la misma va a tener un uso real.

Al responder la pregunta de investigación formulada ¿Qué papel cumplen las revelaciones frente a la rendición de cuentas en la aplicación del Marco normativo para entidades de gobierno?, se identificó que el papel de las revelaciones es determinante. Los usuarios tanto internos como externos coinciden en categorizar las revelaciones como el documento a través del cual se cuenta la historia de las entidades.

La generación de cultura contable es la herramienta mediante la cual el papel determinante de las revelaciones va a ser reconocido en el futuro. El término cultura contable para los usuarios, hace referencia a generar incentivos para que se despierte el interés de conocer e indagar sobre los elementos de la contabilidad. Para los preparadores de la información, el término cultura contable se refiere a concientizar la importancia de conocer las razones por las cuales se prepara la información contable y entender las expectativas de los usuarios. La sinergia de estos objetivos resaltarán la verdadera utilidad que tiene la información financiera y los elementos que se relevan en sus notas a los estados financieros.

En cuanto al componente teórico, se identificaron avances importantes en la relación entre la rendición de cuentas y las revelaciones, este avance se ha generado principalmente por la conciencia de contar con entidades que guíen el proceso de estandarización y aplicación contable, lo cual a su vez conlleva al crecimiento y fortalecimiento de la profesión contable. El rol del contador viene siendo empoderado de manera relevante, lo que conlleva a que su intermediación entre la relación existente por parte de los gestores de las entidades y los usuarios de la información tenga cada vez mayor relevancia.

La entrega de información relevante para los usuarios es uno de los elementos a destacar dentro del proceso de rendición de cuentas, la conclusión al respecto es que las entidades han realizado esfuerzos importantes para mejorar cada día más la información entregada. Tal como se destacó previamente, para que esta información genere una utilidad a la sociedad es preciso que se trabaje en la cultura contable, como un elemento del fortalecimiento de la relación entre quien informa y quien recibe la información. Entender el destino y el objetivo de la información, contribuirá de manera indiscutible en la mejora de la relación.

En relación con la estandarización contable, cada vez son más evidentes los avances. La adopción de sistemas contables modernos ha tenido presencia en diferentes regiones del mundo. En el marco del proceso de estandarización, se identificaron críticas y apoyos; si bien la comparabilidad es una de las banderas usadas para promover la implementación de estándares contables, existen elementos de carácter social y cultural que han impedido que todos los países decidan realizar la adopción de este tipo de estándares.

Uno de los elementos a rescatar en lo relacionado con el estado actual de la estandarización contable, es la entrega de mayor detalle de información financiera a los usuarios, elemento que por ejemplo para el caso de Colombia no era tenido en consideración, dado que la información contable se limitaba a ser una herramienta de cumplimiento y a entregar variaciones numéricas.

Como producto de la estandarización contable, se dio un paso importante para entender la importancia que tiene la entrega de descripciones cualitativas a los estados financieros, el reto que queda es lograr identificar los elementos respecto de los cuales se hace relevante detallar la información. Producto de la investigación realizada y de las percepciones obtenidas, se evidenció que el detalle es requerido en lo relacionado con los activos y las cuentas de en las que se registran operaciones relacionadas con la misionalidad de las entidades estatales como lo son las cuentas de anticipos y del gasto público social.

Finalmente, la nueva gestión pública continúa mostrando avances importantes en cuestiones de renovación y reorganización. Las principales políticas están encaminadas a mejorar la política de transparencia y la rendición de cuentas. Este elemento en Colombia ha sido notorio, cada vez más, el gobierno toma con bastante seriedad este tipo de elementos. Se han generado documentos de política pública en temas de transparencia y rendición de cuentas.

Desde el elemento académico, cada vez se evidencia con mayor fuerza el propósito de investigar temas relacionados con la rendición de cuentas, la transparencia, elementos promovidos por la nueva gestión pública, y que constituyen en determinantes de las razones por las cuales se decide implementar o no prácticas

para brindar la posibilidad a los interesados para tener acceso a más información, lo que a su vez conlleva en la posibilidad de realizar mayor control a los recursos.

## 18.Recomendaciones

De la tesis se derivan líneas de investigación relacionadas con el análisis de los elementos cualitativos que presentan las entidades mediante las revelaciones a los estados financieros y la relación que tienen los mismos con la rendición de cuentas.

De la investigación realizada, se evidenció un consenso en elementos como: la necesidad de cambio de la estructura de las notas a los estados financieros, presentando la información de las partidas que mayor materialidad tienen a las de menor materialidad. Otro elemento es el relacionado con la importancia de la consolidación de los equipos contables, con el objetivo de consolidar grupos de trabajo que garanticen la continuidad en las mejoras a los procesos financieros.

Para los entes de control, la recomendación está enfocada a entender que la contabilidad y en especial las revelaciones a los estados financieros son una herramienta para contribuir al ejercicio de control, en especial de los recursos; no es una forma mediante la cual se espera por parte de las entidades tener que omitir la información para evitar que se generen hallazgos, razón por la cual, se deben diseñar mecanismos que promuevan la posibilidad de que se transparente la relación entre entidad y ente de control.

## 19. Referencias bibliográficas

Acevedo, J. (2019). Comprendiendo la rendición de cuentas en Colombia, caso sector público minero-energético entre 2010 y 2016. Universidad Nacional de Colombia.

Ada, S. S., y Christiaens, J. (2018). The Magic Shoes of IPSAS: Will They Fit Turkey? *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 14(54E), 5–21.  
<https://doi.org/10.24193/tras.54E.1>

Andrew, J. (2001). Environmental accounting and accountability: can the opaque become transparent? *Interdisciplinary Environmental Review*, 2(2), 201–216.  
<https://doi.org/10.1504/ier.2000.054001>

Argento, D., Peda, P., y Grossi, G. (2018). The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia. *Public Administration and Development*, 38(1), 39–49.  
<https://doi.org/10.1002/pad.1819>

Banco Interamericano de Desarrollo (2015). Gestión financiera pública en América Latina: La clave de la eficiencia y la transparencia. In *Gestión financiera pública en América Latina. La clave de la eficiencia y la transparencia*. (p. 401).  
[https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/7123/Gestion\\_financiera\\_publica\\_en\\_America\\_Latina\\_la\\_clave\\_de\\_la\\_eficiencia\\_y\\_la\\_transparencia.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/7123/Gestion_financiera_publica_en_America_Latina_la_clave_de_la_eficiencia_y_la_transparencia.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Brusca, I., Gómez-Villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public Financial Management Reforms: The Role of Ipsas in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51–64. <https://doi.org/10.1002/pad.1747>

Brusca, I., y Martínez, J. C. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724–744. <https://doi.org/10.1177/0020852315600232>

Campaña, A. (2019) *El cumplimiento de las NICSP y la transparencia financiera del sector público en el Ecuador*. [Tesis de Maestría, Universidad Técnica de Ambato]. <http://repositorio.uta.edu.ec/jspui/handle/123456789/30496>

Católico Segura, D. F. (2020). Las Normas Internacionales de Información Financiera y su relevancia informativa: evidencia empírica en empresas cotizadas de Colombia. *Contaduría y administración*, 66(2). <https://doi.org/10.22201/fca.24488410e.2021.2395>

Católico Segura, D. F. (2021) *Divulgación del capital intelectual y sus determinantes: Un estudio aplicado en las Universidades de Colombia*.

Consejo Nacional de Política Económica y Social, CONPES (2010). *La rendición de cuentas de la rama ejecutiva a los ciudadanos*. En Bogotá D.C.: Departamento Administrativo de la Función Pública

Contaduría General de la Nación. (1995). Resolución 4444 Por la cual se aprueba y adopta el Plan General de Contabilidad Pública -PGCP, y se dictan otras disposiciones sobre la materia. Colombia.

Contaduría General de la Nación (2007). Resolución 354 de 2007 Por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación. [https://www.mintic.gov.co/portal/604/articles-3790\\_documento.pdf](https://www.mintic.gov.co/portal/604/articles-3790_documento.pdf)

Contaduría General de la Nación. (2011). *Texto de Contabilidad Pública No. 8*.

Contaduría General de la Nación. (2015). Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública.

Contaduría General de la Nación. (2020). Régimen de Contabilidad Pública en Convergencia con Estándares Internacionales de Información Financiera. <https://www.contaduria.gov.co/rcp-en-convergencia-con-niif-nicsp>

Contaduría General de la Nación. (2021). *Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera* (Resolución 211 de 2021).

[https://www.contaduria.gov.co/marco-conceptual2/-/document\\_library/m4PVPRwZViZN/view\\_file/3869256?\\_com\\_liferay\\_document\\_library\\_web\\_portlet\\_DLPortlet\\_INSTANCE\\_m4PVPRwZViZN\\_redirect=https%3A%2F%2Fwww.contaduria.gov.co%3A443%2Fmarco-conceptual2%3Fp\\_p\\_id%3Dcom\\_liferay\\_document\\_library\\_web\\_portlet\\_DLPortlet\\_INSTANCE\\_m4PVPRwZViZN%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview](https://www.contaduria.gov.co/marco-conceptual2/-/document_library/m4PVPRwZViZN/view_file/3869256?_com_liferay_document_library_web_portlet_DLPortlet_INSTANCE_m4PVPRwZViZN_redirect=https%3A%2F%2Fwww.contaduria.gov.co%3A443%2Fmarco-conceptual2%3Fp_p_id%3Dcom_liferay_document_library_web_portlet_DLPortlet_INSTANCE_m4PVPRwZViZN%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview)

Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 1–20. <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>

DANE, (2019). *Boletín Técnico de cuentas departamentales 2019 preliminar*.  
[https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/pib/departamentales/B\\_2015/Bol\\_dptal\\_2019preliminar.pdf](https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/pib/departamentales/B_2015/Bol_dptal_2019preliminar.pdf)

Dasí, R., Montesinos, V., & Vela, J. (2018). Towards convergence of government financial statistics and accounting in Europe at central and local levels. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 21(2), 140–149.  
<https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.10.001>

Eisenhardt, K. (1989). Building theories from Case Study Research. *Academy of Management Review*, 14(4), 532–550. [https://doi.org/10.1016/s0140-6736\(16\)30010-1](https://doi.org/10.1016/s0140-6736(16)30010-1)

García, I. M. (2007). La nueva gestión pública: evolución y tendencias. *Instituto de Estudios Fiscales*, 47, 28.

Giorgia Mattei, Susana Jorge y Fabio Giulio Grandis (2020) Comparability in IPSASs: Lessons to be Learned for the European Standards, *Accounting in Europe*, 17:2, 158-182, DOI: 10.1080/17449480.2020.1742362

Gómez-Villegas, M. (2013). La Reforma de la Gestión Pública en Latinoamérica: Su Impacto en la Transparencia y la Divulgación de la Información Financiera.

Gómez-Villegas, M., Brusca, I., & Bergmann, A. (2020). IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? *Public Money & Management*, 0(0), 1–10.  
<https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769374>

Gómez-Villegas, M., & Montesinos, V. (2012). Las Innovaciones En Contabilidad Gubernamental en Latinoamérica: El Caso De Colombia. *INNOVAR. Revista de*

*Ciencias Administrativas y Sociales*, 22, 37–50.

<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=81824864003>

Giuseppe Grossi y Ileana Steccolini (2015) Pursuing Private or Public Accountability in the Public Sector? Applying IPSASs to Define the Reporting Entity in Municipal Consolidation, *International Journal of Public Administration*, 38:4, 325-334, DOI: 10.1080/01900692.2015.1001239

Kieso, D., Weygandt, J., Warfield, T., Young, N., Wiecek, I. & McConomy, B. (2013). *Intermediate Accounting*, 10th Canadian ed. Mississauga, Ontario: John Wiley & Sons Canada, Ltd.

Hernández-Sampieri, R., y Mendoza, C. (2018). *Metodología de investigación* (1st ed.). McGraw-Hill Interamericana.

Henderson, Elsie. "Is low readability resulting in information overload in financial statement note disclosures." *International Journal of Business, Accounting and Finance*, vol. 14, no. 1, spring 2020, pp. 114+. Gale Academic

OneFile, <link.gale.com/apps/doc/A651792065/AONE?u=anon~398a2989&sid=googleScholar&xid=12aad61a>.

Hood, C. (2010). Accountability and transparency: Siamese twins, matching parts, awkward couple? *West European Politics*, 33(5), 989–1009.

<https://doi.org/10.1080/01402382.2010.486122>

Illescas-Guillén, L. P., Narváez-Zurita, C. I., & Erazo-Álvarez, J. C. (2020). Procesos de convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. *Revista Arbitrada Interdisciplinaria Koinonía*, 5(10), 92.

<https://doi.org/10.35381/r.k.v5i10.690>

IPSASB. (2020). The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. The international Federation of Accountants.

Lara-Martínez, Marco Antonio, Toledo-Coutiño, Indra Ruth, Gómez-Chávez, Luis Magín La rendición de cuentas por el gobierno electrónico. Caso entidades federativas de México. Cuadernos de Contabilidad [en línea]. 2012, 13(33), 463-478[fecha de Consulta 30 de Julio de 2022]. ISSN: 0123-1472.

<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=383670635002>

Martínez, J. C. (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.

Morón, J. (2000). Los deberes de transparencia (accountability) en la gestión pública (con especial énfasis en sus indicadores para la gestión municipal). *Revista Probidad*, 25-43.

Nagy, C. (2017). Performance of the Public Sector Based on Ipsas. *Analele Universitatii "Eftimie Murgu" Resita. Fascicola II. Studii Economice*, 172–180.

Navarro, A., & Rodríguez, M. P. (2011). Utilidad del modelo de valoración de las IPSAS para la rendición de cuentas de los gobiernos: la perspectiva de los OCEX. *Revista Española de Financiacion y Contabilidad*, 40(149), 125–162.

<https://doi.org/10.1080/02102412.2011.10779700>

Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Public sector accounting reform in Latin America and epistemic communities: An institutional approach. *Revista de Administracao Publica*, 54(1), 11–31. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180157>

O'Donnell, G. (2004). Accountability horizontal: la institucionalización legal de la desconfianza política. *Revista Española de Ciencia Política*, 11.

Oulasvirta, L. O. (2014). Governmental Financial Accounting and European Harmonisation: Case Study of Finland. *Accounting, Economics and Law*, 4(3), 237–263. <https://doi.org/10.1515/ael-2014-0006>

Pacter, P. (2005). What exactly is convergence? *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 67–83.

Rico, C. O., y Díaz, M. A. (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.

*Contabilidad y Negocios*, 12(24), 61–83.

<https://doi.org/10.18800/contabilidad.201702.004>

Rojas Molina, L. K. (2017). Apreciaciones respecto a los criterios de reconocimiento, medición y revelación del nuevo Régimen de Contabilidad Pública en Colombia. *Contabilidad Y Negocios*, 12(23), 38-51.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/19348>

Rodriguez de Ramírez, M. del C. (2012). REVISITANDO EL CONCEPTO DE ACCOUNTABILITY. *Contabilidad, Accountability y Transparencia: Identificando Tendencias*, 9–33.

Schedler, A. (2004). “¿Qué es la rendición de cuentas?”. *Cuadernos de Transparencia* nro. 3. México: IFAI. Versión original en: Schedler, Diamond y Plattner (1999). *The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies*. Lynne Rienner Publishers.

Sosa, J. (2011). Transparencia y rendición de cuentas: un ensayo introductorio. In Siglo XXI (Ed.), *Transparencia y rendición de cuentas* (pp. 17–45). México.

<https://doi.org/10.2307/j.ctv180h6q3.9>

Sour, L. (2012). IPSAS and government accounting reform in Mexico. *Int. J. Public Sector Performance Management* (Vol. 2).

Velásquez, O., & Pérez, J. (2018). Convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (Nicsp): comparativo de los modelos de Colombia y Chile. *Cuadernos de Contabilidad*, 19(47), 24–59.

<https://doi.org/10.11144/javeriana.cc18-45.cnic>