

Adopción de las IPSAS: ambiente contable en gobiernos locales de América Latina

IPSAS adoption: the accounting environment in local governments in Latin America

Adoção das IPSAS: ambiente contábil em governos locais da América Latina

Gabriela Molina Frisancho

Mestre em Contabilidade pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - FACIC (UFU)
 Chefe de Planejamento, Orçamento e Contabilidade na Prefeitura de Ccapacmarca, Cusco, Perú
 gabriela.frisancho44@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0001-6026-6423>

Ricardo Rocha de Azevedo*

Doutor pelo Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade – FEARP (USP)
 Professor Adjunto na Faculdade de Ciências Contábeis - FACIC (UFU), Uberlândia/MG, Brasil
 ricardo.azevedo@ufu.br
<https://orcid.org/0000-0001-6302-0760>

Angélica Arroyo Morales

Doutora pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Ciências Contábeis (UNMSM)
 Docente Principal a Dedicación Exclusiva de la Facultad de Ciencias Contables y Financieras (UNSAAC), Lima, Perú
 angelica.arroyo@unsaac.edu.pe
<https://orcid.org/0000-0002-1828-6444>

Dirección de contacto principal para la correspondencia*

Av. João Naves de Ávila, 2121 – Bloco F - Campus Santa Mônica, CEP: 38.400-902 – Uberlândia MG, Brasil

Resumen

La investigación analizó las influencias del ambiente contable en el proceso de convergencia a las IPSAS, centrándose en los gobiernos locales, poco investigados en la literatura. Mediante entrevistas con normalizadores y contadores de 5 países latinoamericanos (Brasil, Perú, Argentina, Paraguay y Colombia), fueron observadas principales diferencias en: (i) modelo de convergencia (directo/indirecto); (ii) *software* contable (estandarizado/subcontratado); (iii) equipo contable (interno/externo/mixto); (iv) apoyo y capacitaciones (promovidas/requeridas); (v) formación profesional (evaluado/otorgado). Los efectos de las diferencias halladas se vieron reflejados en la actuación del contador. Desconocimiento, automatización, desinterés, son algunas respuestas de contadores municipales. Los resultados no definen a los países como “adoptante” o “no adoptante”, sin embargo, el análisis de las implicaciones para las IPSAS permite identificar en qué fase de adopción se encuentra un país (*declaración, implementación, aplicación*). La investigación muestra contextos y respuestas diferenciadas, llamando a reflexión sobre la importancia de la percepción del contador–reflejado en su actuación–frente al ambiente contable donde se desenvuelve.

Palabras clave: Ambiente contable; convergencia; gobiernos locales. IPSAS; reformas contables

Abstract

The research analyzes the influences of the accounting environment on the process of convergence to IPSAS, with a focus on local governments – a topic little researched in the literature. The study involved interviews with standard-setters and accountants from five Latin American countries (Brazil, Peru, Argentina, Paraguay, and Colombia). The results suggest that the primary determinants of IPSAS adoption in these countries are: (i) the convergence model (direct/indirect); (ii) accounting software (standardized/outsourced); (iii) the accounting team (internal/external/mixed); (iv) support and training (promoted/required); and (v) professional training (evaluated/awarded). The findings imply that differences in these areas may be related to the performance of local government accountants. Unfamiliarity, automation, and disinterest were some of the responses from municipal accountants. The results do not define countries as “adopting” or “non-adopting”; however, the implications for IPSAS allow for the identification of the phase of adoption a country is in (*declaration, implementation, application*). The research shows different contexts and responses, highlighting the importance of the accountant’s perception – reflected in their performance – in the accounting environment in which they operate.

Keywords: Accounting environment; convergence; local governments; IPSAS; accounting reforms

Resumo

A pesquisa analisou as influências do ambiente contábil no processo de convergência às IPSAS, com foco nas prefeituras, pouco discutido na literatura. Por meio de entrevistas com normatizadores e contadores de 5 países da América Latina (Brasil, Peru, Argentina, Paraguai e Colômbia), as principais diferenças foram observadas em: (i) modelo de convergência (direto/ indireto); (ii) software contábil (padronizado/terceirizado); (iii) equipe contábil (interna/externa/mista); (iv) suporte e treinamento (oferecido/solicitado); (v) formação profissional (avaliada/outorgada). Os efeitos das diferenças encontradas refletiram-se no desempenho do contador. Desconhecimento, automatização, desinteresse, são algumas respostas dos contadores municipais. Os resultados não definem aos países como “adotantes” ou “não adotantes”, no entanto, a análise das implicações para as IPSAS permite identificar em que fase de adoção um país se encontra (*declaração, implementação, aplicação*). A pesquisa mostra diferentes contextos e respostas, exigindo reflexão sobre a importância da percepção do contador – refletida em sua atuação – no ambiente contábil em que atua.

Palavras-chave: Ambiente contábil; convergência; governos locais; IPSAS; reformas contábeis

1 Introducción

La convergencia ha sido definida como el proceso de cambios desarrollados por las entidades con miras a la adopción de las IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) (Nascimento et al., 2014). El proceso de adopción e implementación de las normas internacionales no solo ha significado cambios en la legislación y normativa contable, sino también mejoras en los sistemas (Bisogno & Cuadrado-Ballesteros, 2020), y cambios políticos y culturales (Abdulkarim et al., 2020, ACCA, 2017).

Siguiendo las reflexiones de Andrews (2013), las IPSAS pueden ser vistas como una reforma ‘importada’ que sigue una estructura estandarizada con un modelo “one size fit all”. Sin embargo, los países que están en proceso de convergencia han demostrado experiencias y resultados diferentes (Abdulkarim et al., 2020; Polzer et al., 2020). Por tanto, es posible apuntar que el contexto y las condiciones preexistentes en los países (Adhikari et al., 2013) podrían definir el proceso de implementación de las IPSAS, luego de la decisión inicial de adopción.

Esta investigación considera que el proceso de convergencia de las IPSAS en los países debería considerar tres etapas, lo que permitiría una mayor comparabilidad: etapas de adopción (declaración y estandarización), implementación (proceso interno en los gobiernos) y aplicación (uso efectivo de la información). La adopción de las IPSAS se produce por la decisión de convergencia (declaración), y por la creación de normas internas por parte de los países en la adopción indirecta (convergencia) o por la determinación de la adopción directa de las IPSAS. La aplicación de las IPSAS se refiere al proceso de uso práctico de la información contable en valores devengados. Aunque estos pasos generalmente se han discutido como sinónimos, su separación es relevante. Por ejemplo, el informe de seguimiento de la ACAA (2017) separa claramente las etapas de adopción e implementación para todos los países analizados.

La literatura ha señalado la dependencia de recursos financieros externos (Gómez-Villegas, Brusca & Bergmann, 2020) como la principal motivación para que los países adopten las IPSAS. Se han presentado algunos incentivos comunes en los países latinoamericanos para la adopción de las NICSP, como la necesidad de mejoras en la transparencia y la rendición de cuentas como una forma de combatir la corrupción, y la fuerte influencia de organismos internacionales como el Banco Mundial, el FMI e Inter-Banco Americano de Desarrollo (Gómez-Villegas, Brusca & Bergmann, 2020). El desempeño de redes profesionales como el Foro de Tesorerías Gubernamentales de América Latina [FOTEGAL] y el Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina [FOCAL] también es un factor relevante para explicar la difusión de las IPSAS en los países latinoamericanos (Pimenta & Pessoa, 2016; Neves & Gómez-Villegas, 2020). A pesar de las presiones externas, la implementación efectiva de las IPSAS por parte de los países latinoamericanos ha sido identificada como solo formal e incompleta (Polzer et al., 2020), lo que abre espacios para futuras investigaciones.

Los recursos financieros (Adhikari et al., 2013; Aquino, Caperchione, et al., 2020), sistemas de información y comunicación (Azevedo, Aquino, et al., 2020; Azevedo, Lino, et al., 2020), y profesionales calificados (Abdulkarim et al., 2020; Ademola et al., 2020) como características relevantes para la implementación. Dichos factores, también considerados barreras, han sido apuntados como ‘insuperables’ (Abdulkarim et al., 2020), pudiendo estar relacionados a una implementación retórica o idealizada de las IPSAS (Caperchione et al., 2019; Neves & Gómez-Villegas, 2020).

Este escenario puede ser percibido más frecuentemente en países de América Latina (Brusca et al., 2016; Gómez-Villegas et al., 2020), especialmente en aquellos considerados pioneros en la convergencia (Brusca et al., 2016; Gómez Villegas & Montesinos Julve, 2012). Países como Perú que ha declarado adoptar las IPSAS hace casi dos décadas (Resolución N° 029-2002-EF/93.01), y es considerado adoptante a nivel internacional (IFAC, 2021), pero que a la fecha sus reportes financieros no son elaborados con base en IPSAS, es un ejemplo del fracaso del proceso de adopción.

Si bien muchos países latinoamericanos han sido identificados como pioneros en la adopción de

IPSAS, la implementación ha sido identificada más como una acción retórica que como una acción real (Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016; Gómez-Villegas, Brusca & Bergmann, 2020), confirmando que para muchos “todavía no está clara la idea de la situación de adopción de las IPSAS en América Latina” (Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016, p. 55). Estas afirmaciones pueden sustentarse en el hecho de que muchos de los países latinoamericanos identificados como adoptantes de estas medidas pueden no estar aplicando la norma en su totalidad en la fase de implementación (Cavanagh & Benito, 2016).

Además, la literatura se ha concentrado en el nivel central, siendo escasa la discusión de implementación de IPSAS a nivel local (Grossi & Steccolini, 2015; McLeod & Harun, 2014). Y con foco en la estructura contable, los estudios se han centrado en analizar un país (Aquino & Neves, 2019; Ravello et al., 2015; Sediya et al., 2017), con poca investigación comparativa, especialmente en América Latina, con algunas excepciones (Polzer, Gårseth-Nesbakk, & Adhikari, 2020; Aquino, Caperchione, et al., 2020; Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016; Gómez-Villegas, Brusca & Bergmann, 2020), lo que no permite una mejor comparación de diversos contextos y sus efectos en la fase de implementación de IPSAS, como resultado de la etapa inicial de adopción.

En este contexto, el objetivo de este estudio es analizar la influencia del Ambiente Contable de los países latinoamericanos en la etapa de implementación de IPSAS, buscando analizar cómo los elementos estructurales afectan la legitimidad percibida de la norma por parte de los actores. Para eso, fueron comparadas las características organizativas, legales y políticas del entorno contable de 5 países Latinoamericanos (Argentina, Brasil, Colombia, Perú, Paraguay). El análisis comparado busca mostrar similitudes y diferencias en el ambiente entre los países y a partir de ello identificar los efectos de las acciones tomadas en cada país. Los resultados pueden servir como ejemplo para otros países que están iniciando o están en proceso de adopción y implementación de IPSAS, y busca contribuir a la literatura que ha analizado las condiciones internas en los países de América Latina para aceptar las normas (afectando su legitimidad), como el bajo compromiso de los profesionales de las instituciones contables y la falta de procesos de difusión interna (Polzer, Gårseth-Nesbakk, & Adhikari, 2020).

El requerimiento de estudios comparativos (Abdulkarim et al., 2020; Adhikari et al., 2013; Anessi-Pessina et al., 2008) junto al interés por conocer las prácticas, motivaciones y disponibilidad para el éxito de las IPSAS (Abdulkarim et al., 2020) son el sustento para desenvolver esta investigación. Los hallazgos contribuyen a nivel académico, incrementando estudios sobre la respuesta de los actores frente a la reforma contable de las IPSAS. A nivel práctico, tanto contadores (preparadores) y en especial normalizadores (*make-setters*) son beneficiados al observar y entender ambientes contables de otros países y que ello sirva de guía en su proceso de adopción. Adicionalmente, vista la reforma contable como política pública, se buscan factores estructurales que estén asociados al fracaso o éxito de las reformas contables (Aquino, Caperchione, et al., 2020) pudiendo indicar lecciones para el desarrollo de nuevas políticas no necesariamente contables.

2 Literatura

2.1 Efectos de la legitimidad de la norma

La legitimidad puede ser definida como la percepción de que ciertas acciones son socialmente aceptadas, deseables, adecuadas o apropiadas dentro de un sistema construido socialmente (Suchman, 1995; Deephouse & Suchman, 2008). El proceso de búsqueda de legitimación no es fijo, considerando que las fuentes de legitimidad y criterios de evaluación son variables (Deephouse et al., 2017).

Los estudios que discuten la legitimidad se centran en la legitimidad organizacional. La legitimidad como una fuerza gravitacional hacia el cumplimiento de una norma representa una discusión que debe ser considerada (Moreira, 2013). Franck (1990) afirma que "la fuerza gravitacional hacia la obediencia es más fuerte si la base de la obligación es más asociativa que meramente contractual" (Franck, 1990, p. 186), es decir, los actores tienden a implementar efectivamente un cambio si lo perciben como legítimo para sus necesidades, lo que va más allá de una mera obligación.

La legitimidad normativa (*normativity*) establece que una regla, norma o ley tiene una mayor tendencia a ser seguida si es vista como legítima por los actores que están subordinados a ella, incluso sin la presencia de coerción y monitoreo externo. Para que la norma sea vista como legítima, se deben percibir cuatro propiedades en la norma: determinación, validación simbólica, coherencia y adhesión (Franck, 1990). La normatividad discute que la simple existencia de una regla o ley no es suficiente para que sea cumplida (Bebbington et al., 2012). Factores como la claridad del texto, el respaldo y apoyo de las autoridades a la norma, y la alineación de la norma con otras prácticas y estructuras locales de quienes la adoptarán, afectarán el grado de cumplimiento de la norma por parte de los actores (Franck, 1990).

La propiedad de la determinación se refiere a las "propiedades literarias" del texto que están ejerciendo una atracción al cumplimiento (Franck, 1990, p. 52), que está relacionada con el contenido y la claridad del texto. Cuando el mensaje de lo que se espera de los sujetos es claro, no deja espacio para interpretaciones o justificaciones fuera de la norma. Problemas como la falta de consenso entre los normalizadores o la falta de identificación clara del problema pueden producir una norma indeterminada

(Franck, 1990; Moreira, 2013). La falta de identificación del problema puede ser más común en países con derecho consuetudinario en los que la dinámica es crear reglas después de que el problema ha surgido (Bentham, 1962), lo que se ve como una cultura presente en América Latina (Arellano-Gault, 2018).

La validación simbólica indica que el uso de señales o símbolos otorga legitimidad a la norma (Franck, 1990). Las costumbres, tradiciones o ceremonias locales pueden hacer que el normatizador sea reconocido como tal mediante el ritual, como la realización de una ceremonia de presentación del normatizador o la identificación del normatizador en sellos o encabezados de documentos. El reconocimiento claro de una norma por actores que tienen un pedigrí (*pedigree*) o mandato social para validarla es un elemento esencial para su implementación, que también considera el proceso mediante el cual se creó o formuló la norma (Dworkin, 1977). Así, el proceso seguido para la aprobación de una norma también determina su grado de legitimidad.

La coherencia de la norma presenta señales de lo que es importante para que haya un alineamiento de la norma (i) con la realidad/contexto en que se inserta; (ii) con otras normas presentes en el contexto a ser aplicada, y (iii) con el propio contenido de la norma a ser introducida (Franck, 1990). La coherencia de la norma con el contexto en que se inserta puede desprenderse de la propia necesidad de los sujetos de ser regulados por normas o reglas que estén alineadas a las prácticas y valores que se han formado en su realidad y respondan a las demandas de regulación. Las divergencias o conflictos entre las normas ya existentes y las nuevas normas a ser insertadas mitigan la aplicabilidad de los nuevos estándares. El hecho de ser percibida una descoordinación, o incluso una exigencia diferente entre normas en un mismo contexto, puede generar confusión en su aplicación.

Por último, la propiedad de la adhesión es más puntual y considera que una norma no existe por sí sola, necesitando de otras normas que respalden la implementación de la norma (Franck, 1990). De esta manera, surge la figura de las reglas primarias (norma que se debe legitimar) y las reglas secundarias (normas, manuales, guías que respaldan la regla primaria) (Hart, 1961).

En resumen, la normatividad presenta que "la legitimidad de una regla determina, en todo o en parte, la capacidad de una norma de ejercer presión sobre el cumplimiento de los subordinados" (Franck, 1990, p. 193). Bebbington et al. (2012) concluyen que la normatividad es el resultado de las presiones de actores, y no un monopolio de gobiernos, al igual que Franck (1990) presenta que la legitimidad de la norma depende de la jerarquía de reglas que crean las condiciones, primero para su producción y después para su aplicación (Brusca et al., 2018).

2.2 Reformas de la contabilidad pública en los países

La literatura que trata sobre la convergencia a IPSAS ha identificado varios factores para su efectividad; de influencia positiva o negativa de acuerdo al contexto; que inciden en la adecuación, aceptación y cumplimiento de la reforma (Abdulkarim et al., 2020; Ademola et al., 2020; Adhikari et al., 2013; Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Aquino & Neves, 2019; Manes Rossi et al., 2016). En el proceso de convergencia (adopción y implementación), algunas barreras comunes (recursos, sistemas, preparación) son señaladas recurrentemente en la literatura, que se relacionan con la legitimidad que la norma recibirá por parte de los actores.

La relación positiva entre los recursos financieros disponibles y la adopción de reformas (Lapsley & Wright, 2004) se encuentra en línea con la necesidad de recursos que experimentan los países. Para que un país sea reconocido a nivel internacional y se envuelva en la economía mundial, sus normas de información financiera no deben ser ajenas a las que rigen a nivel internacional (Ademola et al., 2020). Por ello, organizaciones como el Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional exigen que la información financiera sea próxima a las IPSAS como condición para otorgar préstamos (Adhikari et al., 2013). La 'dependencia de recursos' (Aquino, Caperchione, et al., 2020) ligada a la presión de las organizaciones termina resultando en que el país no tenga otra opción más que adoptar la reforma, entendido aquí como el proceso inicial de convergencia (Adhikari et al., 2013). El respaldo y apoyo brindado, de forma interna o externa, ha servido de base para los países en el proceso de adopción de reformas. Por ejemplo, Brasil y Colombia fueron impulsados por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), el Grupo de los 20 (G20), y firmas de auditoría internacionales, para tomar la decisión de adoptar IPSAS (Aquino, Caperchione, et al., 2020).

Por otra parte, una vez decidida la adopción, la participación de organizaciones internacionales como soporte (Jorge et al., 2019), la actuación de los órganos normalizadores (*making-setters*) (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016) y el apoyo de las autoridades gubernamentales (Abdulkarim et al., 2020) son considerados factores llave en la implementación de las IPSAS.

Además de los emisores de normas, el éxito de la implementación depende del apoyo claro de los Tribunales de Cuentas de los países, quienes velarán por la adecuación de las NICSP en los gobiernos locales. En ese sentido, Sasso, Ramos y Varela (2023) mostraron que, en los municipios de Río de Janeiro en Brasil, la actuación de los órganos de control fue un factor decisivo. La investigación de Azevedo, Lino y Aquino (2020), y Azevedo, Aquino, et al., (2020) mostró que los gobiernos locales observan objetivamente cómo se posicionarán los Tribunales de Cuentas frente a la reforma. Si perciben que este cambio no se

puede hacer cumplir de manera efectiva, con posible coerción debido a la no implementación, tienden a no hacer esfuerzos para adoptarlo.

Sin embargo, incluso con el apoyo y esfuerzo, la reforma ha sido cuestionada, demostrando que existen características del entorno de cada país que están directamente relacionadas al proceso de implementación. Por ejemplo, los sistemas de tecnología de información y comunicación han sido ampliamente discutidos en la implementación de nuevos estándares (Azevedo, Aquino, et al.,2020; Azevedo, Lino, et al.,2020). El *software* contable procesa los registros contables y puede proporcionar informes financieros y contables, por lo que es de gran importancia (Sediyama et al.,2017), elemento ya señalado como un desafío para los países de América Latina (Uña & Pimenta, 2016). Un sistema visto como soporte, podría responder a las exigencias de contadores y brindar la información necesaria a todos los interesados en la información financiera. Esta situación permitiría ver al sistema contable como un factor que puede restringir o impulsar la integración de la reforma (Azevedo, Aquino, et al.,2020), cuyo éxito depende de una revisión de un plan de cuentas integrado, y su integración con el clasificador de presupuesto, evaluación de activos y pasivos, y también una reelaboración de flujos de procesos administrativos (Uña & Pimenta, 2016).

Por otro lado, la preparación básica y continua del personal contable también es vista como factor determinante (Abdulkarim et al.,2020; Ademola et al.,2020; Adhikari et al.,2013). Sin los conocimientos necesarios, la aplicación de la reforma solo sería una ilusión (Ademola et al.,2020) generando retraso en la implementación y resistencia a la reforma (Adhikari et al.,2013). La falta de preparación también estaría relacionada a la percepción de las IPSAS como complejas (Adhikari et al.,2013; Adhikari & Gårseth-Nesbakk,2016).

Las IPSAS son muy complejas y no existen modelos simplificados para pequeñas y medianas entidades, como en el caso de las IFRS (Adam & Heiling, 2023) lo que afecta a los gobiernos locales. La complejidad de las IPSAS surge por la influencia y tradiciones contables que representan una cultura contable institucionalizada (Abdulkarim et al.,2020). El conflicto que puede ser observado entre las nuevas prácticas y la lógica institucional dominante (Aquino & Neves,2019) generaría una desalineación de prácticas, afectando negativamente la implementación (Adhikari & Gårseth-Nesbakk,2016). Adicionalmente, la falta de obligación institucional de IPSAS a través de un mandato legal afectaría el nivel de implementación de las normas (Abdulkarim et al.,2020; Adhikari & Gårseth-Nesbakk,2016).

Tabla 1

Factores discutidos por los autores

Factores	Autores
Personal calificado	Lima & Lima(2019); Nascimento et al.,(2014); Abdulkarim et al.,(2020); Ademola et al.,(2020)
Apoyo político	Adhikari et al.(2013) ; Jones & Caruana(2016)
<i>Software</i>	Ravello et al.,(2015); Uña & Pimenta (2016); Sediyama et al.,(2017); Azevedo, Aquino et al.,(2020); Azevedo, Lino et al.,(2020)
Actuación de los <i>making-setters</i> y autoridades	Araya-Leandro et al.,(2011); Adhikari & Gårseth-Nesbakk (2016); Abdulkarim et.al.,(2020)
Apoyo de los Tribunales de Cuentas	Azevedo, Lino & Aquino (2020); Azevedo, Aquino, et al.,(2020); Sasso, Ramos & Varela (2023)
Actuación de Organizaciones Internacionales	Adhikari et al.,(2013); Araya-Leandro et al.,(2011); Manes-Rossi et al.,(2016); Jorge et al.,(2019); Aquino, Caperchione et al.,(2020); Bergmann & Labaronne (2013).
Educación contable	Adhikari & Gårseth-Nesbakk (2016); Sellami & Gafsi (2019)
Costo de implementación	Ademola et al.,(2020)
Conflicto de prácticas	Adhikari & Gårseth-Nesbakk (2016); Abdulkarim et al.,(2020)

La Tabla 1 resume los factores señalados por los autores que interfirieron en la comprensión e implantación de la reforma. Factores entendidos como barreras (recursos, *software*, preparación y valores del contador) generaron procesos de implementación incompleta, modificaciones de plazos (Azevedo, Aquino, et al.,2020), o interrupción después de ser iniciada la reforma (Aquino & Neves,2019; Azevedo, Aquino, et al., 2020; Polzer, Gårseth-Nesbakk, & Adhikari, 2020). Lo que demuestra que, el proceso de convergencia plena requiere no solo de un cambio normativo, sino también de cambios en el entorno contable a ser implantadas, que debe considerar tanto desafíos técnicos, como la decisión de abandonar el costo histórico como base para la medición de activos y pasivos, reemplazándolo por el valor razonable o costo de reposición, como desafíos políticos, como la clara delegación de facultades a las unidades contables para realizar la proceso (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016).

Importarse por el factor económico, social, cultural, constitucional y político de donde se prevé que sean implementadas reformas, puede garantizar mayor éxito en su implementación (European Commission,2009). Por el contrario, la implementación de nuevas normas por imposición sin tener discusiones previas ni considerar las características locales y cultura interna de un país, puede ser visto como un proceso colonizador contable (Nascimento et al.,2014), que marginan los elementos específicos del contexto local, además de no satisfacer las necesidades locales (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016;

Polzer, Gårseth-Nesbakk, & Adhikari, 2020). Por tanto, es necesario que los normalizadores consideren las necesidades y capacidades de sus entidades al adoptar IPSAS (Harun, Eggleton, & Locke, 2021), ya que reformas aceptadas con éxito en un contexto, probablemente no se replique en otros contextos (European Commission, 2009).

3 Metodología

La investigación se identifica como un estudio cualitativo, con enfoque inductivo en la recolección de datos (revisión documental y entrevistas); e interpretativo, cuanto al análisis de la información. Para la selección de países se revisaron primero las páginas web, leyes, decretos, resoluciones y comunicaciones que cada país latinoamericano tiene abiertas al público. Luego, se clasificó a cada país identificando su modelo de adopción (Bergmann & Labaronne, 2013) entre directo (sin modificaciones a normas emitidas por IFAC) e indirecto (adaptación de normas emitidas por IFAC). De acuerdo al año de adopción, se clasificaron entre *early adopters* o *later adopters* (Tolbert & Zucker, 1983), como criterio de clasificación fue tomado de base el año 2008, año promedio de adopción. Los plazos (Argento, Peda & Grossi, 2018; Azevedo, Aquino, et al., 2020) se diferencian entre gradual (adopción de algunas IPSAS) y universal (todas las IPSAS), también conocido como el modelo Big Bang (ACCA, 2017). Los países también delimitan la adopción a todos o algunos niveles de gobierno (Tabla 2).

Como resultado de la revisión documental inicial, se obtuvo información de 16 países de América Latina. Algunos países no fueron incluidos por la falta de información sobre su proceso de convergencia. Para el primer filtro, los países debían considerar a los gobiernos locales en la convergencia. La investigación adoptó como criterio de selección de casos la estrategia de selección intencional de tipo muestreo de casos basado en criterios (Patton, 2015). Esta estrategia busca seleccionar casos que poseen características específicas de interés en el análisis. Se seleccionaron como *early adopters* Perú y Colombia, y como *later adopters* Paraguay y Brasil. Adicionalmente, Argentina fue seleccionada por tener características diferentes en la forma en que ha adoptado las IPSAS (no adoptante declarada). El objetivo fue seleccionar casos con características diferentes con relación al modelo de adopción, variando los adoptantes iniciales y los más recientes, pudiendo así percibir diferencias en la conducción interna de la reforma en los países.

El caso de Argentina llama la atención por ser un país considerado no adoptante de las IPSAS (Pimenta & Pessoa, 2016; IFAC, 2021, ACCA, 2017), pero que internamente ya hay un proceso de convergencia que es necesario observar, dado que ha desarrollado cambios importantes en la contabilidad del país con evolución en su Sistema Integrado de Administración Financiera (SIDIF) (Pimenta & Pessoa, 2016).

El foco de la investigación ha sido en los Gobiernos Locales (GL) – también conocidos como gobiernos municipales – por ser entidades consideradas importantes en la administración y prestación de servicios (Aversano et al., 2019; Lapsley et al., 2009). Además, son entidades de menor tamaño con características internas (recursos financieros, organización) que dificultarían la implementación de la reforma y obtención de beneficios (Amaral et al., 2014; Anessi-Pessina et al., 2008; Lima & Lima, 2019), consecuentemente, es menos probable que se ajusten a las IPSAS (Amaral et al., 2014). El análisis de los gobiernos locales resulta relevante para esta investigación, dado que, en general, el Gobierno Central es uno de los principales actores en la conducción de la reforma contable en los países, cuya legitimidad percibida de la norma tiene una mayor tendencia a estar presente. Los gobiernos locales representan la base de la información financiera y económica de un país, ya que es la información consolidada de todos los municipios la que se encuentra en la cuenta general de un país. Adicionalmente, el nivel de autonomía de una entidad puede generar divergencias en los tratamientos contables, lo que dificulta la medición del estado actual de adopción de un país (Gómez-Villegas et al., 2020).

Para las entrevistas semiestructuradas (Bauer & Gaskell, 2000; Patton, 2015), fueron seleccionados representantes de organismos normativos (*make-setters*) y/u organismos fiscalizadores, y contadores de gobiernos locales; ambos considerados actores de la reforma (Jorge et al., 2019). Los entrevistados fueron clasificados entre (i) especialistas y (ii) contadores (Tabla 3). Tanto especialistas como contadores se encuentran envueltos en la adopción de IPSAS y la percepción que ambos tienen es diferenciada siendo que uno actúa como normalizador y/o fiscalizador y el otro como preparador. La visión sobre las acciones que el gobierno toma sirvió de base para entender el contexto interno que enfrentan con la reforma.

Para el primer contacto (semillas) se utilizó la lista de contactos del Foro de Contadores Gubernamentales de América Latina (FOCAL) y de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC). La selección de estos grupos consideró el interés de los integrantes con la convergencia y la diversidad de representantes de países latinoamericanos. La comunicación se realizó por correo electrónico y, cuando estuvo disponible, por teléfono celular u otras redes (LinkedIn, Twitter). Para obtener más contactos, fue seguido el método *snowball* (Bryman, 2012), en que, al culminar la entrevista con los respondientes, se solicitó voluntariamente brindar contactos de otros especialistas y/o contadores. A falta de respuestas, también se consideró los contactos de acceso público de los organismos normalizadores y/o fiscalizadores de cada país.

Tabla 2 Proceso de convergencia en América Latina, con indicación de los países seleccionados

País	Fecha de declaración de adopción	Early/Later adopters (2008)	Plazos de adopción	Modelo de adopción	Delimitación	Selección
Guatemala	1997	<i>Early</i>	Gradual	Indirecto	Gobiernos Locales no obligados	-
Perú	2002	<i>Early</i>	Gradual	Directo	Total	Si
Uruguay	2002	<i>Early</i>	Gradual	Directo	Total	-
Colombia	2007	<i>Early</i>	Universal	Indirecto	Total	Si
Costa Rica	2007	<i>Early</i>	Gradual	Directo	Plazos más largos para Gobiernos Locales	-
México	2008	<i>Later</i>	Gradual	Indirecto	Total	-
Brasil	2008	<i>Later</i>	Universal, y posteriormente gradual	Indirecto	Plazos más largos para Gobiernos Locales	Si
Argentina	2008	<i>Later*</i>	Gradual	Indirecto	Adopción voluntaria	Si
República Dominicana	2009	<i>Later</i>	NA	Directo	Total	-
Venezuela	2011	<i>Later</i>	Gradual	Indirecto	Gradual	-
Honduras	2014	<i>Later</i>	Gradual	Directo	Total	-
Nicaragua	2014	<i>Later</i>	Gradual	Indirecto	Total	-
Panamá	2014	<i>Later</i>	Universal	Directo	Total	-
Chile	2015	<i>Later</i>	Gradual	Indirecto	Gobierno Central	-
Paraguay	2015	<i>Later</i>	Gradual	Indirecto	Total	Si
El Salvador	2016	<i>Later</i>	Gradual	Directo	Gobierno Central	-

Notas. (NA) – Datos no disponibles. *Early*: países que declararon adopción de las IPSAS antes del 2008; *Later*: países que declararon adopción de las IPSAS a partir del 2008; Gradual: adopción de IPSAS por partes (primeras 10 IPSAS); Universal: adopción de todas IPSAS; Directo: adopción de IPSAS emitidas por IFAC sin ninguna modificación; Indirecto: Adaptación de las IPSAS considerando el contexto y características de cada país, generalmente son emitidas nuevas normas con base en las IPSAS. (*) Argentina no adopta abiertamente las IPSAS, pero ha venido adoptando elementos de contabilidad de causación, cercanos a sus características.

Las entrevistas fueron guiadas por protocolos previamente establecidos, aprobados por el Comité de Ética de la Universidad. Para los especialistas, el protocolo busca confirmar la información documental y encontrar divergencias entre la legislación y la práctica contable. El análisis de los documentos se basó en el análisis de publicaciones de informes gubernamentales que presentaban definiciones del estado de adopción e implementación de la convergencia al interior de los países. A partir de ello, conocer la opinión que tienen sobre el proceso y cambios que el país desarrolla para la implementación de las IPSAS. En caso de los contadores, además de su percepción sobre la reforma y cambios en el país, el protocolo incluye preguntas sobre su desenvolvimiento y responsabilidades en su entidad. Incluso las entrevistas realizadas con los participantes de los Gobiernos Locales se realizaron centrándose en su impresión de cómo los gobiernos locales estaban percibiendo las normas y buscando comprender la estructura de los países en los que operan los Gobiernos Locales.

Tabla 3

Caracterización de los entrevistados

Entrevistado	País	Tipo de entrevistado	Órgano Público	Relación con <i>make-setters</i> o <i>stakeholders</i>	Experiencia (años)	Duración (min.)
1	Argentina	Contador	Gobierno local	Ninguna	8	42
2	Argentina	Contador	Gobierno local	Ninguna	27	83
3	Argentina	Contador	Ninguno	AIC ⁽ⁱ⁾ / FACPCE ⁽ⁱⁱ⁾	34	69
4	Argentina	Especialista	Tribunal Constitucional ^(iv)	AIC ⁽ⁱ⁾ / FACPCE ⁽ⁱⁱ⁾	38	106
5	Brasil	Contador	Gobierno Local	Instructor de capacitaciones	7	80
6	Brasil	Contador	Empresa proveedora de <i>software</i>	Instructor de capacitaciones	30	63
7	Brasil	Especialista	Gobierno Local	Regulador	44	50
8	Brasil	Especialista	Secretaría del Tesoro Nacional	Normalizador	7	54
9	Brasil	Especialista	Banco Mundial	Ninguna	8	53
10	Colombia	Contador	Empresa Asesora	Regulador	40	69
11	Colombia	Especialista	Universidad	Ninguna	5	88
12	Paraguay	Contador	Gobierno local	Ninguna	20	64
13	Paraguay	Especialista	Dirección General de Contabilidad	Normalizador	27	70
14	Perú	Contador	Ninguno	AIC	31	54
15	Perú	Contador	Gobierno local	Ninguna	18	76
16	Perú	Contador	Gobierno local	Ninguna	10	37
17	Perú	Especialista	Empresa Asesora	Regulador	4	60
18	Perú	Especialista	CONNECTAMEF ⁽ⁱⁱⁱ⁾	Regulador	33	82

Notas. (i) Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC). (ii) Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). (iii) Órgano descentralizado del Ministerio de Economía y Finanzas para apoyo y atención a usuarios. (iv) Tribunal Constitucional: Órgano responsable de interpretar y hacer prevalecer la norma

Al ser entrevistas semi-estructuradas, el protocolo sirve de guía, pudiendo adicionar nuevas preguntas según cada contexto, lo que no interfiere con la idea principal de cada pregunta. Con la autorización de los entrevistados, las entrevistas fueron grabadas y transcritas de forma literal (*verbatim*) (Kowal & O'Connell, 2014). El análisis se realizó mediante categorizaciones por etapas, en las que se plantearon factores iniciales, seguidos de una nueva ronda de categorización (Miles et al., 2013).

La categorización de primera orden buscó, de forma exploratoria, los atributos que caracterizaran cada elemento que impactaría en la etapa de implementación. En esta primera etapa se reconocieron elementos o indicadores de la investigación que son los factores que afectan en la adopción de normas. Para esta primera etapa, fueron reconocidos como elementos: (i) la organización política (niveles de gobierno, liderazgo en GL, desarrollo de actividades); (ii) el sistema contable (normalizadores, normativa contable, capacitaciones); (iii) la estructura contable (equipo contable, *software*, plan de cuentas); y (iv) el entorno del contador (organización de la profesión, funciones contables, sanciones).

En seguida, fue elaborado un cuadro comparativo entre los países con los elementos reconocidos de forma que permita localizar las diferencias y puntos convergentes entre los países analizados (Tabla 4). A partir de esta información ordenada, los autores concluyeron sobre las características que vienen afectando el proceso de adopción, centrándose en los elementos que afectarían la legitimidad percibida de la norma.

4 Influencias del entorno contable del país en la reforma contable

El ambiente contable que tiene cada país demuestra diferencias, especialmente en el *software*

contable, tercerización contable y capacitación del personal, y grupos de apoyo para la difusión. Para discutir los efectos del ambiente contable en la adopción de las IPSAS, fue necesario entender cuál es el proceso de adopción.

El proceso de convergencia inicia con la declaración expresa del país de adopción de las IPSAS. Los 5 países, excepto Argentina, han declarado la adopción de las IPSAS (Pimenta & Pessoa, 2016). Sin embargo, la decisión de adopción no surgió necesariamente en el mismo momento de la declaración. Brasil, Colombia y Paraguay ya realizaban acciones para la adopción sin que haya sido declarada formalmente, posteriormente los órganos normalizadores encargados de la convergencia declararían formalmente las etapas de adopción en documentos oficiales (Tabla 2).

Esas primeras acciones clasificarían a Colombia y Perú como *early adopters* en este estudio. En Argentina, a pesar de que las primeras acciones fueron realizadas el 2008 por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPE), el país aún no es considerado como adoptante (IFAC & CIPFA, 2018; Pimenta & Pessoa, 2016; ACCA, 2017). Las normas son elaboradas por la FACPE en formato de Recomendaciones Técnicas que necesitan previa aceptación e integración de cada Tribunal de Cuentas para ser aplicado por las entidades de su jurisdicción. Lo que demuestra el alto grado de autonomía de estas entidades.

Cada país reconoce un órgano normatizador responsable de la reforma que lidera el proceso de convergencia a nivel nacional (Tabla 4). En Brasil, la Secretaría del Tesoro Nacional (STN) en conjunto con el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), serían responsables por la conducción de la reforma. Sin embargo, diferentes interpretaciones y exigencias de los Tribunales de Cuentas sobre las entidades estarían deslegitimando las acciones de la STN frente a la adopción de las IPSAS, y retrasando la adopción (Azevedo, Aquino, et al., 2020). La ausencia de legitimación por parte de los Tribunales de Cuentas es relevante, dado que la actuación de los Tribunales de Cuentas ha sido identificada como uno de los factores preponderantes para el éxito de la convergencia a las IPSAS por parte de los Gobiernos Locales.

El conflicto generado entre lo que es emitido por la STN y lo que es exigido por los Tribunales de Cuentas (Aquino, Lino, et al., 2020; Lino, 2019), no deja clara la figura de un órgano normalizador validado (Franck, 1990) para regular el campo contable, con *pedigree*, tal como lo trata la literatura. La falta de consenso entre los dos órganos lleva a que las entidades decidan qué información producir (alineada a la STN o de acuerdo con lo exigido por el Tribunal Constitucional), dado que una clara ausencia de validación por *stakeholders* externos es uno de los principales elementos que reducen la legitimidad de la norma. Si la decisión fuera cumplir con el primer control (Tribunal Constitucional), la información brindada puede estar fuera de la normativa, afectando a la convergencia (Lino, 2019).

La Tabla 4 presenta una contextualización de la estructura político-administrativa de los países analizados, identificando los órganos conductores de la reforma y el proceso de convergencia que cada país ha seguido. Esta comprensión es importante, dado que, frente a los cambios en la estandarización de los procesos, es importante considerar los contextos específicos del país, ya que esto determina cuál es la estructura de poder (órganos conductores) y los canales y flujos de comunicación para la difusión de la información contable (Adhikari et al., 2021).

El nivel de autonomía y descentralización del sistema contable de los gobiernos locales también puede ser diferenciado para cada país, lo que se refleja en la diversidad contextual presente (Lima & Lima, 2019). Adicionalmente, la estructura legal del país puede interferir en cuanto a los cambios que deben hacerse en la contabilidad pública (Macêdo et al., 2010).

La forma en que la difusión de la información presente en la reforma contable ocurre dentro de los países, es decir, cómo las nuevas reglas son recibidas por los gobiernos locales, es influenciada por el modelo político-administrativo. En países considerados unitarios como Perú, Paraguay y Colombia, los gobiernos locales tienen menor autonomía para cuestionar las reglas de contabilidad que deben ser aceptadas, a diferencia de Brasil y Argentina, países federativos, donde, aunque existe una fuerte coordinación del Gobierno Central, el proceso debe ser apoyado por mecanismos de monitoreo. Por ejemplo, en Brasil, el monitoreo se lleva a cabo a través de sistemas informatizados de recolección y evaluación externa coordinados por la Secretaría del Tesoro Nacional, como el Ranking de calidad de la información contable y fiscal (STN, 2023), que "es una iniciativa de la Secretaría del Tesoro Nacional que fue creada para evaluar la consistencia de la información que el Tesoro recibe a través del Sistema de Información Contable y Fiscal del Sector Público Brasileño - Siconfi".

Como forma de monitoreo de la información contable, uno de los instrumentos utilizados es la creación de un plan de cuentas estandarizado para los niveles de gobierno, modelo adoptado por todos los países analizados, con excepción de Argentina. En el caso de Argentina, un país caracterizado por una gran autonomía de cada provincia, el Tribunal de Cuentas Provincial es quien elabora el plan de cuentas para las entidades dentro de su jurisdicción. A partir de esto, cada provincia decide o no adoptar este plan. El alto nivel de autonomía es percibido de la siguiente manera, como lo describe un entrevistado de Argentina:

[...] las Recomendaciones Técnicas dictadas por la federación, cada provincia debe adoptarlas para su jurisdicción, para que los contadores las apliquen en la jurisdicción (Entrevistado 4, Argentina)

Tabla 4
Ambiente contable de los países

Dimensiones	Brasil	Perú	Argentina	Paraguay	Colombia
(i) Convergencia en el país					
Modelo político-administrativo	Federativo	Unitario	Federativo	Unitario	Unitario
Modelo adoptado	Indirecto	Directo	Indirecto*	Indirecto	Indirecto
Declaración de adopción	2008	2002	2008	2016	2007
Retraso de plazos	Si	Si	En implementación	En implementación	Si
Make-setter	STN / CFC ^(iv)	DGCP ⁽ⁱ⁾	FACPCE	DGC ⁽ⁱⁱⁱ⁾	CGN ⁽ⁱⁱⁱ⁾
Estado actual	<i>Aplicación</i>	<i>Declaración</i>	<i>Implementación</i>	<i>Implementación</i>	<i>Aplicación</i>
(ii) Entorno contable					
Plan de cuentas	Estandarizado	Estandarizado	No estandarizado	Estandarizado	Estandarizado
Software contable	Subcontratado	Software único-SIAF	Según cada TC	Subcontratado	Software único-SIAF
Tercerización de actividades contables	Está permitido	No permitido	Según cada TC	Está permitido	No permitido
Servicios de apoyo externo	Consultoría subcontratada es común	Apoyo gubernamental	Consultoría subcontratada es común	Consultoría subcontratada es común	Apoyo gubernamental
Capacitación contable	Coordinación conjunta entre STN / CFC ^(iv)	Promocionado por la DGCP	Depende de la entidad	Promocionado por DGC	Promocionado por CGN
Control/Supervisión	Control posterior. TCs	Control simultáneo y posterior. CGR.	Control simultáneo y posterior. TCs	Control posterior. CGR	Control simultáneo y posterior. CGR
(iii) Profesión contable					
Ejercicio de la profesión	Registro Contable. Requiere evaluación previa.	Inscripción en el colegio profesional	Inscripción en el colegio profesional	Inscripción en el colegio profesional	Inscripción en el colegio profesional
Sanciones previstas	Suspensión, multa, revocación	Suspensión, multa, despido	Llamada de atención, amonestación, multa	Sumario administrativo, traslado, despido	Suspensión, multa, revocación

Notas. (i) DGCP: Dirección General de Contabilidad Pública. (ii) DGC: Dirección General de Contabilidad. (iii) GCN: Contaduría General de la Nación. (iv) CFC: Consejo Federal de Contabilidad. STN: Secretaría del Tesoro Nacional; (*) Argentina es un país considerado no adoptante das IPSAS (IFAC,2021, ACCA, 2017)

Por su parte, Brasil adopta una estandarización del plan de cuentas nacional desde el año 2014, que tiene una estructura estandarizada (llamada PCASP) utilizada por todos los niveles de gobierno (Gobierno Federal, Estados y Municipios) (Sedyama, Aquino & Lopes, 2017). Sin embargo, la realidad ha mostrado que los Tribunales de Cuentas han incorporado niveles contables específicos con un mayor detalle, lo que puede generar diferentes 'dialectos' del PCASP (Aquino, Lino & Azevedo, 2022; Aquino & Neves, 2019), manteniendo, no obstante, su estandarización en la estructura general.

Esta estandarización no es percibida de la misma manera por los contadores en Brasil. Según uno de los contadores encuestados en el país, el hecho de que cada Tribunal de Cuentas añada especificidades a su plan de cuentas ya significa que dentro del país se utilizan varios planes de cuentas. A pesar de la aparente estandarización, la percepción es que existen tres planes de cuentas diferentes en el país:

[...] [1] plan de cuentas extendido, [2] plan de cuentas de la federación [hace señas con las manos dejando uno en cada una], tenemos los llamados [3] planes de cuentas de los tribunales de cuentas (Entrevistado 5, Brasil)

Así, se puede observar que aún no se ha logrado una estandarización completa del plan de cuentas en Brasil y Argentina. En los demás países analizados (Perú, Colombia y Paraguay), esto no sucede de la misma manera, ya que los contadores reconocen que existe uniformidad en los códigos utilizados en el registro contable, incluso percibiendo la facilidad que tienen los contadores para manejar estos planes de cuentas.

Otra característica relevante es la existencia de diversidades de prácticas contables creadas por otros *stakeholders*. A menudo, se tiene la impresión de que el país posee reglas contables unificadas por tener un único normatizador, pero al observar la experiencia interna de cada país, se percibe que, en la práctica, la regulación estandarizada puede estar siendo afectada, lo que influirá en la legitimidad de la norma IPSAS introducida en el país.

En Brasil esta cuestión es relevante, ya que cada estado tiene sus propios Tribunales de Cuentas autónomos, que definen reglas específicas de presentación de cuentas. La definición de reglas específicas de presentación de cuentas conduce a cambios en la contabilidad, ya que los datos deben ser transmitidos y registrados de acuerdo con la regla definida. El siguiente testimonio demuestra la diversidad de prácticas existentes, como se refleja en la presentación de cuentas: *En toda mi experiencia, he conocido 17 tipos de rendición de cuentas, 17 Tribunales de Cuentas, porque trabajé en 17 estados diferentes.* (Entrevistado 6, Brasil).

Se observa que hay efectos que están afectando la estandarización de prácticas, lo que puede ocurrir de manera similar al caso de Argentina. Las consecuencias de estas diversidades pueden reflejarse en la adopción de estándares internacionales, como lo muestra el relato de uno de los entrevistados de Brasil:

No tenemos un estándar nacional, esa es la verdad. ¿Cómo puedo adherir a un estándar internacional? [...]. Dentro de un país, un estado piensa de una manera, el municipio piensa de otra, en otro estado piensan de otra [...]. Entonces, tenemos diversas normas aquí dentro del estado, la federación, y luego tomo un país diferente y quiero alinearlos. Es decir, no podemos resolver nuestro problema en casa y queremos seguir el ejemplo de la casa de al lado (Entrevistado 5, Brasil).

Se puede observar que la percepción del contador es que no existe una estandarización en el plan de cuentas, lo que ha afectado la adopción de las IPSAS, ya que cada Tribunal de Cuentas acaba desarrollando diversas reglas (eventos contables), dirigiendo la atención hacia determinadas políticas en detrimento de otras. Sin embargo, incluso con el testimonio presentado por el encuestado, hay una estandarización contable en Brasil. La regulación contable brasileña establece que el plan de cuentas estandarizado puede ser modificado a partir del quinto código, pero el propósito de esto es ofrecer la libertad de adaptar el plan de cuentas de acuerdo a las necesidades de las entidades.

En Colombia se ha observado una preocupación por la medición y reconocimiento de activos y pasivos que es regulada por el organismo encargado de la reforma (Contaduría General de la Nación), el Ministerio de Hacienda y la Contraloría:

La Contaduría puede decir cuáles son los bienes que tiene el Estado, sacarlos del balance, pero la Contaduría tiene una forma de evaluar esos activos o pasivos, esa información no coincide con la información tratada, por ejemplo, por el Ministerio de Finanzas o la Contraloría, que puede tratar la información en régimen de no competencia, como se hace en la contabilidad pública, pero en régimen de caja, la información es muchas veces diferente y el problema de la falta de unicidad de la información financiera debe ser resuelto por entidades estatales (Entrevistado 12, Colombia)

A pesar de este testimonio, podría surgir un problema de conflicto de prácticas, pero esto no se percibe, ya que las entidades siguen lo que está normatizado por el órgano conductor y esto no ha causado problemas para los gobiernos locales. En cuanto a la información financiera consolidada del país, la justificación frente a las observaciones realizadas por el órgano fiscalizador (Contraloría General de la

República) es que la información contable y financiera preparada por todas las entidades del gobierno general se realiza en base a la normativa emitida por la Contaduría General de la Nación (CGN):

En el municipio de [...] desde la creación de la CGN, siempre hemos obtenido una opinión sin salvedades en todas nuestras demostraciones financieras del municipio, incluyendo demostraciones financieras consolidadas del municipio de Medellín con sus entidades descentralizadas [...] Aquí, el Contador General vive en prisión porque cumple con las IPSAS y las auditorías de la Contraloría se basan en las normas internacionales de auditoría, que son diferentes. Por eso, cuando el controlador exige al contador general explicaciones, lo que este responde es: estoy aplicando las normas de informes financieros del IPSASB (Entrevistado 12, Colombia)

Como se puede observar en los relatos de los contadores entrevistados, en Perú y Paraguay no se percibe ningún conflicto entre lo que está normatizado y lo que está siendo fiscalizado, lo que significa que las entidades siguen lo que está estandarizado por los organismos reguladores y fiscalizadores sin mayores problemas. Esto sugiere que la adopción de las IPSAS en estos países está siendo más fluida y sin grandes obstáculos, lo que facilita la implementación de la reforma contable y la búsqueda de la conformidad con los estándares internacionales.

La organización de los equipos contables también varía entre los países. En general, los equipos pueden organizarse de cuatro formas: (i) contador permanente, (ii) contador permanente con apoyo externo, (iii) contabilidad tercerizada y contador permanente como asistente, y (iv) contabilidad completamente tercerizada. En el caso de los países federales (Brasil y Argentina), el Tribunal de Cuentas determina cómo se debe llevar la contabilidad y también puede dejar la decisión a cargo del municipio.

La contabilidad tercerizada también está permitida en Paraguay y Colombia. Según el tamaño de la entidad, se puede mantener un equipo contable interno o tercerizar las actividades contables. Por ejemplo, la tendencia de los municipios más grandes es mantener un equipo permanente interno de la entidad.

Además de esto, en países como Perú donde no se permite la tercerización de la actividad contable, se puede apreciar que no todo el personal que integra el equipo contable cuenta con formación en el área. El tema de la formación contable fue discutido por Adhikari y Gårseth-Nesbakk (2016), quienes concluyen que la falta de correspondencia entre la educación y la práctica contable afecta el desarrollo profesional de la actividad.

La opinión de un experto de Paraguay indica que la tercerización contable no es incentivada por los organismos normativos, que buscan fomentar que las entidades tengan contadores dentro de la municipalidad en lugar de depender de asesorías contables, como se indica en el relato:

Nuestra intención es fortalecer institucionalmente que las alcaldías tengan al contador permanente. No tenemos interés en tercerizar la contabilidad. Siempre apoyaremos que las áreas de contabilidad sean institucionalizadas dentro de cada municipio y que sean empleados públicos (Entrevistado 17, Paraguay)

Sin embargo, una entrevista con un consultor de Paraguay presenta una visión alternativa de la importancia de la asesoría contable en el país para la difusión de las normas contables:

Somos nosotros [empresa asesora] los que generalmente transmitimos otra vez esa información a esa persona interna dentro de la institución [contador interno] o al director financiero, o al tesorero, o al propio intendente, somos nosotros los encargados de transmitir esa actualización o esa necesidad dentro del área contable. (Entrevistada 12, Paraguay)

Esta visión está en línea con Aquino y Neves (2019) quienes concluyeron la importancia de los servicios de asesoría tercerizados como los principales canales para la difusión y operación de las IPSAS en Brasil.

La forma en que se organiza la profesión contable puede afectar la reforma. La profesión contable está formalizada y regulada en todos los países analizados, siendo necesario el registro en el colegio profesional correspondiente para ejercer la profesión contable. Solo en Brasil se requiere un examen para registrarse como contador, evaluando los conocimientos adquiridos en las instituciones de educación superior (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016). En cuanto a esto, se puede identificar una falta de preparación, como señala uno de los entrevistados de Brasil, que destaca la escasez de disciplinas sobre contabilidad pública, señalando que los contadores concluyen la universidad sin mayores conocimientos, como comenta el entrevistado 9 (Brasil): "la universidad te prepara muy poco para la contabilidad pública, está mucho más enfocada en aspectos comerciales y tributarios. Apenas se aborda una o dos asignaturas de contabilidad pública".

En el caso de los siete países analizados, se requiere tener la profesión contable y estar registrado para llevar a cabo actividades contables en entidades públicas. Sin embargo, esto no se exige para el resto del equipo contable. Es común en estos países la presencia de personas con otras formaciones en el equipo contable. Esto se observó en Perú, Argentina y Colombia, que coincidentemente son los que

mantienen un equipo contable interno. En Brasil, aunque la legislación determina que todos los servicios contables sean ejecutados exclusivamente por contadores, lo que incluiría a todo el equipo contable, esto no ha sido ampliamente fiscalizado por el consejo de la profesión.

Otra explicación para la baja adherencia de los contadores puede estar asociada a la 'baja cultura de participación' en la regulación del país, presente en al menos 14 menciones realizadas por los encuestados en los países. En el proceso de implementación de nuevas normas, Brasil, Perú, Paraguay y Colombia permiten la participación de contadores en el proceso de consulta de la norma. Sin embargo, la percepción de participación ha sido baja o incluso inexistente en estos países, lo cual es contradictorio y puede indicar problemas en la divulgación de cómo se lleva a cabo el proceso. Los entrevistados han señalado la poca difusión del proceso como una de las razones, según muestra un especialista peruano:

Yo pienso que no lo hacen porque tampoco el consejo normativo dice: vamos a emitir la directiva de cierre contable 2020, queremos vuestra opinión para mejorar esta directiva. Yo creo que falta eso de difundir, sociabilizar con todos los contadores (entrevistado 18, Perú)

Como declara el entrevistado 12, de Paraguay: "Esa cultura de la participación nos cuesta todavía, esas dinámicas del sector público no han sido entendidas ni aprobadas, en general, por la comunidad". Este relato respecto al trabajo conjunto que debería ser realizado en el proceso de elaboración de normas, deja ver una responsabilidad compartida tanto de contadores como de normatizadores, dado que puede afectar la propiedad de determinación de la norma, afectando su percepción de legitimidad. El entrevistado de Paraguay también declara expresamente una posición pasiva en relación con las normas realizadas:

Nosotros estamos ajenos a cualquier tipo de injerencia o de participación en esa elaboración de reglamentaciones cada año [relación con los emisores de normas]. Más bien nos limitamos a esperar que salga la ley o el decreto y adecuarnos a lo que ellos están solicitando. (Entrevistado 12, Paraguay)

Con respecto a la adopción de IPSAS fue cuestionado el proceso de implementación en los gobiernos locales. Entrevistados de Argentina y Perú declararon desconocer el proceso, lo que puede indicar problemas en la difusión interna de la información. Externamente, se entiende que el país es un "adoptante de IPSAS", pero al hablar con los contadores se percibe desconocimiento, lo cual es una evidencia clara de la diferencia entre adopción e implementación. Un contador de Argentina despertó interés cuando se le preguntó acerca de IPSAS:

No, la verdad. si te digo, no lo he escuchado. Acá ... por lo menos donde yo me manejo, en el municipio ... no lo he escuchado [las IPSAS]. Pero ahora que me lo decís, voy a estar más atenta. ... me quedo con esa inquietud que no está mal, está bueno lograr que nos abramos un poco a ese intercambio, esa relación y no estar cerrados a las normas que tenemos (entrevistado 1, Argentina)

En el caso de Brasil, fueron reforzados los resultados de Lima y Lima (2019) y Nascimento et. al. (2014) mostrando la falta de preparación de los contadores sobre IPSAS. En Paraguay, por el contrario, se enfatizó que la implementación de IPSAS en gobiernos locales está en marcha, pero aún no se habla de una implementación completa. Cabe resaltar que esa información fue declarada por un contador que presta servicios contables, y no por un contador permanente. Esa diferencia puede dejar ver el nivel de conocimiento e interés que tiene el personal que labora en el área contable, aquí definido como equipo contable.

Por lo tanto, la falta de educación contable para el sector público puede causar desentendimiento y falta de preparación para los profesionales involucrados en el proceso de reforma, como se observa en los relatos de los entrevistados, quienes destacan el mayor enfoque en la educación contable del sector privado, como lo indica el entrevistado 21 (Perú): "cuando estaba en la universidad nunca había escuchado IPSAS", y también por el siguiente pasaje, de Colombia:

Aunque en los últimos 10 años las universidades pueden haber avanzado en la enseñanza de las normas de informes financieros del IASB en el sector privado, no podemos decir lo mismo en el campo de la contabilidad pública, ya que esta formación en sí misma es la formación que la Contaduría General de la Nación ha impartido a través de procesos de capacitación de corta duración, o porque la Contaduría imparte seminarios, a lo sumo da diplomas. (Entrevistado 12, Colombia)

Así pues, es importante destacar la formación básica de aquellos que tendrían que trabajar en el sector público, lo cual ya ha sido señalado como una barrera para la adopción de las IPSAS (Agyemang & Yensu, 2018; Azevedo, Lino & Diniz, 2019; Chytis et al., 2020; Polzer et al., 2021). La baja calificación profesional puede afectar la legitimidad percibida de la norma, afectando las propiedades de determinación,

coherencia y adherencia (Franck, 1990), ya que el contenido de las NICSP debe ser claro para los profesionales para que sean percibidas como legítimas.

La forma en que un país organiza los softwares de contabilidad ha demostrado tener un papel relevante. Esto se debe a que la ejecución de las actividades contables está guiada por los estándares contables, pero también el Sistema Tecnológico de Información es un protagonista en el entorno contable (Azevedo, Aquino, et al., 2020). El software contable utilizado en países como Brasil, Argentina y Paraguay es diferente entre las entidades, siendo común en estos países la contratación de empresas proveedoras.

Sin embargo, en Argentina esto también depende de cada Tribunal de Cuentas. Por ejemplo, en la provincia de Buenos Aires se utiliza el software Rafam, proporcionado como la única opción disponible para todas las entidades en su jurisdicción. Sin embargo, en el resto de las provincias, pueden ser desarrollados otros sistemas. Brasil también ha implementado medidas para integrar los softwares, reconociendo la importancia de esta estructura. En 2020, se publicó una nueva norma nacional (Decreto Federal 10.540/2020) que establece el uso de softwares únicos e integrados dentro de cada nivel de gobierno.

Azevedo, Aquino, et al., (2020) discutieron el papel que desempeñan las empresas proveedoras de software en la agenda IPSAS a nivel municipal en Brasil, y destacaron la actuación de estas empresas en la agenda IPSAS. Durante la entrevista a un representante de una empresa proveedora de software en Brasil, surgió la cuestión de su papel en la implementación de nuevos estándares contables. Como se discutió en la investigación de Azevedo, Aquino et al., (2020), uno de los encuestados de la investigación señaló que las empresas proveedoras de software pueden ser "agentes del cambio", pero reconoce que no deberían ser ellas el principal agente, y que los contadores de las Municipalidades deberían seguir y exigir más del proceso de convergencia:

[...] si tu cliente [Municipio] no te dice que hay que cambiar [...], la empresa no es demandada. Entonces, no tiene el papel de ser agente de cambio. Si tu cliente [Municipio] no te lo demanda, no tienes la obligación de informarle que se avecina un proceso de cambio. (Entrevistado 6, Brasil)

La necesidad de un Sistema de Información integrado se percibe cuando se habla de la implementación de nuevos estándares (Brusca & Martínez, 2016). La necesidad de tener una herramienta informática (software) vinculada a los nuevos estándares es destacada por el experto entrevistado de Paraguay, quien señala la inconformidad de tener estándares que no puedan ser operativizados en el sistema:

No estamos de acuerdo en emitir normativas solo en papel y cuando se quiera ponerlas en práctica las entidades no puedan hacerlo. Lo que queremos es que, de alguna manera, el sistema se actualice con base en estos estándares. (Entrevistado 12, Paraguay)

Sin embargo, el hecho de que el software esté vinculado a los estándares contables puede entenderse como una mecanización/automatización del contador, lo que lo lleva a asumir una postura pasiva (Albu, Albu & Alexander, 2014; Lino, Aquino & Neves, 2021; Ravello, Marcuzzo & Frey, 2015; Sediya, Aquino & Lopes, 2017). Aunque es un factor necesario, el hecho de que los estándares estén incorporados en el software, con la contabilización automática de cada proceso, lleva al contador a no sentir la necesidad de hacer más análisis. Como comenta el entrevistado 6 de Brasil: "Encontramos profesionales que esperan que el sistema les diga lo que hay que hacer", indicando claramente una pasividad de los equipos contables.

La falta de análisis de la cuenta que se registra para cada proceso y la imposibilidad de modificar lo que ya ha sido programado genera un *trade-off*: aunque el software apoya al contador en la adopción de las nuevas prácticas presentes en las IPSAS, convierte al contador en un agente pasivo que ya no se preocupa por los cambios de los principios contables. Esta situación es percibida por uno de los entrevistados, como se muestra en la siguiente cita de un encuestado de Perú:

A través del SIAF, la IPSAS ya está programada en cada registro contable que se realiza. Entonces, el contador del sector público no entiende ni aplica las IPSAS, como todo está en el sistema, está aplicando lo que dicen las IPSAS incluso sin saberlo (Entrevistado 18, Perú).

Por tanto, cabe a los países analizar el grado de integración de las normas contables al *software* dejando cierta libertad de manipulación que permita desarrollar el juicio del contador. La postura pasiva entraría en conflicto con el objetivo de los *make-setters* de envolver al contador en la reforma contable.

Además, la literatura destaca que la falta de una fiscalización activa por parte de los organismos reguladores puede ser perjudicial para la adopción de las IPSAS, especialmente en países en desarrollo (Doorgakunt et al., 2021). Según estudios, si los contadores y los gobiernos no ven un proceso de fiscalización efectivo, solo tomarán medidas para adoptar nuevas normas si consideran que el cambio es importante (Abdulkarim, Umlai & Al-Saudi, 2020; Anessi-Pessina et al., 2008).

En el caso de los países estudiados, el control ejercido por los órganos fiscalizadores en Perú, Colombia y Argentina es simultáneo. Es decir, la fiscalización y control sobre las actividades contables se lleva a cabo al mismo tiempo que estas actividades se desarrollan, tratando de garantizar el cumplimiento

efectivo de las regulaciones.

Lo que hace el contador municipal durante el año se observa y se hacen actas, acta número uno, acta número dos... entonces quien está revisando, observa lo que vio en aquellos días que él fue a la municipalidad (Entrevistado 2, Argentina)

Así, la percepción de un control cercano y las sanciones que se originan por el incumplimiento de las normas representan un incentivo a una adopción ceremoniosa. Es decir, el cumplimiento no está motivado por el interés de los contadores en la norma, sino por el miedo a ser castigados. Esta afirmación puede ser respaldada por lo que fue relatado por un contador entrevistado de Brasil que también confirma el dicho presente en América Latina (Arellano-Gault, 2018), repetido por el entrevistado 5, de Brasil: "En Brasil, lo que no es exigido no es tomado en serio, y a veces lo que es exigido tampoco es tomado en serio".

En cuanto a la capacitación ofrecida a los contadores y empleados de los países, esta varía, lo que confirma lo que Brusca y Martínez (2016) señalaron. Los resultados sugieren que, en la mayoría de los países, las capacitaciones sobre modificaciones y/o cambios contables son promovidas por los organismos normativos o los organismos de fiscalización. Sin embargo, se critica el formato de las capacitaciones por centrarse en compartir el mensaje y no en su importancia, lo que afecta la persuasión de los actores involucrados para que actúen en el proceso de reforma (Azevedo, Lino & Diniz, 2019).

Esta es una demanda de los contadores al establecedor de normas, dejando en claro la necesidad de esta capacitación y de un mensaje claro. A continuación, se presentan las respuestas de algunos contadores:

Realmente no tenemos conocimiento, no hemos sido convocados, no hemos discutido el tema, no hemos recibido información del consejo o de la provincia o de los municipios sobre esta integración y aceptación (Entrevistado 2, Argentina)

Ellos [los entes normativos] nos presentan la norma, o sus modificaciones o lo que debe hacerse, pero nunca nos dicen por qué, nadie sabe la importancia o justificación de esta nueva norma o de las modificaciones, por lo que este proceso sigue siendo muy autoritario (Entrevistado 21, Perú)

Existe una fuerte crítica en cuanto a la responsabilidad del contador sobre la presentación de la información contable según el cronograma de la Dirección de Contabilidad Pública. El hecho de que el contador sea responsable de los retrasos u omisiones en la presentación de los informes contables genera descontento e insatisfacción en el contador. La razón de esto es que la información contable recopila toda la información de la entidad y el contador necesita la colaboración de todas las áreas para la elaboración de los informes.

Sin embargo, la colaboración de las áreas con el contador es baja o incluso inexistente, lo que puede generar retrasos en la presentación, aunque el contador haya hecho todo lo posible por cumplir con su trabajo en plazo. Como resultado de estos retrasos, el contador puede recibir advertencias o incluso perder su puesto. Por esta razón, en Perú se discute la posibilidad de sancionar no solo al contador por la falta de presentación de la información contable, sino también a otros funcionarios involucrados en la entidad.

Además, la presión y sobrecarga que enfrenta el contador municipal se percibe como un obstáculo para el desarrollo de actividades puramente contables. La participación del contador en actividades que no son contables se observa en todos los países, como señaló el contador de Colombia:

Inicialmente, la función del contador está asociada a las actividades del área contable. Sin embargo, lo que ocurre es que en algunos municipios que son pequeños, se puede identificar que el contador puede hacer un poco de todo[...] aunque en el papel y en el manual de funciones se establezca que el contador solo ejerce las tareas de contabilidad (Entrevistado 11, Colombia)

Sin embargo, aunque existe la posibilidad de sanciones para los contadores que no cumplan con las normas contables, esto no es común. El registro del contador en el órgano regulador de la profesión lo hace responsable de los informes financieros a través de su firma. Junto con esta responsabilidad, el contador registrado está sujeto a las sanciones establecidas por el órgano regulador de la profesión, los entes normativos (*standard-setters*) y los entes reguladores/fiscalizadores. En Brasil, la ley establece que seguir las normas del Consejo de Contadores (CFC) es obligatorio y está sujeto a sanciones, como multas e incluso la cancelación del registro como contador. Sin embargo, en lo que respecta a la adopción de normas contables, la fiscalización no ha sido rigurosa y no se han impuesto sanciones.

Como se puede observar, las diferencias en los contextos y sistemas contables nacionales generan diversidad contable, lo que puede dificultar la armonización contable. Estos resultados confirman la hipótesis de Benito, Brusca y Montesinos (2007), quienes consideran que parte de la diversidad contable se debe al sistema legal, la organización del sector público, los objetivos de la información financiera, los órganos normativos y reguladores, el interés y formación de los profesionales y, el entorno político y administrativo en el que se inserta cada sistema contable.

5 Conclusiones

La investigación analizó la influencia del Entorno Contable de los países de América Latina en el proceso de adopción de las IPSAS, buscando analizar cómo los elementos estructurales afectan la legitimidad percibida de la norma por los actores.

Como principal conclusión, la investigación indica que algunos elementos son relevantes para que la legitimidad de la norma sea percibida por los contadores, como presente en el lente teórico de la normatividad (Franck, 1990). La coherencia entre los organismos reguladores responsables de la reforma en los países puede influir en la percepción de la legitimidad de la norma. Por lo tanto, no basta con declarar la adopción e introducir la NICSP en los países, y el proceso debe recibir una clara validación por parte de las entidades que tienen un mandato social (*pedigree*), por el contrario, los contadores procuran no hacer esfuerzos para su implementación.

Los países deben evitar conflictos de prácticas contables, a través de la consistencia de las normas aplicadas con otras normas existentes. Además, el control por parte de los órganos que tienen autoridad legal para supervisar la introducción de las IPSAS debe ser percibido por los contadores (Tribunales de Cuentas), y sus reglas de inspección deben ser compatibles con las reglas presentes en las normas contables. Otro elemento relevante para el éxito de la reforma en los países es la percepción de participación de los contadores, quienes muchas veces se sienten ausentes de las definiciones generales de la introducción de las NICSP, lo que genera incluso el desconocimiento de las normas por parte de los contadores en los países.

Algunos elementos adicionales de la estructura contable de los países pueden afectar la introducción de normas. Los resultados permiten concluir que los factores que afectan la adopción o interfieren en la comprensión e implementación de la reforma, generando procesos de adopción incompleta y modificaciones de plazos son: personal calificado, apoyo político, softwares adecuados, desempeño de formuladores y autoridades, apoyo de los tribunales de cuentas, desempeño de los organismos internacionales, educación contable, costo de implementación y conflicto de prácticas. Estos resultados son importantes, dado que, ante cambios en la estandarización de procesos, es importante considerar los contextos específicos del país, ya que esto determina cuáles son la estructura de poder (órganos rectores) y los canales y flujos de comunicación para la difusión de información contable (Adhikari et al., 2021).

El proceso de adopción de las IPSAS exige cambios estructurales y organizacionales que respondan a las necesidades de usuarios y preparadores de la información financiera. De acuerdo con el análisis, existe una tendencia a implementar *softwares* 'mejorados', ampliar la difusión de los cambios, capacitar al personal, como si la reforma siguiera un modelo estandarizado (Andrews, 2013) donde esos factores garantizarían un mejor escenario para la adopción de las IPSAS.

Si bien es cierto que los recursos (financieros, humanos, sistemáticos) son necesarios, estos no son suficientes en la adopción de nuevas prácticas (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Lino et al., 2019). Fue visto que un *software* integrado y vinculado a la normativa contable puede generar contadores mecanizados, que, en vez de usar esa herramienta a su favor, solo estarían dejando que un programa analice y determine cuál es el tratamiento contable que debe ser realizado. Al igual que la preparación (educación) contable es requerida para ejercer labores contables, la capacitación constante también facilita la aplicación de prácticas (Ademola et al., 2020). Esa afirmación no es aplicable cuando el mensaje transmitido en las capacitaciones solo contempla su contenido y no su importancia.

El desalineamiento de prácticas no ha sido percibido a nivel subjetivo del contador, lo que desconsidera que la lógica institucional, marcada por tradiciones contables (Abdulkarim et al., 2020; Aquino & Neves, 2019), estaría en conflicto a nivel de normas. Lo que si se mantiene presente es la posición del contador frente a las sanciones, especialmente producto del incumplimiento de normas contables. La respuesta generalizada de atender solo aquello que es sancionado o incluso, a pesar de ser sancionado, no atenderlo, refuerza la frase "*la ley se acata, pero no se cumple*" (Arellano-Gault, 2018, p.1251). Cuando hay una reforma forzosa, la posición del contador puede verse afectada por la obligación de cumplimiento, sin que éste se dé cuenta de la legitimidad de lo que se le está imponiendo (Lino, Aquino & Neves, 2021).

El estudio demuestra que, el contador es el actor en quien recae los cambios, decisiones y acciones que toman los normalizadores. Tanto el ambiente contable externo e interno influyen en el desenvolvimiento del contador. Además, la voz del contador, como actor principal, aún no está siendo escuchada. La opinión que él tiene frente a diversos factores, más allá de los recursos (procesos normativos, fuerza coercitiva, legitimidad), puede ofrecer nuevos elementos de discusión en la adopción de reformas.

La investigación también presenta limitaciones. No es posible generalizar la percepción de los entrevistados a todo el país. A pesar de ello, las respuestas obtenidas en las entrevistas permiten captar el desconocimiento, desinterés y críticas (modelo de difusión, sobrecarga) frente a los cambios en la normativa contable. Entretanto, el bajo nivel de respuesta de contadores municipales a participar de la investigación limita a realizar comparaciones en un mismo país donde se observa diferentes normas (Argentina) y conflictos de entendimientos (Brasil). Algunos de los encuestados tienen un ámbito de actuación nacional y son expertos en finanzas públicas en sus respectivos países. A pesar de que no representan necesariamente las opiniones del gobierno local, lo cual es una limitación adicional, tienen un conocimiento

amplio de los gobiernos locales de los países analizados y asumimos que pueden ser considerados en los análisis, sobre todo porque el análisis se ha triangulado con el análisis de documentos.

A partir de los resultados obtenidos, se pueden concluir algunas implicaciones para el proceso de adopción de IPSAS en los países. Primero, el(los) órgano(s) normalizador puede(n) reflexionar en base a la experiencia de los usuarios preparadores en vez de guiarse por las recomendaciones generales al realizar o proponer cambios en la práctica contable. Segundo, el contador puede reflexionar sobre su desarrollo profesional, actuar de forma pasiva motivado por las sanciones solo conlleva a una práctica contable mecanizada, donde el contador es visto más como un digitador que como un actor con poder de decisión. Tercero, las organizaciones internacionales pueden considerar analizar más allá de la comparación de la norma nacional con la norma internacional, la práctica de un país no necesariamente sigue las directrices de su legislación, ya que la legitimidad que la norma recibirá dentro del país importa para el éxito de la adopción. Finalmente, surge la necesidad de una separación clara de las etapas de los países en relación al proceso de convergencia: la diferencia entre adopción, implementación y aplicación debe ser considerada al momento de analizar el avance del proceso, en el cual la literatura y los informes de seguimiento. Generalmente se consideran estos términos como sinónimos.

La discusión del distanciamiento entre 'lo que debe ser' y 'lo que es' abre campo a que futuras investigaciones analicen otros elementos, además de los recursos, que estarían afectando la práctica contable y consecuentemente la adopción de reformas. Un mirar más allá de la legislación y condiciones que un país tiene, sino de cuál es la opinión y postura que la sociedad tiene en cada contexto, ofrecería un mejor entendimiento de cómo deben hacerse los cambios. Si bien es cierto, no hay un mejor o peor camino para introducir una reforma. El estudio comparativo de diversos contextos donde se producen diversas respuestas refuerza el argumento de que varias reformas 'importadas' desconocen las características locales (Andrews,2013). Además, la cultura institucionalizada de una aceptación sin cumplimiento de normas (Arellano-Gault,2018) puede intentar ser explicada discutiendo cómo la norma es vista por los contadores.

Referencias

- ACCA. (2017). *IPSAS implementation: Current status and challenges*. <https://www.accaglobal.com/gb/en/technical-activities/technical-resources-search/2017/october/ipsas-implementation--current-status-and-challenges.html>
- Abdulkarim, M.E., Umlai, M.I., & Al-Saudi, L.F.(2020). Exploring the role of innovation in the level of readiness to adopt IPSAS. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 16(3), 469–495. <https://doi.org/10.1108/JAOC-12-2019-0119>
- Adam, B., & Heiling, J. (2023). Differential reporting in the public sector—Financial reporting for small- and medium-sized entities. *Public Money & Management*, 1–9. <https://doi.org/10.1080/09540962.2023.2194029>
- Ademola, A.O., Ben-Caleb, E., Madugba, J.U., Adegboyegun, A.E., & Eluyela, D.F.(2020). International public sector accounting standards (IPSAS) adoption and implementation in Nigerian public sector. *International Journal of Financial Research*, 11(1), 434–444. <https://doi.org/10.5430/IJFR.V11N1P434>
- Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S.(2013). Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. *Accounting Forum*, 37(3), 213–230. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2013.01.001>
- Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L.(2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40(2), 125–142. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>
- Adhikari, P., Kuruppu, C., Ouda, H., Grossi, G. & Ambalangodage, D. (2021). Unintended consequences in implementing public sector accounting reforms in emerging economies: evidence from Egypt, Nepal and Sri Lanka. *International Review of Administrative Sciences*, 87(4), 870–887. <https://doi.org/10.1177/0020852319864156>
- Agyemang, J. K. & Yensu, J. (2018). Accrual-Based International Public Sector Accounting Standards: Implementation Challenges Facing the Metropolitan, Municipal and District Assemblies in the Ashanti Region of Ghana. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 8(2), 59-75. <https://doi.org/10.5296/ijaf.v8i2.12860>
- Amaral, N.A.L., Bolfe, C., & Vicente, E.F.R.(2014). Estudos sobre o Regime de Competência no Setor

Público Brasileiro: Os Desencontros da Discussão Acadêmica. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 13(40), 20–36. <https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v13n40p20-36>

Andrews, M.(2013). The limits of institutional reform in development: Changing rules for realistic solutions. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139060974>

Anessi-Pessina, E., Nasi,G., & Steccolini, I.(2008). Accounting reforms: Determinants of local governments' choices. *Financial Accountability & Management*, 24(3), 321–342. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00455.x>

Aquino, A.C.B.de, Caperchione,E., Cardoso,R.L., & Steccolini, I.(2020). Influências estrangeiras no desenvolvimento e inovações recentes em contabilidade e finanças do setor público na América Latina. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 1–10. <https://doi.org/10.1590/0034-761220200057>

Aquino, A.C.B.de, Lino, A.F.,Cardoso, R.L., & Grossi, G.(2020). Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. *Public Money & Management*, 40(7), 499–508. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769381>

Aquino, A.C.B.de, & Neves, F.R.(2019). Efeitos de redes e atuação de fornecedores na adoção de novas práticas contábeis por municípios distantes. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 12(3), 120–143. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2019120307>

Aquino, A.C.B., Lino, A.F., & Azevedo, R.R. (2022). The embeddedness of digital infrastructures for data collection by the Courts of Accounts. *Revista Contabilidade & Finanças*, 33(88), 46–62. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202111600>

Araya-Leandro, C.E., Caba-Pérez,C., & López-Hernández, A.M.(2011). La innovación en los sistemas de información financiera gubernamental en la región centroamericana: Evidencias desde costa rica. *Innovar*, 21(41), 111–123.

Arellano-Gault, D.(2018). Latin American Public Administration's Transformation: Lessons from the European Experience. In E.Ongaro & S.Van Thiel(Eds.), *The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe* (pp. 1247–1263). Palgrave Macmillan UK. <https://doi.org/10.1057/978-1-137-55269-3>

Argento, D., Peda,P., & Grossi, G.(2018). The enabling role of in stitutional 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>

Aversano, N., Christiaens,J., & Van Thielen, T.(2019). Does IPSAS Meet Heritage Assets' User Needs? *International Journal of Public Administration*, 42(4), 279–288. <https://doi.org/10.1080/01900692.2018.1433205>

Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., & Diniz, J. A. (2019). Efeitos da rotatividade de pessoal sobre práticas contábeis em municípios. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13(e144691), 1–14. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.144691>

Azevedo, R.R.de, Aquino, A.C.B.de, Neves, F.R., & Silva, C.M.da(2020). Deadlines and Software: disentangling local government accounting gradual reforms in Brazil. *Public Money & Management*, 1–17. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>

Azevedo, R.R.de, Lino, A.F., Aquino, A.C.B.de, & Machado-Martins,T.C.P.(2020). Financial Management Information Systems and accounting policies retention in Brazil. *International Journal of Public Sector Management*. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2019-0027>

Bauer, M.W., & Gaskell,G.(2000). *Qualitative researching with text, image and sound: A practical handbook*. SAGE Publications.

Bebbington, J., Kirk, E. A., & Larrinaga, C. (2012). The production of normativity: A comparison of reporting regimes in Spain and the UK. *Accounting, Organizations and Society*, 37(2), 78–94. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.01.001>

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. <https://doi.org/10.1177/0020852307078424>

Bergmann, A., & Labaronne, L.(2013). La armonización contable internacional: El papel del IPSASB y el estado actual de su proceso de reformas. *Revista Española de Control Externo*, 15(44), 19–29. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5255521>

Bilhim, J. A. de F., Azevedo, R. R. de, & Santos, P. G. dos. (2022). Public Sector Reforms and Changes in Public Accounting. *Journal of Accounting, Management and Governance*, 25(esp), 388–397. <https://doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.3012>

Bisogno, M., & Cuadrado-Ballesteros, B.(2020). Public sector financial management and democracy quality: The role of the accounting systems. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 23(2), 238–248. <https://doi.org/10.6018/rcsar.369631>

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

Brusca, I. & 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>

Brusca, I., Grossi, G., & Manes-Rossi, F. (2018). Setting consolidated reporting standards for local government. *Public Money & Management*, 38(7), 483–492. <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1524199>

Bryman, A.(2012). *Social research methods* (4th ed.). Oxford University Press.

Caperchione, E., Cohen, S., Manes-Rossi, F., & Brusca, I.(2019). Editorial: Innovations in public sector financial and management accounting—for better or worse? *Public Money and Management*, 39(6), 385–388. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1583906>

Cavanagh, J. & Benito, A. F. (2016). Public Accounting and Fiscal Credibility. In: Pessoa, M.; Pimenta, C. (eds.). *Public Financial Management in Latin America*. International Monetary Fund. 183–236.

Chytis, E., Georgopoulos, I., Tasios, S. & Vrodou, I. (2020). Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece. *European Research Studies Journal*, 23(4), 165–184. <https://doi.org/https://doi.org/10.35808/ersj/1678>

Deephouse, D. L., & Suchman, M. (2008). Legitimacy in Organizational Institutionalism. In Greenwood, R., Oliver, C., Sahlin, K., & Suddaby, R.(Orgs.), *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism* (p. 49–77). Sage Publications.

Deephouse, D. L., Bundy, J., Tost, L. P., & Suchman, M. C. (2017). Organizational legitimacy: Six key questions. Em Greenwood, R., Oliver, C., Lawrence, T.B. & Meyer, R.E. (Orgs.), *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism: 2th edition*, p. 227–254). Sage Publications.

Doorgakunt, B.L.D., Omoteso, K., Mirosea, N., & Boolaky, P.K. (2022). Revisiting International Public Sector Accounting Standards Adoption in Developing Countries. *International Journal of Public Administration*, 45(13), 948–963. <https://doi.org/10.1080/01900692.2021.1925692>

Dworkin, R.(1977). *Levando os Direitos a Sério*. In Boeira, N. (Ed.), Ed. Martins Fontes, São Paulo.

European Commission.(2009). *Public Sector Reform – An Introduction*. Office for Official Publications of the European Communities. <https://doi.org/10.2783/25964>

Franck, T.M.(1990). The Power of Legitimacy Among Nations. In *Oxford University Press*.

Gómez-Villegas, M., & Montesinos Julve, V.(2012). Las innovaciones en contabilidad gubernamental en Latinoamérica: El caso de Colombia. *Innovar*, 22(45), 17–35. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=81824864003>

- Gómez-Villegas, M., Brusca, I., & Bergmann, A.(2020). IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? *Public Money & Management*, 40(7), 489–498. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769374>
- Grossi, G., & Steccolini, I.(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. <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001239>
- Hart, H.L.A.(1961), *The Concept of Law*, Vol. 2nd, Oxford University Press, Oxford.
- Harun, H., Eggleton, I.R.C., & Locke, S.(2021). An integrated model of IPSAS institutionalisation in Indonesia: a critical study. *International Journal of Public Sector Management*, 34(2), 155–170. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-07-2020-0195>
- IFAC.(2021). *Global Impact Map*. International Federation of Accountants. <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/country-profiles?report-type=international-public-sector-accounting-standards>
- IFAC, & CIPFA.(2018). *International Public Sector Financial Accountability Index*. International Federation of Accountants.
- IPSASB.(2015). *IPSAS 33 First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)*. International Federation of Accountants.
- Jones, R., & Caruana, J.(2016). Governmental accounting in Malta towards IPSAS within the context of the European Union. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 745–762. <https://doi.org/10.1177/0020852315576705>
- Jorge, S., Brusca, I., & Nogueira, S.P.(2019). Translating IPSAS into National Standards: An Illustrative Comparison between Spain and Portugal. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 21(5), 445–462. <https://doi.org/10.1080/13876988.2019.1579976>
- Kowal, S., & O'Connell, D.C.(2014). Transcription as a Crucial Step of Data Analysis. *The SAGE Handbook of Qualitative Data Analysis*, 64–78. <https://doi.org/10.4135/9781446282243.n5>
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G.(2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719–723. <https://doi.org/10.1080/09638180903334960>
- Lapsley, I., & Wright, E.(2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: A research agenda. *Management Accounting Research*, 15(3), 355–374. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.007>
- Lima, R.L.de, & Lima, D.V.de.(2019). Brazil's experience in IPSAS implementation. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166–184. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166>
- Lino, A.F.(2019). *As lógicas conflitantes no Tribunal de Contas e o enfraquecimento de sua relevância social*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo.
- Lino, A.F., Carvalho, L.B.de, Aquino, A.C.B.de, & Azevedo, R.R.de.(2019). A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53(2), 375–391. <https://doi.org/10.1590/0034-761220170404>
- Macêdo, J. M. A., Lopes, J. E. de G., Silva, L. M. da, Filho, J.F.R., Pederneiras, M.M.M., & Feitosa, M.G.G. (2010). Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(8), 69–91. <https://doi.org/10.11606/rco.v4i8.34759>
- Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I.(2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money and Management*, 36(3), 189–196. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133976>
- McLeod, R.H., & Harun, H.(2014). Public sector accounting reform at local government level in Indonesia. *Financial Accountability and Management*, 30(2), 238–258. <https://doi.org/10.1111/faam.12035>

- Miles, M.B., Huberman, A.M., & Saldaña, J.(2013). *Qualitative Data Analysis: a methods sourcebook* (3rd ed.). SAGE Publications Ltd.
- Moreira, F.K.(2013). A legitimidade de normas internacionais na Teoria Pura do Direito. *Cosmopolitan Law Journal*, 1(1). <https://doi.org/10.12957/cosmopolitan.2013.8542>
- Nascimento, S.G.O. de A.S. do, Lopes, J.E. de G., Colauto,R.D., & Pederneiras,M.M.M. (2014). Colonização da contabilidade: Um estudo sobre o processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. *Revista Ambiente Contábil*, 6(2), 134–151.
- Neves, F.R., & Gómez-Villegas, M.(2020). Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 11–31. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180157>
- Patton, M.Q.(2015). *Qualitative Research & Evaluation Methods* (4th ed.). SAGE Publications.
- Pimenta, C., & Pessoa, M. (2016). Public Financial Management in Latin America: The Key to Efficiency and Transparency. *Inter-American Development Bank*. <https://doi.org/10.18235/0000083>
- Polzer, T., Gårseth-Nesbakk, L., & Adhikari, P. (2020). “Does Your Walk Match Your Talk?” Analysing IPSASs Diffusion in Developing and Developed Countries. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 117–139. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-03-2019-0071>
- Polzer, T., Grossi, G. & Reichard, C. (2021). Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme. *Accounting Forum*, 46(1), 57-82, 2021. <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1920277>
- Ravanello, M., Marcuzzo, J.L., & Frey, M.R.(2015). Análise da adequação dos municípios às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Revista do CEPE*, 42, 114–131. <https://doi.org/10.17058/cepe.v0i42.4818>
- Sasso, M., Ramos, R. P., & Varela, P. S. (2023). Conformidade contábil e a implementação de procedimentos contábeis patrimoniais: Análise dos municípios do estado do Rio de Janeiro. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 035–068. <https://doi.org/10.14392/asaa.2022160103>
- Sediyama, G.A.S., Aquino, A.C.B.de, & Lopes, G.B.(2017a). A difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios. *Contabilidade Vista & Revista*, 28(2), 78–100. <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/4656>.
- Sellami, Y.M., & Gafsi, Y.(2019). Institutional and Economic Factors Affecting the Adoption of International Public Sector Accounting Standards. *International Journal of Public Administration*, 42(2), 119–131. <https://doi.org/10.1080/01900692.2017.1405444>
- STN (2023). Ranking da qualidade da informação contábil e fiscal no Siconfi. Disponível: <https://ranking-municipios.tesouro.gov.br>.
- Suchman, M. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610. <https://doi.org/10.2307/258788>
- Tolbert, P.S., & Zucker, L.G.(1983). Institutional Sources of Change in the Formal Structure of Organizations: The Diffusion of Civil Service Reform, 1880-1935. *Administrative Science Quarterly*, 28, 22–39.
- Uña, G., & Pimenta, C. (2016). Integrated Financial Management Information Systems in Latin America: Strategic Aspects and Challenges. Em *Public Financial Management in Latin America Public Financial Management in Latin America the Key to Efficiency and Transparency*. IMF.
- * Una versión preprint del artículo fue presentada en el 4º Congreso De Contabilidad de la UFU, 2021.

NOTAS

RECONOCIMIENTO

Nos gustaría agradecer a los revisores anónimos de versiones anteriores de esta publicación, que



contribuyeron sustancialmente a la mejora de la versión publicada.

CONTRIBUIÇÃO DE AUTORIA

Concepción y preparación del manuscrito: Frisancho, G. M.; Azevedo, R.R. de

Recogida de datos: Frisancho, G. M.

Análisis de datos: Frisancho, G. M.; Azevedo, R.R. de; Morales, A.A.

Discusión de los resultados: Frisancho, G. M.; Azevedo, R.R. de; Morales, A.A.

Revisión y aprobación: Frisancho, G. M.; Azevedo, R.R. de; Morales, A.A.

CONJUNTO DE DATOS DE INVESTIGACIÓN

Todo el conjunto de datos que respalda los resultados de este estudio se publicó en el propio artículo.

FINANCIAMIENTO

El presente estudio fue realizado con el apoyo de la Coordinación de Perfeccionamiento del Personal de Nivel Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamiento 001.

CONSENTIMIENTO PARA EL USO DE LA IMAGEN

No aplica.

APROBACIÓN DEL COMITÉ DE ÉTICA EN INVESTIGACIÓN

La investigación fue previamente aprobada por el Comité de Ética en Investigación de la Universidad Federal de Uberlândia – CAAE 39180820.8.0000.5152.

CONFLICTO DE INTERESES

No aplica.

LICENCIA DE USO

Los derechos de autor de los artículos publicados en esta revista pertenecen al autor, con derechos de primera publicación de la revista. En virtud de su aparición en esta revista de acceso público, los artículos son de uso libre, con atribuciones propias, en aplicaciones educativas, en la práctica profesional y para la gestión pública. La Revista ha adoptado la licencia [Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional - CC BY NC ND](#). Esta licencia permite acceder, descargar, copiar, imprimir, compartir, reutilizar y distribuir los artículos siempre y cuando se cite la fuente, atribuyéndole los créditos de autoría correspondientes. En tales casos, no se requiere permiso de los autores o editores. Los autores están autorizados a celebrar contratos adicionales por separado para la distribución no exclusiva de la versión del trabajo publicado en esta revista (por ejemplo, publicación en un repositorio institucional o en un capítulo de libro).

PUBLISHER

Universidad Federal de Santa Catarina. Curso de Ciencias Contables y Programa de Posgrado en Contabilidad. Publicación en el [Portal de Periódicos UFSC](#). Las ideas expresadas en este artículo son las de sus autores y no representan necesariamente la opinión de los editores o de la universidad.

EDITORES

José Alonso Borba, Denize Demarche Minatti Ferreira, Carlos Eduardo Facin Lavarda.

HISTÓRICO

Recibido: 24/12/2021 – Revisado por pares el: 16/11/2022 – Reformulado el: 02/09/2023 – Recomendado para publicación: 08/11/2023 – Publicado el: 08/12/2023.