

El proceso de implementación de las IPSAS en los países centroamericanos

Dr. Carlos Eduardo Araya Leandro
Profesor – Vicerrector de Administración, Universidad de Costa Rica

Dr. Antonio Manuel López Hernández Catedrático, Universidad de
Granada, España

Dr. Jesús Mauricio Flórez Parra
Profesor sustituto Universidad de Granada, España

Área temática: Sector Público

Palabras clave: Contabilidad gubernamental, Centroamérica, IPSAS, sector público.

Resumen

En los últimos años, los países de la región centroamericana han realizado esfuerzos significativos por modernizar sus sistemas de contabilidad gubernamental, en búsqueda de aumentar la calidad de la información financiera pública, mejorar los procesos de toma de decisiones, de transparencia y de rendición de cuentas. Para ello la mayoría de países ha optado implementar las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSAS) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). En este contexto, este trabajo tiene por objetivo describir los procesos de implementación de las IPSAS en los países de Centroamérica así como analizar los principales elementos del entorno que favorecen o no este proceso.

Introducción

En las últimas décadas el sector público está experimentando un proceso de reformas que tiene por objetivo convertir la gestión pública en un instrumento eficiente y eficaz, en el que prime la transparencia y la rendición de cuentas (Deaconu *et al.*, 2011). Los sistemas de información contables públicos no han sido ajenos a este proceso de modernización, por el contrario, se han convertido en elementos claves de éste (Lombrado y Zanin, 2013), por su utilidad para la rendición de cuentas y para la toma de decisiones por parte de los gestores públicos.

Así, la introducción del devengo se constituye en la principal innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental durante las últimas décadas, en múltiples países. Este proceso se ha visto potenciado por la promulgación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSAS) por parte del Comité de Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y por el interés de organismos internacionales en que diferentes países en vías de desarrollo adopten esta normativa.

Los países de la región centroamericana, a saber, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá, han sometido en los últimos años sus sistemas de administración financiera pública a un proceso de reforma que pretende garantizar información de mayor calidad, confiable y oportuna de forma tal que permita, entre otros, servir de base para la toma de decisiones de parte de los diferentes grupos de usuarios, cumplir con recomendaciones emanadas de organismos financieros y de cooperación internacional y mejorar la transparencia y la rendición de cuentas (Araya *et al.*, 2011).

Las reformas emprendidas se han direccionado en dos vías de acción; por una parte, han implicado la promulgación de nueva legislación en el ámbito de la administración financiera pública y, por otra, el desarrollo de programas de mejora y tecnificación de sus sistemas de información financiera. En el primero de los casos, la nueva legislación estipula, entre otros, la incorporación del devengo como base de registro en los sistemas de contabilidad gubernamental. Además, estos países tienen que remitir información financiera periódicamente a organismos financieros internacionales, entre ellos al Fondo Monetario Internacional (FMI). Este organismo, para estandarizar y homogenizar el suministro de información, en el año 2001, estableció el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas (MEFP), por lo que los países se ven en la necesidad de adaptar su información financiera a los requerimientos de dicho manual.

En 2014, el MEFP fue sustituido por una nueva versión, mediante la cual el FMI insta a los países miembros a adoptar las directrices del mismo como base para compilar y divulgar estadísticas de las finanzas públicas, así como para declarar esta información al FMI. Entre otros aspectos, la nueva versión del MEFP recomienda que los registros contables de los países debe llevarse sobre una base de devengo, por lo que “la tarea que lleva a cabo un gobierno para preparar estadísticas fiscales acordes con las directrices establecidas en este Manual se ve facilitada por la aplicación de normas de contabilidad en base devengado de alta calidad, tales como las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Esto se debe a que la implementación de un sistema de contabilidad en base devengado mejora considerablemente los datos fuente necesarios para la compilación de las MEFP” (FMI, 2014).

Otros organismos internacionales como el Banco Interamericano para el Desarrollo (BID) han desarrollado estrategias que estimulen las buenas prácticas y mejoren los de sistemas de información financiera gubernamental; específicamente la alineación de dichos sistemas con la normativa internacional de contabilidad. Así, por ejemplo, en el 2014, el BID apoyó el establecimiento del Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina (FOCAL), organización que brinda un espacio para la reflexión, análisis permanente e intercambio de experiencias, conocimiento y buenas prácticas para el desarrollo y mejora de los modelos de contabilidad gubernamental en los países de la región.

Si a lo anterior, se une la tendencia mundial hacia la convergencia con la normativa internacional emitida por la IFAC, el resultado es un acercamiento de los sistemas de contabilidad gubernamental a estas normas (Benito *et al.*, 2007).

En este contexto, esta comunicación tiene por objetivo describir los procesos de implementación de las IPSAS en los países de Centroamérica así como analizar los principales elementos del entorno que favorecen o no este proceso. Para tal efecto, se han realizado entrevistas con los responsables del proceso de implementación de las IPSAS en los países de la región, así como una exhaustiva revisión de los documentos y legislación emitida en materia de administración financiera gubernamental en estos países.

Para el cumplimiento del objetivo propuesto, en el primer apartado del documento se define la importancia de la contabilidad de devengo y la convergencia mundial que en los últimos años se ha dado hacia las IPSAS; en el segundo, se describe la evolución de los sistemas de la contabilidad gubernamental en los países de la región; en el tercer epígrafe se señalan

los principales elementos del entorno que han tenido influencia en el proceso de reforma; en el cuarto apartado se formulan las principales conclusiones del trabajo.

1. Los procesos de innovación en los sistemas de Contabilidad Gubernamental

La gestión pública ha estado sometida en los últimos años a una serie de cambios importantes que buscan convertirla en un instrumento eficaz y eficiente que permita satisfacer las demandas de una ciudadanía cada vez más exigente y atenta en cuanto al uso de los recursos públicos se refiere. Así, la exigencia por la transparencia y la rendición de cuentas cumplen un rol fundamental en los procesos de mejora y modernización de la administración pública.

Los sistemas de información financiera gubernamental no han sido ajenos a este proceso de reforma, por el contrario, se han convertido en un elemento prioritario de este, ya que un adecuado sistema de información financiera es esencial para la transparencia, la rendición de cuentas y la toma de decisiones de parte de los gestores públicos (FMI, 2014).

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

En esta línea, autores como Caba *et al.* (2009); Chan *et al.* (1996); Ouda (2004), coinciden en señalar la introducción del devengo y, por lo tanto, la implementación de las IPSAS como una innovación total o radical de los sistemas de información financiera gubernamental ya que, entre otras cosas, permite que el sistema contable evolucione hacia un paradigma de mayor utilidad (Lüder, 1992).

Con base en el principio del devengo, las transacciones se reconocen cuando ocurren, por lo tanto, los gastos se registran en el momento en que se consumen y los ingresos en el momento en que se da la transacción financiera, independientemente de la fecha en que el efectivo ingrese a caja (Brusca *et al.*, 2016). Según señala el FMI (2014), la implementación

de un sistema de contabilidad sobre la base del devengado mejora considerablemente los datos fuente necesarios para la compilación de las Estadísticas de las Finanzas Públicas.

Por otra parte, en la administración pública a nivel internacional se ha dado una creciente demanda de transparencia (Christiaens *et al.*, 2010). En los últimos años, en diversos países, se ha producido un clima de incertidumbre y desconfianza hacia las instituciones públicas, principalmente como consecuencia de escándalos, corrupción y falta de información. Aunado a ello, el acceso a la información y la mayor concientización de la población ha acentuado la exigencia ciudadana de una administración pública más eficaz y eficiente, que realice un uso responsable de los recursos públicos. La ciudadanía reclama una gestión pública transparente y exige a los poderes públicos que rindan cuentas.

La transparencia supone la apertura al escrutinio público de la conducta y actuaciones realizadas en los asuntos públicos. La falta de transparencia produce una pérdida de confianza y de credibilidad, debido al desconocimiento, la confusión y la sospecha que se genera. Por lo tanto, uno de los principales desafíos de la administración pública es potenciar la transparencia y rendición de cuentas, como mecanismo para mejorar su legitimidad democrática y que los ciudadanos no pierdan su confianza y credibilidad en estas instituciones.

Desde este punto de vista, son diversos los autores que manifiestan que la introducción de la contabilidad sobre valores devengados permite generar más y mejor información, lo que lleva implícito una mejora en la transparencia (ver, entre otros: Abushamsieh *et al.* (2013); Brusca y Martínez (2016); Benito *et al.* (2007); Ouda (2001); Fuertes (2006)). En esta misma línea, la IFAC (2007) señala que la introducción del devengo en la contabilidad gubernamental, posibilita disponer y revelar información útil para enjuiciar y tomar decisiones sobre la asignación de los fondos públicos, así como para la rendición de cuentas de los activos controlados por la entidad. Específicamente permite, entre otros, la elaboración de estados financieros que además de suministrar información sobre los recursos económicos, de la actividad realizada y de los flujos de caja del ejercicio, facilitan evaluar la situación financiera de la entidad y de los cambios en ella.

La introducción del devengo en la contabilidad gubernamental se impulsa a partir del año 2001 en que la IFAC, por medio de su Comité de Sector Público, promulga las IPSAS (Torres, 2004). Estos pronunciamientos tienen por objetivo servir de marco normativo a nivel internacional, por medio de la emisión de normas sobre información financiera de alta

calidad y facilitando la convergencia de las prácticas contables internacionales y nacionales, mejorando de esta forma la calidad y uniformidad de la información financiera en todo el mundo (Christiaens *et al.*, 2014).

La adopción de las IPSAS por parte de los gobiernos, mejorará tanto la calidad, como la comparabilidad de la información financiera de las entidades del sector público de todo el mundo (Brusca *et al.*, 2016). En este sentido, la nueva versión del Manual para las Estadísticas de la Finanzas Públicas (FMI, 2014) recomienda que los registros contables de los países debe llevarse sobre una base de devengo, lo cual se ve facilitado por la aplicación de normas de contabilidad de alta calidad, tales como las IPSAS. Otros organismos internacionales como el Banco Mundial (BM), el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN) o las instituciones de la Unión Europea ya han adoptado las IPSAS (Benito *et al.* 2007) y otras, como el FMI o el BM han impulsado fuertemente a los diferentes gobiernos (sobre todo de los países en vías de desarrollo) a la adopción o la adaptación de éstas (Chang *et al.* 2008).

Así las cosas, las IPSAS se han convertido en un punto de referencia para muchos organismos internacionales, no sólo a la hora de modernizar sus propios sistemas contables, sino que también sirven de guía para emitir recomendaciones a los países, con el fin de que adopten sistemas contables más informativos que permitan incrementar la transparencia y la rendición de cuentas (Brusca y Martínez, 2016).

En el caso de los países de la región centroamericana, como consecuencia de diversos factores (entre los que cabe mencionar: las sugerencias de organismos financieros internacionales, el convencimiento de parte de los funcionarios de los entes rectores de la contabilidad gubernamental en cada uno de los países respecto a la necesidad de modernizar los sistemas de contabilidad y la corriente mundial que favorece la adopción o la adaptación de las IPSAS), en mayor o menor medida, han realizado acciones dirigidas a converger sus sistemas contables a la normativa de la IFAC para el sector público (ver, entre otros: ICAP, 2005; Araya *et al.*, 2011; Benito *et al.*, 2007).

2. Evolución de los sistemas de administración financiera gubernamental en los países de la región centroamericana

En la década de los años ochenta, como consecuencia de la compleja situación política que atravesaron los países de la región centroamericana se generó una importante crisis económica que a su vez provocó, entre otros, altos niveles de endeudamiento y elevados déficit presupuestarios. En ese contexto, diversos organismos financieros internacionales como el Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional, impulsaron una serie de reformas estructurales y de ajuste económico destinadas a modernizar la administración financiera pública con el fin de hacerla más eficiente, eficaz y transparente (Banco Mundial, 2000).

El proceso de reforma del Estado da pie al establecimiento de un programa de modernización de los sistemas de administración financiera gubernamental, que tiene como objetivo una mayor transparencia en el uso de los recursos públicos y una mejora importante en el proceso de rendición de cuentas (Berthin, 2008). Tal proceso es impulsado en la región por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), el Banco Mundial (BM) y la Agencia de Estados Unidos para el Desarrollo (USAID).

Este proceso de reforma arranca con la puesta en marcha del Sistema Integrado de Administración Financiera de Panamá (SIAFPA) en 1992 y finaliza, en una primera etapa, en el año 2005 con la entrada en vigor de la Ley de Administración Financiera y Régimen Presupuestario N° 550 en Nicaragua, tal como puede apreciarse en la tabla N° 1. Las reformas emprendidas se han direccionado en dos vías de acción; por una parte, han implicado la promulgación de nueva legislación en el ámbito de la administración financiera pública y, por otra, el desarrollo de programas de mejora y tecnificación de sus sistemas de información financiera.

Tabla N° 1
Reformas en Administración Financiera y su apoyo legal en Centroamérica

País	Nueva Legislación	Año	Reforma de la Administración Financiera	Año
Costa Rica	Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos N° 8131	2001	Sistema Integrado de la Gestión Financiera (SIGAF)	1998
El Salvador	Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado N° 516	1995	Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF)	2001
Honduras	Ley Orgánica de Presupuesto N° 83-2004	2004	Sistema de Administración Financiera Integrado (SIAFI)	2001
Guatemala	Ley Orgánica del Presupuesto N° 101-97	1997	Sistema Integrado de Administración Financiera y Control (SIAFSAG)	1999
Nicaragua	Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario N° 550	2005	Sistema Integrado de Gestión Financiera y de Auditoría (SIGFA)	1994
Panamá	Ley Anual del Presupuesto General del Estado y Normas Internacionales de Contabilidad Gubernamental	1997	Sistema Integrado de Administración Financiera de Panamá (SIAFPA)	1992

Fuente: elaboración propia

En relación con los sistemas de contabilidad gubernamental, cabe señalar que, la nueva legislación de administración financiera pública en cada uno de los países centroamericanos, estipula que el subsistema de contabilidad gubernamental estará conformado por el conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos para recopilar, registrar, procesar y controlar, en forma sistemática, toda la información referente a las operaciones financieras del sector público. Así mismo, señala el devengo como base para el registro de las transacciones contables.

Como se mencionó anteriormente, los países del área, en mayor o menor medida, han realizado acciones dirigidas a converger sus sistemas contables a la normativa de la IFAC para el sector público. En este sentido, resulta de importancia destacar cómo los organismos financieros internacionales, entre los que figuran el FMI, el BM y el BID, requieren de información financiera confiable para la toma de sus decisiones respecto a programas por aprobar para países en vías de desarrollo como el caso de los centroamericanos. De igual manera, los países cooperantes quieren conocer el destino que se le ha dado a los recursos aportados a la cooperación internacional. En ambos casos, un sistema de contabilidad gubernamental confiable, basado en normativa internacional, es de gran ayuda para atender los requerimientos de información de estos organismos, además

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

Así, en el caso de Costa Rica, en el año 2008 la Dirección General de Contabilidad (DGC) propone la adopción de las IPSAS. A tal efecto, se formulan una serie de decretos ejecutivos que concluyen con la aprobación del Decreto N° 34918-H del 09 de diciembre de 2008 mediante el que se aprueba la “Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en el ámbito costarricense”. El proceso debió iniciar con una implementación parcial, a partir del 02 de enero del 2010, y durante el año 2011 se preveía contar con un doble registro contable, uno basado en el sistema vigente y otro paralelo con base en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública. Se estableció que a partir del 02 de enero de 2012, sin excepción y en forma general, la aplicación definitiva de las IPSAS.

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

En noviembre de 2011, se emite un nuevo Decreto Ejecutivo, el cual señala que las instituciones incluidas en su alcance, deberán continuar realizando los cambios necesarios en sus sistemas de contabilidad y en los sistemas informáticos de soporte a los procesos contables, de acuerdo a sus planes de acción y a las directrices que emita la DGN, con el fin de que a partir de enero de 2017, se proceda a realizar los registros contables con base en las IPSAS.

A la fecha de formulación de la presente comunicación, los principales avances en el proceso de implementación se ha dado a nivel de entidades de gobierno central, no así en los gobiernos locales y otras instituciones como las universidades públicas y la Caja Costarricense de Seguro Social. Por tal motivo, en diciembre de 2018, se promulgó la ley 9635 mediante la cual se establece que todas las instituciones públicas no financieras deben adaptar sus sistemas contables a la normativa contable de la IFAC para el sector público.

En este sentido, señala la Contraloría General de la República (2019), que en caso de los gobiernos locales, continúan existiendo deficiencias en la gestión estratégica del proceso de implementación y aplicación de las IPSAS, que han afectado desde el inicio el avance en el proceso de implementación.

En el caso de Honduras, en el año 2006, la Contabilidad General de la República de Honduras (CGRH) emitió vía decreto ministerial las Normas Técnicas del Subsistema de Contabilidad Gubernamental, el cual, en su artículo N° 13 establece que la normativa y procedimientos contables del sector público *“deben estar en armonía con las Normas de Contabilidad del Sector Público, que contienen estándares universales para mejorar la calidad de presentación de la información financiera del sector público”*.

No obstante lo anterior, en la práctica las citadas normas técnicas no fueron armonizadas con las IPSAS ni existió un proceso de seguimiento al Decreto, tal y como lo señaló, mediante el informe 08-2007, el Tribunal Superior de Cuentas de la República (TSCR). En 2010, producto de la cooperación técnica del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América, se inician los procesos de capacitación en materia de IPSAS y a partir del año 2011, como parte de esta cooperación, se contó con un consultor a tiempo completo para tales fines.

Producto de la consultoría, el gobierno de la República de Honduras inició, el proceso de implementar las IPSAS, determinando, en primera instancia, la hoja de ruta que debería seguir el proceso. Es así como la Secretaría de Finanzas emitió el Acuerdo N° 269 del 8 de febrero de 2012 con el fin de crear el Comité Institucional de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

En el año 2014 se dan dos hechos trascendentales para consolidación del proceso de implementación de las IPSAS en Honduras. De un lado, la formulación, con el aporte financiero del BID, del denominado “Plan estratégico del siglo XXI, 2014-2017 modernización del sistema de contaduría pública bajo estándares internacionales”. Este plan define los principales objetivos a alcanzar en el proceso de implementación de las Normas así como sus metas, calendarización y actividades necesarias para culminar con éxito el proceso.

De otro lado, la promulgación de la Resolución JTNCA-060-08-2014, publicada el 14 de setiembre de 2014, por medio de la cual se adoptan las Normas Internacionales de

Contabilidad para el Sector Público emitidas por la IFAC en las instituciones del sector público hondureño; es decir, gobierno central, instituciones desconcentradas de la administración central e instituciones descentralizadas. Estas instancias deberán iniciar un proceso de transición técnica hacia las IPSAS a partir del 01 de enero de 2016.

Posteriormente, en 2016, mediante la resolución de la Junta Técnica de Contabilidad JTNCA N° 048-09/2016 se contempla la ampliación de plazos para la transición y aplicación efectiva de las NICSP. En ésta se establece como fecha de transición el 01 de enero de 2018 y como fecha de aplicación efectiva el 01 de enero de 2019. Finalmente, por medio de acuerdo ministerial número 572-2016 de la Secretaría de Finanzas, se aprobó el Modelo Conceptual del Subsistema de Contabilidad Gubernamental sustentado en las IPSAS.

En Panamá, a diferencia del resto de los países de la región, las normas que rigen la contabilidad gubernamental son emitidas por la Contraloría General de República (CGRP), mientras que el registro contable y la elaboración de los estados financieros es responsabilidad del Ministerio de Economía y Finanzas por medio de la Dirección Nacional de Contabilidad (DNC). Este hecho ha generado diversas disfunciones, como lo señaló una misión de expertos del FMI en el año 2012, que recomendaron la delimitación de las competencias en la regulación, gestión y control de la contabilidad entre el Ministerio de Economía y Finanzas y la CGRP (CGRP, 2012).

Por su parte, en los objetivos establecidos en el Plan Estratégico de la CGRP para el período 2010-2014, se establece como una de las metas *“modernizar el Sistema de Contabilidad Gubernamental, mediante la armonización con las Normas Internacionales de Información Financiera para el Sector Público, para garantizar la administración transparente de los fondos y bienes estatales”*.

Para el cumplimiento de estas metas, se contrató los servicios de una consultoría que elaboró un nuevo Manual General de Contabilidad Gubernamental y las Guías Técnicas de Contabilidad Gubernamental, orientado éstas hacia la normativa contable internacional para el sector público y en concordancia con el Manual de Estadísticas del FMI del año 2001.

Paralelamente, a finales de 2013, el Ministerio de Economía y Finanzas por medio de la DNC presentó un proyecto de un nuevo modelo de Administración Financiera

Gubernamental (MAFG). Dentro de los pilares detallados en este proyecto, se establecen parámetros sobre el alcance que tiene la contabilidad gubernamental en el manejo de las finanzas públicas. A la vez estima la adopción gradual de las IPSAS y el fortalecimiento del control interno en las instituciones públicas. El MAFG integra todos los módulos del sistema de administración financiera gubernamental y pretende la trazabilidad de los procesos, una mayor transparencia y rendición de cuentas del sistema.

En 2014 fue publicado el Decreto N° 220-2014-DMYSC en el que se “adoptan las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en la República de Panamá”. Este decreto no señala una fecha de entrada en vigencia de la normativa de la IFAC para el sector público. Posteriormente, en 2017, se publica el Decreto 01-2017-DNM-SC, en el que se aprueba el Manual General de Contabilidad Gubernamental basado en IPSAS y se establece el uso obligatorio del mismo en las entidades que conforman el Gobierno General.

Finalmente, durante el 2018, la Dirección de Métodos y Sistema de Contabilidad realizó una serie de actividades de capacitación en materia de IPSAS y se emitió el Manual del Proceso de Depuración y Conciliación Contable, el cual, al mes de diciembre de 2018, se encontraba pendiente de aprobación.

En cuanto a la introducción de innovaciones en el sistema de contabilidad gubernamental de Guatemala, en el 2005, por iniciativa del Ministerio de Finanzas Públicas se contrataron los servicios de un consultor internacional con el fin de obtener un diagnóstico de la situación que presentaba en ese momento la regulación de la contabilidad gubernamental en el país (MINFIN, 2006). Producto de ese diagnóstico, se identificaron tres alternativas, a saber, la adopción íntegra y literal de las IPSAS, la armonización de la normativa vigente en Guatemala con las IPSAS o bien emitir normas particulares e independientes en armonía con lo señalado en la normativa internacional. Finalmente, la Dirección de Contabilidad del Estado (DCE) optó por emitir una normatividad contable propia, pero en convergencia respecto de las IPSAS (Ruiz, 2007).

Así, a finales de 2006, se emiten las Normas de Contabilidad para el Sector Público de Guatemala, la cual contiene un conjunto de 61 normas contables. Éstas fueron emitidas con el objetivo de que sean de aplicación generalizada en todo el sector público no financiero. A pesar de la importancia del proyecto normativo y del tiempo transcurrido desde su publicación en versión como “borrador definitivo”, la implementación de ese conjunto de normas no se aprobó por parte de autoridades correspondientes y es hasta el 2010 que,

con apoyo del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América, se retoman las acciones de cara a la introducción de reformas en el sistema de contabilidad gubernamental guatemalteco.

En el año 2011 se conformó un Comité Directivo de IPSAS, entre sus objetivos se estableció la institucionalización de las normas internacionales de contabilidad en Guatemala y definir las reglas, las políticas y los procedimientos necesarios para hacerlo. Este Comité desarrolló una “hoja crítica” para la implementación de las IPSAS; en este proceso el Comité aprobó el plan de implementación de las IPSAS N° 1, 2, 9, 17 y de Base de Efectivo, en primera instancia. No obstante, el Comité posteriormente decidió recomendar la adopción de las IPSAS sobre la base acumulativa o de devengo.

Posteriormente, mediante Decreto N° 13-2013 publicado el 12 de noviembre de 2013, en una modificación a la Ley Orgánica del Presupuesto se establece la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público para todas las entidades públicas del país. A pesar de que el Decreto en mención no precisa la fecha a partir de la cual se obligue a las instituciones a llevar sus registros contables sobre la base normativa de la IFAC para el sector público, el Comité Directivo de IPSAS planteó como fecha de implementación el año 2020.

Así mismo, el Reglamento de la Ley Orgánica de presupuesto de la República de Guatemala, aprobado mediante acuerdo 540-2013, establece que el Ministerio de Finanzas Públicas por medio de Acuerdo Ministerial, determinará las directrices para la implementación gradual y progresiva de las Normas Internacionales de Contabilidad en el sistema de contabilidad integrada gubernamental y, por último, el acuerdo ministerial 534-2014 del Ministerio de Finanzas Públicas señala una serie de directrices para la implementación gradual y progresiva de las IPSAS.

A pesar de las acciones desarrolladas, Guatemala todavía enfrenta varios desafíos con la implementación de las IPSAS. Entre los principales se encuentra la necesidad de construir una plataforma tecnológica capaz de soportar los cambios en la estructura de cuentas contables y las limitaciones presupuestarias que impiden la contratación de personal calificado para la implementación de las IPSAS, la capacitación adecuada y el desarrollo de los cambios en los sistemas informáticos.

En el caso de El Salvador, en 2005, la Dirección General de Contabilidad Gubernamental

(DGCG) inició un proceso para analizar las posibles implicaciones y beneficios de la adopción o adaptación de las IPSAS en el contexto salvadoreño. Sobre la base de los resultados obtenidos en este estudio, se elaboró un plan de acción para estandarizar el sistema de contabilidad gubernamental existente con las recomendaciones formuladas en las IPSAS. Este plan de acción consistía en seis fases: entrenamiento en habilidades de diagnóstico, diseño, desarrollo, pruebas, implementación y evaluación, y los recursos humanos.

Como parte de las acciones llevadas a cabo en la primera y segunda fase, se propuso la legislación para regular el sistema de contabilidad gubernamental, de acuerdo con lo estipulado en las IPSAS. Del mismo modo, se propuso un nuevo marco conceptual para el sistema de contabilidad gubernamental y se preparó un nuevo protocolo para el tratamiento y la catalogación de las cuentas del sector público, también de acuerdo con las IPSAS.

A pesar de lo anterior, el proceso de acercamiento a la normativa contable internacional de la IFAC para el sector público se detuvo por varios años. En 2011 con el desarrollo de un diagnóstico realizado con el apoyo del FMI. Producto de ese trabajo se decidió contratar una consultoría a fin de determinar los cambios necesarios a realizar en la plataforma informática de manera que pueda soportar los requerimientos del nuevo sistema de contabilidad gubernamental basado en IPSAS.

En este país, el proceso ha sido lento, en parte por la falta de claridad y apoyo político a la reforma. Esta situación cambió en el gobierno del expresidente Sánchez Cerén (2014-2019) se estableció entre sus estrategias “Consolidar, ampliar y profundizar el ejercicio de la rendición de cuentas a la ciudadanía, las comunidades, vecindario y sectores de la sociedad”. En este marco, el Ministerio de Hacienda, incluye como proyecto asociado la adopción de las IPSAS (Ministerio de Hacienda El Salvador, 2015).

Así las cosas, en 2015 se formuló el Manual de Procedimiento Contables y el Descriptor del Plan de Cuentas bajo el enfoque de IPSAS. Posteriormente, mediante acuerdo 1158 del Ministerio de Hacienda se oficializa el proceso de implementación de las IPSAS en todo el sector público, con excepción de las empresas públicas. Finalmente, por medio del acuerdo 539 de dicho Ministerio se aprueba, en 2018, el Manual de Normas y Políticas Contables. Según el BID (2017), se estima que el proyecto de implementación de las NICSP culminará en el año 2024, no obstante, autoridades de la DGCG manifiestan que por el poco apoyo político a la reforma, en la actualidad valoran continuar o no con el proyecto.

Por su parte, en Nicaragua, a la fecha, no se han tomado acciones concretas que permitan armonizar su normativa y las prácticas de contabilidad gubernamental con las IPSAS. A pesar de lo anterior, el Director de la Dirección General de la Contabilidad Gubernamental de Nicaragua (DGCGN) señala, en entrevista que se le realizó, que en un futuro cercano han de definir la estrategia a seguir al respecto.

Diferentes hechos le hacen prever que Nicaragua se someterá a un proceso similar al que se está ejecutando en el resto de países de la región en materia de contabilidad gubernamental. Entre otros, destaca el hecho de que en el año 2014 se inició, con el apoyo BID y BM, un programa de modernización del sistema administrativo y financiero nicaragüense, que tiene entre sus objetivos “la incorporación de las mejores prácticas internacionales, el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas FMI y de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público”. Otro de los objetivos del programa de modernización es desarrollar una nueva herramienta informática que permita integrar los diferentes procesos de la administración financiera.

Por otra parte, la DGCGN realizó una valoración de las condiciones imperantes de cara a iniciar un proceso de adopción de IPSAS, producto de la cual se señalan una serie de inconvenientes para tal fin. Entre otros, se señala el alto costo financiero que implica el proceso, la carencia de una herramienta informática que permita el correspondiente registro de todos los bienes que posee el Estado, la falta de personal especializado en materia de IPSAS y el hecho de que no existan las metodologías necesarias para su implementación. Aunado a lo anterior, Nicaragua ha atravesado durante los últimos años una situación política de mucha inestabilidad por las constantes protestas de grupos y sectores que adversan al Gobierno del presidente Daniel Ortega, esta situación se ha convertido en una limitante para el desarrollo de procesos de innovación en la administración financiera del Estado.

3. Análisis de la influencia del entorno en los proceso de innovación en sistemas de información financiera gubernamental en los países centroamericanos

Como se ha señalado en el apartado anterior, en la actualidad los países de la región centroamericana, con excepción de Nicaragua, se encuentran en una etapa de diseño estratégico de las acciones a seguir en el proceso de implantación de las IPSAS como innovación en sus sistemas de contabilidad gubernamental; en este sentido, siguiendo lo señalado por Lüder (2001), se analizan los principales elementos del entorno que han favorecido o no el proceso de reforma.

En primer lugar, cabe señalar la crisis económica. Los países de la región, a pesar de que en los inicios del siglo XXI han gozado de una relativa estabilidad económica, no han logrado tener un crecimiento que les permita solventar su problemática de desarrollo socioeconómico y sus niveles de productividad, riqueza y desarrollo humano siguen siendo bajos. Es importante tener presente que, de acuerdo con la clasificación realizada por el Banco Mundial¹, Costa Rica y Panamá son considerados países de renta media alta, mientras que el resto se ubican en la categoría de países con renta media baja. Así, la condición de países en vías de desarrollo, con elevados déficits fiscales y múltiples necesidades por resolver en temas tan sensibles como seguridad, salud, infraestructura o educación, generan que estos países tengan que recurrir en forma constante a organismos financieros y de cooperación internacional en busca de recursos económicos y de apoyo técnico.

Así, por ejemplo, a la fecha de elaboración de esta comunicación, algunos de estos países enfrentan situaciones fiscales desfavorables, lo que se ve reflejado en el incremento de los niveles de deuda pública, sobre todo en los casos de Costa Rica, Honduras y Panamá, en donde, según datos de la CEPAL, los niveles de deuda alcanzan el 49%, 48% y 44% respectivamente, en relación con el PIB (CEPAL, 2018).

En este contexto, como lo señalan Godfrey *et al.* (1996), los países están interesados en mejorar su imagen o reputación internacional, ya que, en la medida en que esta mejore, se podrá acceder de una forma más sencilla a los recursos externos, sea mediante préstamos o donaciones; para lo cual, los organismos financieros demandan mayor información para evaluar la solvencia del país. Adicionalmente, una forma de optimizar esta reputación es

¹ Banco Mundial. *World Development Indicators Database*, 2010

demostrando que los sistemas de información financieros cuentan con herramientas modernas y que puedan coadyuvar a garantizar el uso apropiado de los recursos obtenidos.

Como consecuencia de la situación económica y de la necesidad de obtener recursos en el ámbito internacional, los organismos financieros ejercen una importante presión sobre estos países en relación con la demanda de información contable gubernamental. De esta forma, la aplicación de reformas que pretendan incrementar la cantidad y calidad de la información financiera gubernamental proporcionará a los organismos financieros internacionales y a los países cooperantes información confiable respecto a la gestión de los recursos públicos y su uso de acuerdo a los objetivos propuestos, lo que incrementará la confianza de dichos organismos y países.

Por su parte, los organismos financieros internacionales requieren en forma constante de información de cada uno de los países respecto al estado de sus finanzas públicas. Esta información debe remitirse en la forma que defina la entidad financiera, tal es el caso del FMI, al que los gobiernos deben de remitir información financiera en la forma que establece el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, que introduce, entre otros: la contabilidad sobre una base de devengado para registrar los eventos económicos de manera que se incluyan todos los flujos de recursos; la integración de los balances con las transacciones y otros flujos; y la cobertura completa de las actividades económicas y financieras de los gobiernos. Cabe destacar que, en la edición 2014 del Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas se sugiere la adopción de las IPSAS como fuente de información de alta calidad para la obtención de los datos necesarios para elaborar informes de dicho Manual. De esta forma, los países de la región centroamericana se han visto en la necesidad de introducir innovaciones en sus sistemas de contabilidad gubernamental a fin de armonizar los mismos con los requerimientos del FMI.

En el caso particular de Costa Rica, se encuentra en la actualidad en el proceso de adhesión a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE); en este marco, el país ha preparado un plan de acción en el que establece, entre otros, su compromiso de llevar a cabo la revisión de determinadas políticas públicas y alinear sus mecanismos de gestión pública y buenas prácticas a las del resto de países que conforman este organismo internacional, entre los cuales se encuentra la mejora en sus sistemas de contabilidad gubernamental.

Otro estímulo del proceso de innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental en estos países lo constituye la Reforma del Sector Público. Producto de la difícil situación política, económica y social por la que atravesaban y de la rigidez que generaba un Estado sobredimensionado, ineficiente y enormemente burocrático (ICAP, 1995), durante las últimas tres décadas, los gobiernos han impulsado importantes reformas en el sector público, no escapando a las mismas los sistemas de administración financiera en general y la contabilidad gubernamental en particular. Es decir, que el proceso de innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos responde en buena medida a las necesidades del proceso de reforma del Estado.

Otro aspecto importante es la necesidad de mejorar los mecanismos de transparencia y rendición de cuentas. Los gobiernos de los países de la región centroamericana no han sido ajenos a escándalos por uso inadecuado de recursos públicos (Martínez, 2003). De acuerdo con la clasificación que anualmente publica la organización Transparencia Internacional², los países centroamericanos presentan, en su mayoría, índices de corrupción elevados. Así, de un total de 180 países evaluados por dicha organización, Costa Rica ocupa el puesto 48, Panamá el 93, El Salvador el 105, Honduras el 132, Guatemala el 144 y, finalmente Nicaragua en el 152.

En cuanto al proceso de implementación de la reforma en los sistemas de contabilidad gubernamental, específicamente en cuanto a la introducción de las IPSAS, ha sido muy escasa la participación de actores externos que en otros contextos han jugado roles trascendentes y facilitadores de la reforma, tal es el caso de los colegios profesionales, el sector académico y las firmas de auditoría. La principal excepción se da en Guatemala con la participación decidida del Colegio Guatemalteco de Contadores Públicos en el proceso.

Como todo proceso de cambio en la gestión pública, se han presentado una serie de barreras de implementación de la normativa contable internacional de la IFAC. Entre las más relevantes destaca la ausencia de una adecuada estimación de los costos asociados al proceso de implementación y que en la mayoría de países no se cuenta con recursos específicos para tal fin, lo que puede representar una amenaza al cumplimiento de los objetivos propuestos en los respectivos planes de acción. El soporte financiero para este fin a estado vinculado al apoyo financiero de organismos internacionales como el Banco

² *Corruption Perceptions Index*, 2018.

Mundial, el Banco Interamericano de Desarrollo y Agencia de los Estados Unidos para el desarrollo internacional.

Otra barrera relevante son los requerimientos tecnológicos y las adaptaciones o cambios que deben de realizarse a los sistemas de información, esto asociado no solo a la limitada capacidad tecnológica sino también a la elevada inversión económica que significa. Destaca en este apartado los importantes avances en los sistemas de información desarrollados en El Salvador y particularmente en Panamá en donde se ha realizado una importante inversión en el denominado sistema de Integración y Soluciones Tecnológicas del Modelo de Gestión Operativa (ISTMO), un moderno sistema que permitirá generar información de calidad para los mecanismos de control, rendición de cuentas y toma de decisiones y que será la base tecnológica sobre la que se implementarán las IPSAS.

Finalmente, la resistencia al cambio y la falta de recurso humano capacitado también interfiere en el adecuado proceso de implementación. Esta situación es más evidente en los casos de Honduras y El Salvador, países en los que se señala que existen pocos incentivos para la contratación de personal calificado en los órganos responsables de la contabilidad gubernamental.

4. Conclusiones

Productos de diferentes aspectos, entre los que sobresalen la necesidad de armonizar la información financiera del país con los requerimientos de los organismos financieros internacionales, el convencimiento por parte de los funcionarios de los entes rectores de la contabilidad gubernamental con respecto al objetivo de modernizar los sistemas de contabilidad y la corriente mundial que favorece la adopción o la adaptación de las IPSAS; los países de la región centroamericana, en mayor o menor medida, han realizado acciones dirigidas a confluir sus sistemas contables a la normativa de la IFAC para el sector público.

Los estímulos que han generado la introducción de innovaciones en los sistemas de contabilidad gubernamental de los países de la región centroamericana, son muy similares; destacando, la situación económica imperante, la reforma integral del Estado en la que se enmarca la modernización de los sistemas de contabilidad, la necesidad de mantener una adecuada reputación internacional a fin de acceder a recursos sea de parte de organismos financieros o de la cooperación internacional, la demanda creciente por mayor

transparencia y rendición de cuenta y la necesidad de armonizar la información financiera gubernamental con los requerimientos de información de los organismos financieros internacionales, como por ejemplo el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas del FMI.

La situación institucional de estos países presenta elementos comunes que pueden favorecer la introducción de la innovación en sus sistemas de contabilidad gubernamental, tal es el caso del sistema legal imperante o la estructura del Estado. En el caso de esta última, por tratarse de países relativamente pequeños en extensión, con dos niveles de gobierno, pero, con una centralización muy marcada en el nivel de gobierno central, con una legislación basada en el principio de centralización normativa y descentralización operativa, pueden facilitar los procesos de reforma. Por el contrario, elementos como la estructura y cultura administrativa rígida y burocrática que persiste en estos países y la poca oferta de recurso humano calificado, atentan contra el adecuado desarrollo de los procesos de implantación de innovaciones en los sistemas de contabilidad gubernamental.

La implementación de las IPSAS se constituye en un proceso complejo, de alto costo y de largo plazo. Para países en vías de desarrollo, como es el caso de los centroamericanos, entre los desafíos principales se encuentran la escasez de recursos económicos para invertir en estos proyectos, las limitaciones de los sistemas informáticos, la legislación existente y la capacidad institucional de las entidades involucradas. Estos factores hacen que los procesos se tornen lentos y no hacen viable el cumplimiento de los cronogramas establecidos originalmente, situación reiterada en los países en estudio.

Organismos financieros y de cooperación internacional han jugado papeles relevantes en los últimos años, en materia de modernización de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana, tal es el caso de BID con el apoyo al Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina (FOCAL), una organización que busca promover la cooperación entre los países participantes y servir de marco para el intercambio de experiencias en torno a estos temas. De igual forma la OCDE, en el caso particular de Costa Rica, asume un rol importante en el impulso al establecimiento de buenas prácticas en la gestión pública en general y en lo relacionado con la normativa contable en particular.

Un aspecto de mucha relevancia, por el tiempo que pueda tardar los procesos de cambio y los costo asociados al mismo, lo constituyen las modificaciones en los sistemas de información. En el caso de Panamá y El Salvador han realizado importantes avances en el ISTMO y SAFI II, respectivamente, lo cual favorece el proceso de implementación de las IPSAS.

Es relevante que en el corto plazo se realicen más estudios que permitan evaluar el progreso logrado en la implementación de las IPSAS en estos países, especialmente en vista de la entrada en vigencia de normas obligan a la adopción de dicha normativa en los países que están a la vanguardia del proceso, esto con el fin de determinar el nivel de éxito obtenido. Del mismo modo, sería relevante comparar la situación en estos países con la experiencia obtenida en otras regiones o en países con niveles más altos de desarrollo socioeconómico.

Referencia bibliográfica

Abushamsieh, K., López, A., & Ortiz, D. (2013). Administrative reforms to governmental financial information systems in GCC countries: The case of Qatar. *Middle Eastern Studies*, 49(5), 790–804. doi:10.1080/00263206.2013.811650

Araya, C., Caba, C., & López, A. (2011). La innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental en la región centroamericana: evidencias desde Costa Rica. *INNOVAR Journal of Administrative and Social Sciences*, 21(41), 111–123.

Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (2017), Estado de Adopción de las IPSAS en El Salvador. [Retrieved April 10, 2019 from <http://www.transparenciafiscal.gob.sv/downloads/pdf/700-DGCG-BO-2018-20166.pdf>

Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: The role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293–317. doi:10.1177/0020852307078424

Berthin, G. (2008). Fortalecimiento de la capacidad de formular e implementar políticas de transparencia y anticorrupción en América Latina. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, 41, 34–50.

Brusca, I, Gómez-Villegas, M. and Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36 (1), 51-64.

Brusca, I and Martinez, 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.

Caba, C., López, A., & Ortiz, D. (2009). Governmental financial information reforms and changes in the political system: The Argentina, Chile and Paraguay experience. *Public Administration and Development*, 29, 429–440. doi:10.1002/pad.551

- Chan, J., Jones, R., & Lüder, K. (1996). Modeling governmental accounting innovation: An assessment and future research directions. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, 1–19.
- Chang, J., Chen, G., & Chow, C. (2008). Exploring the desirability and feasibility of reforming China's governmental accounting system. *Journal Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 20(4), 482–510.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rolle, C. (2010). Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537–554. doi:10.1177/0020852310372449
- Christiaens, J., Vanhee, C., Rossi, F., Aversano, N., & Cauwenberge, P. (2014). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177. doi:10.1177/0020852314546580
- Contraloría General de la República de Costa Rica. (2006). Informe del estudio realizado en el Ministerio de Hacienda sobre el rol de la Contabilidad Nacional en el desarrollo de la normativa contable del sector público. San José, Costa Rica.
- Contraloría General de la República de Costa Rica (2019). Informe de la auditoría de carácter especial sobre el avance del proceso de implementación y aplicación de las NICSP en 21 municipalidades del país. Informe DFOE-DL-IF-006-2019, San José, Costa Rica.
- Contraloría General de la República de Panamá. (2012). Informe anual de labores. Retrieved January 20, 2015 from http://www.contraloria.gob.pa/archivos_informesdelc/INFORMES%20DE%20GESTION%20INSTITUCIONAL/Informe%20de%20Gestion%20Institucional%202011.pdf
- Deaconu, A., Nistor, C., & Filip, C. (2011). The impact of accrual accounting on public sector management. An exploratory study for Romania. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 32, 77–97.
- Comisión Económica de América Latina y el Caribe (CEPAL). (2019). Anuario Estadístico de América Latina y el Caribe, 2018. Santiago, Chile.
- Comisión Económica de América Latina y el Caribe (CEPAL). (2019). Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2018. Los desafíos de las políticas públicas en el marco de la Agenda 2030. Santiago, Chile.
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2007). Manual de pronunciamientos de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. New York.
- Fondo Monetario Internacional (FMI). (2001). Manual de estadísticas de las finanzas públicas. Washington, DC: Fiscal Affairs Department.
- Fondo Monetario Internacional (FMI). (2014). Manual de estadísticas de las Finanzas Públicas. Washington, DC: Fiscal Affairs Department.
- Fuertes, I. (2006). El modelo de contabilidad pública internacional de la IFAC: análisis de la armonización formal. IX Jornada de contabilidad pública ASEPUC. Logroño, España.
- Godfrey, A., Devlin, P., & Merrouche, C. (1996). Governmental accounting in Kenya, Tanzania and Uganda. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, 193–208.
- Instituto Centroamericano de Administración Pública (ICAP) (1995). Lineamientos estratégicos 1995-1999: Nueva visión del ICAP hacia el siglo XXI para reorientar su cooperación con los países centroamericanos. San José, Costa Rica.

Instituto Centroamericano de Administración Pública (ICAP) (2005). El proceso presupuestario de los SIAF y el gasto social en Centroamérica y Panamá. *Revista Centroamérica de Administración Pública*, 49, 155–189.

Lombrano, A., & Zanin, L. (2013). IPSAS and local government consolidated financial statements proposal for a territorial consolidation method. *Public Money and Management*, 33(6), 429–436. doi:10.1080/09540962.2013.836004

Lüder, K. (1992). A contingency model of governmental accounting innovations, in the political-administrative environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99–127.

Lüder, K. (1994). The contingency modal reconsidered: experiences from Italy, Japan and Spain. *Perspectives on Performance Measurement*, 1-16.

Lüder, K. (2001). Research in comparative governmental accounting over the last decade – achievements and problems. Paper presented at the meeting of the 8th Biennial CIGAR Conference: Innovations in Governmental Accounting, Valencia, Spain.

Martínez, J. (2003). *Ver para crear: la información pública ciudadana en América Central, un estudio desde la sociedad civil*. San José, Costa Rica: Fundación Acceso.

Ministerio de Hacienda de Costa Rica. (2010). Plan de acción para la adopción e implementación de las IPSAS en el ámbito costarricense. San José.

Ministerio de Hacienda de El Salvador (2015). Plan Estratégico Institucional 2015-2019. [Retrieved April 12, 2019 from <http://www7.mh.gob.sv/downloads/pdf/700-DPEF-MN-2017-10003.pdf>]

Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala (MINFIN). (2006). Memoria anual del año 2005. Ciudad Guatemala.

Ouda, H. (2001). Basic requirements for a model for successful applications of accrual accounting in the public sector. Paper presented at the meeting of 8th Biennial CIGAR Conference: Innovations in Governmental Accounting, Valencia, Spain.

Ouda, H. (2004). Basic Requirements for a model for successful implementation of accrual accounting in the public sector. *The International Consortium on Governmental Financial Management*, 4(1), 78–99.

Ruiz, A. (2007). Matrices contables de conversión automática en el SICOIN-WEB del sistema integrado de administración financiera (SIAF) (Bachelor's Degree). Universidad de San Carlos, Ciudad Guatemala.

World Bank. (2000). *Reforming Public Institutions and Strengthening Governance*. Retrieved January 16, 2015, from: <http://www1.worldbank.org/publicsector/Reforming.pdf>

Transparency International (2019). Corruption Perceptions Index 2018. [Retrieved April 08, 2019 from: <https://www.transparency.org/cpi2018>]