

Vantagens de la Implantação de las IPSAS en la Contabilidad Pública Brasileña: Análisis de la percepción de los miembros del GTCON

Resumen

El estudio tuvo como objetivo evaluar la percepción de los miembros del Grupo Técnico de Estandarización de Procedimientos Contables (GTCON) en relación a las ventajas de la implantación de las normas internacionales de contabilidad aplicadas al sector público en el Brasil. Para eso, se hizo uso de cuestionario elaborado bajo cinco abordajes teóricos. El universo de la pesquisa correspondió a los participantes del GTCON. La muestra resultó de 108 personas encuestadas, totalizando un 27% de la población. Se comprobó la confiabilidad del instrumento por medio de modelo definido por Cronbach (1951). Como cada dimensión teórica abordada es compuesta por múltiples variables, se realizó la reducción del carácter dimensional de esas por medio del Análisis de los Componentes Principales (ACP). Se hizo también uso de regresión lineal múltiple, a partir de los componentes principales de cada constructo teórico. La percepción de las normas, la interpretación de las normas, el coste-beneficio de la implantación y la responsabilidad educativa fueron sometidas al análisis como variables independientes, las ventajas de la implementación de las Ipsas fueron sometidas como la variable dependiente. Los principales resultados evidenciaron que los actores de la pesquisa concordaron en que la implantación de las Ipsas es un objetivo capaz de ser alcanzado. En relación al análisis coste-beneficio de la implantación, en la visión del GTCON, la aplicación de las Ipsas traerá resultados superiores a las inversiones efectuadas. Se observó también que los entrevistados no concordaron con que el entrenamiento y la aplicación de las Ipsas deba ser asegurada por esfuerzos personales, y sí, por el gobierno, o sea, cuánto más el sector público se responsabilice por la capacitación de las normas, mayores serán las ventajas obtenidas. Finalmente, el componente interpretación de las normas, en la visión del GTCON, no está todavía bien definido cómo y quién efectivamente va a ser responsable por la interpretación: los órganos internacionales o las instituciones locales involucradas en el proceso.

Palabras clave: Ipsas; GTCON; Contabilidad Pública; Percepción.

Josedilton Alves Diniz

Doctor en Controladuría y Contabilidad por la USP y Profesor de la Universidad Federal de Paraíba y Auditor/TCEPB.
Contacto: Cidade Universitária, João Pessoa-PB CEP: 58.051-900.
E-mail: josedilton@gmail.com

Suzany Ferreira Silvestre da Silva

Licenciado en Ciencias Contables por la UFPB y Contadora de la Universidad Federal de Paraíba. **Contacto:** Cidade Universitária, João Pessoa-PB CEP: 58.051-900.
E-mail: suzanyferrera@gmail.com

Leandro da Costa Santos

Graduando en Ciencias Contables por la UFPB. **Contacto:** Cidade Universitária, João Pessoa-PB CEP: 58.051-900.
E-mail: leandrosantoscont@gmail.com

Vinícius Gomes Martins

Máster en Ciencias Contables por el Programa Multiinstitucional y Inter-Regional de Posgraduación en Ciencias Contables - UnB/UFPB/UFRN, Doctorando en Ciencias Contables por el UnB/UFPB/UFRN y Profesor del Centro Universitario de João Pessoa – Unipê. **Contacto:** BR 230, Unipê – BR 230, Água Fria. João Pessoa-PB, CEP: 58053-100.
E-mail: viniciuscontabeis@hotmail.com

1. Introdução

El actual orden económico viene fortaleciendo la interdependencia de los países y al mismo tiempo, exigiendo estándar de información financiera común. Eso ha sido influenciado debido al progreso tecnológico en el área de comunicación, al avance en los medios de transportes y al crecimiento del comercio internacional que ha aproximado cada vez más el mundo en las últimas décadas. De esa manera, conforme destacan Mapurunga, Meneses y Peter (2011), se desarrolló un movimiento mundial en pro de la convergencia internacional de las normas contables, objetivando mayor comparación y comprensión de las informaciones presentadas en los diferentes países, tanto en la contabilidad aplicada al sector privado como al sector público.

Dentro de este contexto, surgieron las *International Financial Reporting Standards* (IFRS), conjunto de normas, emitidas y revisadas por el Iasb - *International Accounting Standards Board*, que visan uniformizar procedimientos contables y políticas contables entre países. Las IFRS fueron la base para el desarrollo de las *International Public Sector Accounting Standards* – Ipsas, conforme esclarecen Christiaens, Reyniers y Rollé (2010), evitando así la necesidad de crear nuevos conceptos para la contabilidad aplicada al sector público.

Las Ipsas tienen como objetivo mejorar las informaciones de la contabilidad aplicada al sector público, permitiendo la posibilidad de comparación y la instrumentalización del control social de las entidades estatales, tornando posible el entendimiento de las informaciones generadas a partir de la escritura y evidenciarlas en los demostrativos contables, provocando profundas mudanzas en la gestión, sea en el modo de regentar el patrimonio público, o sea en la forma de reconocimiento, mensuración y evidenciación de ítems patrimoniales.

Comulgando con esta idea, Pina y Torres (2003, p. 335) entienden que la justificativa para aplicación de las normas internacionales de contabilidad en el área pública es la de que, con ese estándar, la entidad pública podría proporcionar informaciones más precisas sobre la mensuración de bienes patrimoniales y de costes de los servicios públicos.

Siguiendo este sentido, Kohama (2009) comenta que, además de ser compleja, la contabilidad aplicada al sector público es de suma importancia, pues ella controla, registra e interpreta los fenómenos que afectan al presupuesto, las finanzas y el patrimonio de cada entidad de derecho público. Por otro lado, esa complejidad gana contornos de destaque cuando se observa la cantidad de usuarios de la información que la contabilidad aplicada al sector público posee, o sea, toda la sociedad. Así, desarrollar modelo de comunicación con la sociedad para que esta pueda ejercer el control social es tarea compleja.

El Brasil viene pasando por un proceso de mudanzas en la busca de armonización de las normas contables del sector público, adecuándose a las normas internacionales. De acuerdo con Mapurunga, Meneses y Peter (2011, p. 98), ese proceso ha sido conducido por el esfuerzo mutuo entre:

El Consejo Federal de Contabilidad, juntamente con la Secretaría del Tesoro Nacional, los Tribunales de Cuentas Estatales, las Instituciones de Enseñanza Superior y demás representantes de las esferas Federal, estatal y municipal, que se movilizaron, a fin de inserir el proceso de convergencia de las normas internacionales de Contabilidad aplicadas al sector público, en el Brasil. (2011, p. 98)

La Secretaría del Tesoro Nacional, en la ausencia del consejo de gestión fiscal, previsto en el Art. 67 de la LRF, asumió la condición de Órgano Central del Sistema de Contabilidad Federal, en el intuito de consolidar las cuentas de los entes de la Federación, además de eso, Se apropió de la inexistencia de la regulación de la LRF para ser el órgano normatizador, temporario, de la Casp. Para cumplir con esa función, editó el Decreto n.º 109/2011, creando el Grupo Técnico de Estabilización de Procedimientos Contables (GTCON), disponiendo sobre su composición y funcionamiento.

Este grupo técnico, formado por todos los segmentos representativos de la contabilidad gubernamental, posee la responsabilidad de analizar y elaborar diagnósticos y estudios visando a la Estandarización mínima de conceptos y prácticas contables, plan de cuentas y clasificación presupuestaria de ingresos y gastos públicos en el ámbito de la Unión, estados, Distrito Federal y municipios.

En observación oportuna, Paludo (2012) alerta que la mudanza provocada por la convergencia a las Ipsas, además de promover desafíos, exige que los profesionales se preparen para adaptarse a los estándares mundiales. En ese sentido, el GTCON tiene gran responsabilidad en la definición de la Casp, y, principalmente, en la reducción de las divergencias, en beneficio de la transparencia de la gestión fiscal, de la racionalización de costes en los entes de la Federación y mejoría de la calidad de la información contable.

Así, investigar la visión que los miembros de ese grupo técnico tiene acerca de todo ese proceso de convergencia de las normas de contabilidad aplicadas al sector público, puede ser esencial para la comprensión de los desdoblamientos de la implantación de las Ipsas. De esa forma, el sentido de esa pesquisa es responder a la siguiente cuestión: **¿Cuál es la percepción de los profesionales contables del GTCON en relación a las ventajas en la implantación de las normas internacionales de contabilidad aplicadas al sector público en el Brasil?**

En ese sentido, el objetivo general de la pesquisa es evaluar la percepción de los miembros del GTCON en relación a las ventajas de la implantación de las normas internacionales de contabilidad aplicadas al sector público en el Brasil. En este umbral, considerando la contribución para una mejor comprensión de la visión de los participantes del GTCON, la carencia de tenerse noción sobre el proceso de adaptación de estas normas en la administración pública, la escasez de estudios sobre el tema, además de la contribución no solo para la clase contable en general, como también para la sociedad como un todo, se percibe la relevancia y justificativa de la presente pesquisa.

El presente estudio está dividido en cinco secciones, incluyendo esta introducción. La segunda sección presenta una revisión de literatura, destacando el contexto actual de la armonización de las normas contables, las Ipsas en el Brasil y en el mundo y el modelo teórico e hipótesis de pesquisa. En la tercera sección, son presentados los aspectos metodológicos de la pesquisa y los resultados son abordados en la cuarta sección. Por último, la quinta sección presenta las principales conclusiones del estudio acompañada de las referencias utilizadas.

2. Referencial teórico

2.1. Convergencia de las Normas Internacionales de Contabilidad Aplicadas al Sector Público

El complejo fenómeno de la globalización, impulsado por las revoluciones en los transportes, en la comunicación y en los avances en la tecnología de la información, ha expandido las operaciones empresariales en varios países, en la cual el intercambio y diseminación de ideales ha generado consecuentemente, una integración entre ellos.

La normatización contable, juntamente con la propia contabilidad, ha sufrido un proceso de constante evolución, mostrándose totalmente influenciado por la cultura, por la economía, por el pensamiento jurídico, por el poder, por los intereses en juego, y etc. (Martins, Martins & Martins, 2007, p. 8)

En este sentido, Agostino, Drago y Silipo (2011, pp.437- 438) afirman que si hay eventos económicos de la misma naturaleza entre los países, entonces esos eventos deben ser reportados de forma consistente y en modelos semejantes de evidenciación, con eso las demostraciones financieras se amoldan a un estándar de información que permite hacer comparaciones más cuidadosas. Así pues, se dio inicio a la internacionalización de las normas contables, que surge de la necesidad de uniformización, a fin de minimizar los diferentes criterios y prácticas adoptadas por cada país para reconocer y mensurar cada transacción.

El objetivo de la estandarización conforme destaca Niyama (2005), es “la caída de fronteras y de obstáculos entre los países, tornando las informaciones más inteligibles a los varios usuarios”. De ese modo, conforme destacan Lemes y Carvalho (2010), la adopción de una única contabilidad a nivel mundial evitará la existencia de varias etapas de adopción de normas y publicaciones de informes financieros.

En este contexto, nació el *International Accounting Standards Committee* (Iasc), órgano independiente, instituido en 1973 y reestructurado en 2001, cuando pasó a llamarse *International Accounting Standards Board* (Iasb), teniendo como misión, desarrollar las *IFRS - International Financial Reporting Standards*, un único conjunto de estándares contables de alta calidad, convergentes y aceptados mundialmente (Alexander & Jermakowicz, 2006).

El desarrollo de las Normas Internacionales de Contabilidad Aplicadas al Sector Público tuvo su inicio en 1997 con el *Public Sector Committee* (PSC), del *International Federation of Accountants* (Ifac), creado en 1986. Posteriormente, el PSC tuvo su nombre alterado para *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), teniendo el objetivo de emitir Normas Internacionales de Contabilidad Aplicadas al Sector Público, así como promover la aceptación y la convergencia internacional de estas normas.

Considerando que la convergencia a los estándares internacionales posibilita la comparación entre las demostraciones contables, este proceso se instauró también en el sector público, buscando agregar capacidad informativa a estas demostraciones (Mapurunga, Meneses & Peter, 2011, p. 97)

Basadas en las normas internacionales de contabilidad aplicadas al sector privado (IFRS), surgieron las llamadas *International Public Sector Accounting Standards* (Ipsas). Estas normas se tornaron referencias internacionales para evaluar las prácticas contables del gobierno en todo el globo (Chan, 2008, Christiaens, Reyniers & Rollé, 2010).

Las Ipsas son pronunciamientos que, de forma general, determinan un conjunto completo de demostraciones a ser elaboradas, visando orientar y armonizar la contabilidad aplicada al sector público en los más diversos países, con el propósito de proporcionar transparencia, eficiencia y calidad a las informaciones repasadas.

La implementación de estas normas podrá ocasionar diversas mudanzas en el sector público, principalmente en lo que atañe al aumento en la transparencia de las informaciones, así como en la eficiencia y en la eficacia de las acciones gubernamentales. En ese sentido, conforme argumentan Hendriksen y Breda (1999), la Contabilidad, como ciencia de la información, constituye una herramienta esencial, pues permite que los gestores puedan alcanzar sus objetivos de forma hábil, una vez que proporciona informaciones que tornan las decisiones tomadas más acertadas.

Sin embargo, es interesante resaltar que el proceso de armonización de la contabilidad en el sector público también viene precedido de diversos obstáculos y desafíos, conforme Brusca y Condor (2002, p. 154) destacan, tales como la amplia importancia que el sistema jurídico desempeña sobre la contabilidad aplicada al sector público, proveniente de la importancia del presupuesto, así como las normas que lo regulan; diferencias lingüísticas y culturales en los diferentes países; diferencias en el desarrollo económico del país; el nacionalismo enraizado, en el cual cada país considera su sistema contable el más adecuado; y el tradicionalismo general de las administraciones públicas en la cuestión de la mudanza.

De esta manera, con vistas a perfeccionar las informaciones contables, el Brasil se encuentra en proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad Aplicadas al Sector Público, visando a la eliminación de diferencias entre los estándares nacionales e internacionales, buscando elevar la transparencia en la gestión pública, así como admitir la posibilidad de comparación de las informaciones producidas.

2.2. Reflejos de la convergencia en el Brasil

En el Brasil, el procedimiento de convergencia tuvo inicio con la publicación, en 2004, del Decreto CFC n.º 37/2004, que discurre sobre el proceso de armonización de las Normas Internacionales de Contabilidad Aplicadas al Sector Público, con la formación de un grupo de estudios en el área pública que tenía por objetivo estudiar y analizar las Normas Brasileñas de Contabilidad Aplicadas al Sector Público (NBCASP), paralelo a las Ipsas, creadas por el Ifac. El grupo estaba compuesto por miembros del CFC, Secretaría del Tesoro Nacional (STN) y Secretaría Ejecutiva del Ministerio de Hacienda.

Según Varandas (2013, pp. 14-15), el Grupo Técnico, creado por el CFC, “tenía inicial función de traducción y validación de las Ipsas y, a partir del año 2010, debería elaborar y discutir minutas para implantación de las normas internacionales en el Brasil”. Al ponderar sobre la etapa de convergencia conceptual entre las Normas Brasileñas de Contabilidad Aplicadas al Sector Público y las Ipsas, Frago, Macêdo, Gusmão Lopes, Ribeiro y Perdeneiras (2012) concluyeron que existían varios aspectos a ser debatidos para una concreta convergencia a las normas internacionales.

Conforme demuestra la literatura, la implantación de las Ipsas en el Brasil sigue enfrentando desafíos y contratiempos, pues el inicio para su adopción ya ha sido prorrogada varias veces por diversos motivos, los cuales se pueden citar: dificultad en la capacitación de los profesionales y en la aceptación de esas mudanzas, adaptación a la nueva fase de la Contabilidad en el Brasil, con la creación de nuevos instrumentos de información y control del Sistema Público y etc.

En este prisma, la Secretaría del Tesoro Nacional (STN), en la condición de órgano central del Sistema de Contabilidad Federal, en el intuito de consolidar las cuentas de los entes de la Federación, editó el Decreto n.º 109/2011, que creó el Grupo Técnico de Estandarización de Procedimientos Contables (GTCON), disponiendo sobre su composición y funcionamiento. Ese Decreto fue revocado posteriormente por el Decreto n.º 510/2014, que se encuentra en vigor.

Las atribuciones del GTCON están dispuestas en el Art. 1º, del Decreto STN n.º 510/2014, entre las cuales se puede destacar el análisis y elaboración de estudios y diagnósticos, la apreciación de las alteraciones del Manual de Contabilidad Aplicada al Sector Público (MCASP), elaboradas por el órgano central de Contabilidad de la Unión, visando a su actualización permanente y a la responsabilidad de proponer la edición de instrucciones de procedimientos contables o el mejoramiento de las ya existentes.

Cabe destacar que el GTCON posee carácter técnico y consultivo, manifestándose por medio de recomendaciones, debiendo orientarse por el permanente diálogo, teniendo en vista la reducción de divergencias, beneficiando, así, la transparencia de la gestión fiscal, la racionalización de costes en los entes de la Federación y el control social (Brasil, 2014).

De esta forma, conforme se desarrolla el proceso de convergencia a los estándares internacionales de contabilidad aplicados al sector público, el GTCON se torna pieza fundamental en esta mudanza, teniendo en vista sus responsabilidades y características. Se destaca que sus componentes son de las más variadas formaciones académicas y actuaciones en el mercado, lo que ocasiona un mayor alcance en las soluciones específicas para los problemas enfrentados por la armonización, así como para la sistematización de las normas de contabilización del sector público.

Muchos son los estudios sobre la internacionalización de las normas contables aplicadas al sector público como los de Benito, Brusca y Montesinos (2007), Chan (2008), Christiaens, Reyniers y Rollé (2010), Oulasvirta (2013), Toudas, Poutos y Balios (2013), además de los ya citados en el presente estudio, no agotando la lista de investigadores. Sin embargo, esos estudios se encuentran centrados en el proceso legal de armonización de esas normas, y no se enfocan en la percepción de los agentes involucrados. Se destaca que los estudios sobre el prisma de la percepción de los profesionales de contabilidad, a respecto de la implementación de las normas internacionales de contabilidad aplicada al sector público, son escasos y, en la mayoría de las veces, de carácter exploratorio.

Haller y Keppler (2002) enfatizan que las normas internacionales de contabilidad solo podrán cumplir su objetivo, de garantizar la fiabilidad y posibilidad de comparación de la información contable, cuando fueren correctamente interpretadas y aplicadas por quien elabora y prepara las demostraciones financieras, o sea, para que las Normas Internacionales de Contabilidad Aplicadas al Sector Público tengan el efecto esperado, es necesario que haya una correcta interpretación y aplicación por parte de los profesionales y órganos públicos competentes.

En ese sentido, cabe resaltar que, entre los estudios sobre la comprensión de la percepción de los profesionales de contabilidad, se destacan los de Joshi, Bremser y Al-Ajmi (2008), que llegaron a la conclusión de que, en la visión de los entrevistados, habrá desafíos en la aplicación de las normas contables basadas en principios y una demanda creciente por orientación.

En el mismo horizonte, Bozkurt, Islamoğlu y Öz (2013) comentan que descubrir las diferencias en la percepción de los interesados en contabilidad aplicada al sector público, va a ayudar en el estudio de cómo reducirlas. Los resultados alcanzados por estos pesquisadores demuestran que los entrevistados creen que las instituciones públicas deben desempeñar el papel principal en la adaptación y entrenamiento de las normas internacionales. Destacando que, para el alcance de los beneficios y ventajas proporcionados por la internacionalización de las normas contables, es necesario de los usuarios la percepción, la interpretación, el entendimiento y la responsabilidad por la práctica.

En este límite, el análisis de la percepción del GTCON sobre las ventajas de la implantación de las Ipsas, para los entes públicos del Brasil, es de clara relevancia para que se obtengan los beneficios y ventajas en su implantación, principalmente por el hecho de que delante del proceso de convergencia son encontrados algunos desafíos, conforme demostrado por la literatura presentada, proporcionados, consecuentemente, por la cultura, estructura política, económica y social y la consecuente reluctancia a mudanzas.

2.3. Modelo teórico e hipótesis de pesquisa

Las directrices indicadas por la nueva gestión pública y reformas exigidas para la contabilidad aplicada al sector público en los países occidentales son ampliamente discutidos en la literatura internacional (Guthrie, 2005) y (Olson, Guthrie & Humphrey, 1998), mientras que poco se sabe sobre reformas semejantes y sus resultados en los países en desarrollo y países con economías en transición.

La retórica de que las reformas van a mejorar la eficiencia, la transparencia y la prestación de cuentas de las organizaciones del sector público por medio de la adopción de técnicas de contabilidad del sector privado todavía no está clara – principalmente en el Brasil, donde la convergencia de las normas contables está en fase embrionaria.

La institucionalización de nuevas visiones para la mudanza de las prácticas contables de las organizaciones, así como de institucionalización de las prácticas más antiguas moldeadas por las tradiciones, depende de una amplia discusión entre todos los actores involucrados en ese proceso. El proceso de traducir visiones en mudanzas prácticas requiere la presencia activa de la, denominada por Antipova y Bourmistrov (2013, p.447), “comunidad epistémica”, o sea, los miembros de la comunidad técnica que tienen la capacidad de mediar la institucionalización y los procesos de desinstitucionalización y de promover el aprendizaje organizacional.

Por tanto, la ideología por detrás del desarrollo de sistemas internacionales de contabilidad instituidos por las Ipsas puede ser entendida en términos de un conjunto neutro y uniforme de normas basadas en las teorías contables desarrolladas por la profesión contable en la tradición anglosajona, y todavía puede ser universalmente aplicado en cualquier país del mundo. No obstante, conforme afirman Antipova y Bourmistrov (2013, p.445), la contabilidad del sector público en los países en desarrollo con economías en transición tiene raíces históricas únicas.

Así, cabe a la “comunidad epistémica” estimular la explotación de viejas certezas encontradas en la tradición, así como la explotación, por medio de la experimentación, con nuevas soluciones fundadas en nuevas ideas. Ese modelo es más aplicado para proporcionar una comprensión de las reformas requeridas por la contabilidad del sector público brasileño. En el Brasil, conforme se desprende del contexto arriba citado, la “comunidad epistémica” es representada por el GTCON.

Según Bozkurt, Islamoğlu y Öz (2013), la concepción e implementación de un modelo contable aplicado al sector público nacional dependería de cómo se dará ese proceso. Así pues, las ventajas de su efectiva aplicación pueden depender de la visión y de la expectativa expresadas en la percepción de los miembros del cuerpo técnico que indicará los caminos a ser seguidos.

El modelo presentado por Bozkurt, Islamoğlu y Öz (2013) tiene la siguiente configuración:

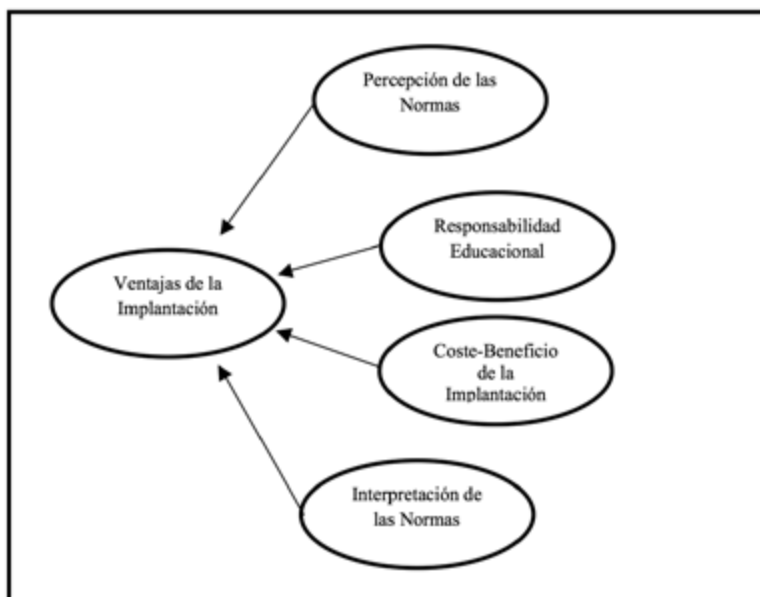


Figura 1. Modelo teórico de la pesquisa.

Fuente: adaptado de Bozkurt et al. (2013)

Por lo que se coliga del modelo propuesto, las ventajas en la implementación de las Ipsas dependen de las expectativas expresadas en la percepción de los miembros del GTCON, en relación a la percepción, a la interpretación, al coste-beneficio y a la responsabilidad educativa en la implantación de las Ipsas en la contabilidad pública brasileña, que indicará los caminos a ser seguidos.

El constructo referente a la *percepción de las normas* está relacionado al juicio concienzudo de cómo el GTCON cualifica las Ipsas de acuerdo con su utilidad, una vez que es de su responsabilidad el análisis y elaboración de diagnósticos y estudios visando a la estandarización mínima de conceptos y prácticas contables relacionadas a estas normas. Por consiguiente, el entendimiento más nítido de las Ipsas, en lo que atañe a su utilidad para la gestión pública, en el que trata la mejoría de la información contable en el futuro, converge para el aumento de las ventajas esperadas en la su implantación.

En lo tocante al constructo *interpretación y aplicación de las normas*, Rosa (2014) destaca que se hace imprescindible la correcta interpretación de las normas, pues no existe una que se revista de certeza en lo que atañe a su contenido, resaltando que el GTCON tiene carácter técnico y consultivo, manifestándose por medio de recomendaciones, teniendo en vista la reducción de divergencias. En este sentido, Joshi, Bremser y Al-Ajmi (2008) destacan que “un único conjunto de normas no va a resultar en aumentos substanciales en la uniformidad a menos que haya un entendimiento común”. Así, tenemos que la ampliación del conocimiento por la interpretación y aplicación de las Ipsas, delante de la comprensión de que ellas son basadas en principios y necesitan una interpretación común, establecida, preferencialmente, en colaboración con todas las instituciones involucradas en ese proceso de convergencia, aumentan las ventajas en su implementación.

Por otro lado en lo que dice respecto a la ponderación del *coste-beneficio de la implementación* de las Ipsas, cabe resaltar que el GTCON posee, como uno de los objetivos, la racionalización de costes en los entes de la Federación y el control social. Según Padoveze (2000), el concepto de valor de la información está relacionado con la relación coste-beneficio generado, de modo que, para que se venga a medir su valor, es necesario que se disponga de la información y que esta venga a reducir sus incertezas.

Entonces, para que la información sea considerada útil y posea la cualidad de relevante, es necesario, del individuo, el entendimiento de que los beneficios esperados superan los costes. En este horizonte, el constructo teórico sustenta que la comprensión de que los beneficios esperados son mayores que los costes empleados en la implantación de las Ipsas aumentan las ventajas en la su aplicación, lo que contribuye para creación de valor, aumentando los beneficios y permitiendo la cooperación en escala internacional.

Otro constructo teórico que depende de la visión y de la expectativa expresada en la percepción de los miembros del GTCÓN es el que versa sobre la *responsabilidad educacional*, o sea, a quién acomete la responsabilidad para la capacitación y para la aplicación de las Ipsas. En su pesquisa, Padrones, Colares y Santos (2014), al cuestionarse sobre en qué nivel se encuentra la implantación de las Ipsas, afirmaron que la responsabilidad educativa sobre tal implementación debe ser efectuada por el órgano que regula la contabilidad en el país, y que entre los factores principales que dificultan su implementación se encuentra la falta de orientación y entrenamiento.

En pesquisa similar constante en los estudios de la PwC (2013), tal problema es apuntado, también, como una de las principales dificultades encontradas en el proceso de implementación de estas normas. De esta forma, la percepción de los miembros del GTCÓN a respecto de la responsabilidad educacional podrá indicar los caminos técnicos a ser seguidos para la obtención de ventajas en la implementación de las Ipsas.

Como presentado en el modelo teórico, todos los constructos convergen para la efectiva obtención de ventajas en la implementación de las Ipsas, teniendo en vista que estas podrán proporcionar mejoría en los controles, mayor posibilidad de comparación de los demostrativos, reducción de posibles fraudes y aumento de la credibilidad de las informaciones. (PwC, 2103, Padrones, Colares & Santos, 2014).

Por tanto, delante de ese escenario teórico, se definieron cuatro hipótesis, con la finalidad de proponer o direccionar las respuestas a la pesquisa propuesta. Las hipótesis fueron comprobadas a partir del cuestionario instituido y adaptado de Joshi, Bremser y Al-Ajmi (2008) y Bozkurt, Islamoğlu y Öz (2013). Son estas:

- H1: Percepción de las Normas:** el entendimiento más nítido de las Ipsas, proporcionan mayor eficacia en su implementación.
- H2: Interpretación de las Normas:** la ampliación del conocimiento por medio de la interpretación y aplicación de conceptos a un problema específico aumentan las ventajas esperadas en la aplicación de las Ipsas.
- H3: Coste-beneficio de la implantación:** la ponderación de los beneficios esperados es mayor que los costes empleados en la implantación de las Ipsas.
- H4: Responsabilidad Educativa:** el entendimiento común entre las instituciones y los profesionales de la contabilidad en el desarrollo educacional de las Ipsas aumenta las ventajas deseadas en la su implementación.

De esa forma, como se desprende de los estudios de Joshi, Bremser y Al-Ajmi (2008) y Bozkurt, Islamoğlu y Öz (2013), la implantación depende de la manera de comprender, interpretar, analizar los costes beneficios generados y de qué forma va a ser el procesado de la responsabilidad educativa. De esta forma, de acuerdo con la literatura basilar de esa pesquisa se espera que la percepción de los actores involucrados en el proceso técnico de implantación de las Ipsas tenga una relación directa con los cuatro constructos, percepción, interpretación, costes-beneficios y responsabilidad educativa.

3. Metodología

3.1. Muestra e instrumento de colecta de datos

Dadas las características del presente estudio, esta pesquisa investigativa se basó en el procedimiento analítico clásico de la búsqueda de resultados, advenidos, según Beuren (2012), de las tres categorías de pesquisa: en relación a los objetivos, se optó por la pesquisa exploratoria y descriptiva; en relación a los procedimientos, por la pesquisa bibliográfica y análisis o *survey*; y, en relación al abordaje del problema, se optó por el enfoque cuantitativo.

El universo utilizado en esta pesquisa correspondió a los componentes del GTCON, tanto como miembro, como los convidados, que involucran contadores, auditores, asesores y demás profesionales de la contabilidad, totalizando 400 individuos. La muestra constó con 108 encuestados, totalizando un porcentual del 27% de la población delimitada.

Los datos fueron colectados por envío de cuestionario electrónico, por *e-mail*, a los profesionales que actúan en el Grupo Técnico de Estandarización de Procedimientos Contables (GTCON), teniendo área de actuación diferenciada, pero con similitud en la función ejercida, por ejemplo: contador, auditor y auditor fiscal, asesor y analista de diversas áreas. El cuestionario fue desarrollado a partir de pesquisas anteriores, aumentando, así, la confiabilidad de los resultados y la uniformidad del objetivo abordado en esta pesquisa. La mayoría de las cuestiones propuestas tienen como base el cuestionario elaborado y usado por Joshi, Bremser y Al-Ajmi (2008) y Bozkurt, Islamoğlu y Öz (2013)

El cuestionario está estructurado en seis bloques. El primero tuvo como finalidad la identificación de los encuestados, por tanto, versó sobre las informaciones del perfil de los encuestados, como sexo, grado académico, tiempo y área de actuación, siendo esas informaciones de carácter exploratorio. El segundo bloque aborda la percepción de los encuestados en relación a las Ipsas y a su aplicabilidad, que fue estructurado de modo a extraer informaciones para comprobar la primera hipótesis del estudio. El tercer se refiere a las cuestiones relacionadas a la variable dependiente del modelo, en que se cuestionaron a respecto de las principales ventajas que las Ipsas traerán con su implantación. El cuarto trata sobre los costes y beneficios de la implantación de las Ipsas, bloque ese que permitió evaluar la tercera hipótesis de la pesquisa. El quinto tuvo la finalidad de capturar informaciones para el test de la segunda hipótesis, así, trató sobre la visión de los encuestados a respecto de la interpretación y aplicación de las Ipsas. El sexto y último bloque buscó extraer informaciones para comprobar la hipótesis 4, por tanto, se procuró abordar la opinión de los encuestados sobre a quién debería ser atribuida la responsabilidad educativa de los contadores y auditores para la aplicación de las Ipsas.

Se resalta que, a partir del segundo bloque, fue utilizada, en las afirmaciones del cuestionario, una aproximación de una escala decimal, en la cual varió de 1 a 10, siendo que su puntuación variaba entre “en desacuerdo totalmente” (1) y “conuerdo totalmente” (10).

3.2. Procedimientos estadísticos

Inicialmente, para validar el instrumento de pesquisa, fue utilizado el modelo definido por Cronbach (1951). Ese modelo tiene por finalidad estimar un coeficiente denominado *alfa de Cronbach*, que es un factor determinante para su adopción como herramienta para estimación de la confiabilidad por medir la correlación entre respuestas en un cuestionario por medio del análisis del perfil de las respuestas dadas. Se trata de una correlación media entre preguntas. Dado que todos los ítems de un cuestionario utilizan la misma escala de medición, el coeficiente α es de dimensión uno y su valor fluctúa entre 0 y 1, recordando que valores fuera de ese intervalo deben ser considerados como escalas sin confianza. A continuación, fue realizado un análisis exploratorio con la descripción de los datos colectados en los cuestionarios, de modo a proporcionar una mejor comprensión de las cuestiones abordadas en cada constructo del modelo.

Como cada constructo del modelo de la pesquisa es compuesto por múltiples cuestiones, se optó por la reducción del carácter dimensional de estas por medio del Análisis de los Componentes Principales (ACP). Conforme Lattin, Carroll y Green (2011), la ACP es un método para ser re-expresados datos multivariados. Ella permite que el pesquisador reoriente los datos de modo que las primeras pocas dimensiones expliquen el mayor número posible de informaciones disponibles. De ese modo, la intuición de la utilización de la ACP es la reducción de variables para posterior utilización en el modelo de regresión múltiple, modelo este que permitirá comprobar las hipótesis de la pesquisa.

Así, a partir de las dimensiones definidas en el modelo teórico, el constructo empírico utiliza los siguientes componentes principales agrupados: ventajas de implantación; percepción de las normas; responsabilidad educacional; coste-beneficio de la implantación; e interpretación de las normas.

Por fin, con el objetivo de comprobar las hipótesis de la pesquisa, se hizo el uso de la técnica de regresión lineal múltiple, a partir de los componentes principales de cada constructo. El modelo estimado es descrito por la Ecuación 1.

$$Vant_i = \alpha + \beta_1 Perc_i + \beta_2 Cust_i + \beta_3 Inter_i + \beta_4 Resp_i + \varepsilon \quad (1)$$

En que,

$Vant_i$ = ventajas de implantación, extraídas del tercer bloque del cuestionario;

$Perc_i$ = percepción de las normas, extraídas del segundo bloque del cuestionario;

$Cust_i$ = coste-beneficio de la implantación, extraídas del cuarto bloque del cuestionario;

$Inter_i$ = interpretación de las normas, extraídas del quinto bloque del cuestionario;

$Resp_i$ = responsabilidad educacional, extraídas del sexto bloque del cuestionario;

ε_i = término de error de la regresión.

El modelo presentado por la Ecuación 1 tiene por finalidad comprobar si las principales ventajas que las Ipsas traerán con su implantación, expresadas por los miembros del GTCN, pueden ser explicadas por la percepción de los mismos en relación a las Ipsas y a su aplicabilidad (*Perc*), coste-beneficio de la implantación de las IPSAS (*CB*), interpretación de las Ipsas (*Inter*) y en relación a la responsabilidad educativa de los contadores y auditores para la aplicación de las Ipsas. Las hipótesis fueron comprobadas a partir de la significancia de las variables independientes de ese modelo empírico, por medio de la estadística *t*. Así siendo, la primera hipótesis fue comprobada por la significancia de la variable *Perc*, la segunda hipótesis fue comprobada por la significancia de la variable *Inter*, la tercera hipótesis fue comprobada por la variable *CB* y la cuarta hipótesis fue comprobada por la significancia de la variable *Res*.

Como las variables explicativas del modelo no representan todos los factores capaces de explicar las ventajas de la implantación de las Ipsas, debido a la imposibilidad de mensuración, es posible que alguna variable (o factor) omitida pueda estar correlacionada con alguna variable explicativa, hecho que ocasiona problemas de endogeneidad. Además de eso, la simultaneidad de correlación entre la variable dependiente y las variables independientes también puede llevar a problemas de endogeneidad, que, por consecuencia, lleva a parámetros inconsistentes. No obstante, el objetivo de ese modelo es únicamente analizar la relación entre las variables de interés, o sea, no se tiene el objetivo de realizar previsiones, por tanto, ese posible problema puede ser relajado en las circunstancias de este estudio (Wooldridge, 2010).

4. Resultados

4.1. Características de los participantes del estudio y confiabilidad del instrumento de la pesquisa

Las respuestas a las preguntas demográficas de la pesquisa y los porcentajes son indicadas en la Tabla 1. En la primera cuestión fue preguntado el sexo. Parte significativa de los profesionales que respondieron al cuestionario está compuesta por hombres (66,4%), indicando que la profesión es predominantemente masculina. A seguir, fue indagado sobre el mayor nivel de titulación académica y gran parte, un 71%, tiene posgraduación. Al prestar atención al tiempo de experiencia en la profesión, la mayoría tiene más de 10 años actuando en la profesión, o sea, un 57,9% de los investigados, siendo que un 41% tiene más de 15 años de experiencia. Fue indagado de los interesados información sobre la formación académica, como puede ser visto en la Tabla 1. La distribución relacionada con las respuestas indica que parte significativa de los encuestados está compuesta por contadores, con un porcentaje del 55% y un 28% son auditores.

Tabla 1

Características de los encuestados

Características de los encuestados	Encuestados = 107	Porcentajes
Género de los profesionales	Total = 107	
Masculino	71	66,4
Femenino	36	33,6
Grado Académico de los Encuestados	Total = 107	
Graduación	28	26,2
Especialización	64	59,8
Máster	12	11,2
Otros	3	2,8
Tiempo de Experiencia	Total = 107	
Menos de 5 años	20	18,7
5 - 10 años	25	23,4
11 - 15 años	18	16,8
Más de 15 años	44	41,1
Área de Actuación Profesional	Total = 107	
Contador	55	51,5
Auditor	30	28,0
Asesor	4	3,7
Otros	18	16,8

Fuente: elaborado por los autores (2014).

Para evaluar la confiabilidad del cuestionario, se hizo el uso del coeficiente *alfa de Cronbach*. El coeficiente fue calculado llevando en consideración todas las cuestiones del instrumento de pesquisa relacionada a la percepción de los encuestados en relación a la aceptación y la adaptación de las Ipsas, esto es, 18 preguntas.

La Tabla 2 presenta el resultado del coeficiente estimado. Se percibe que todas las observaciones fueron válidas (casos válidos = 107) y que el coeficiente *alfa de Cronbach* fue de 0,785. Se destaca que el valor mínimo aceptable por la literatura del coeficiente es de 0,7 (Leontitsis & Pagge, 2007), por tanto, el resultado sugiere evidencias de confiabilidad en el instrumento de pesquisa utilizado por este estudio.

Tabla 2

Análisis de Confiabilidad del Cuestionario por medio del Alfa de Cronbach

		N	%
Casos	Válidos	107	100,0
	Excluidos	0	0
	Total	107	100,0
<i>Alfa de Cronbach</i>		Nº de ítems	
0,785		18	

Fuente: elaborado por los autores (2014).

4.2. Análisis del resultado del instrumento de pesquisa

4.2.1. Análisis descriptivo

En lo que se refiere al análisis de la percepción del GTCON en relación a la implantación de las Ipsas, resultó claro que el GTCON considera que estas normas serán de gran utilidad para la contabilidad aplicada al sector público, teniendo en vista que, de una forma general, un 84% de los actores de la pesquisa se presentaron positivos en lo referente a la utilización de las Ipsas. Estos hallazgos refuerzan los resultados obtenidos por Joshi, Bremser y Al-Ajmi (2008) y Bozkurt, Islamoğlu y Öz (2013), una vez que, en sus pesquisas, los encuestados se mostraron optimistas en relación a la implementación de las normas internacionales y sus ventajas.

Las cuestiones que tuvieron más concordancia entre los pesquisados fueron P1.2 y P1.4, puesto que cerca del 94% de los individuos se mostraron concordantes con las asertivas propuestas, revelando que, para la mayoría de los encuestados, la implementación de las Ipsas va a resolver serios problemas en la contabilidad aplicada al sector público, proporcionando una mejoría en la calidad de la información contable, conforme demuestra la Tabla 3.

Tabla 3

Percepción de las IPSAS

	Asertivas	Grau de Concordancia – GC (%)										
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	GC*
P1.1	Las aplicaciones de las Ipsas serán útiles para la gestión pública	-	-	-	1	5	2	17	22	16	37	94
P1.2	La implantación de las Ipsas va a resolver serios problemas de la contabilidad aplicada al sector público	-	3	5	1	14	11	15	21	9	21	78
P1.3	Ipsas es un objetivo inalcanzable	2	2	7	7	12	14	9	15	8	23	70
P1.4	Ipsas va a mejorar la calidad de la información contable en el futuro	-	-	-	-	6	6	4	29	20	36	94
Media		0	1	3	2	9	8	11	22	13	30	84

* Grado de concordancia fue calculado con valores de la escala superiores a 5.

Fuente: elaborado por los autores (2014).

La Tabla 4 evidencia la percepción del GTCON en relación a las ventajas en la implantación de las Ipsas. De forma general, los encuestados se mostraron optimistas en relación a la obtención de ventajas con la implementación de las Ipsas. Para un 96% de los encuestados es cierto que las Ipsas harán que las demostraciones financieras sean más comparables en todo el mundo todo (P2.1) y que, para un 94% de los miembros del GTCON, las Ipsas contribuirán para el aumento de la transparencia y de la confiabilidad de las demostraciones contables (P2.2). Cuando cuestionados si los costes van ir disminuyendo significativamente en el transcurrir del tiempo (P2.3), un 79% de los encuestados concordaron con la asertiva.

Cuando indagado si las Ipsas podrían propiciar la reducción de actividades ilegales, más fuertemente los fraudes (P2.4), la concordancia fue menor, solamente un 68% de los encuestados concordaron, o sea, cerca del 34% de los encuestados no están convictos de que las normas pueden contribuir para minimizar las ilegalidades y prácticas de fraudes. Algo que llamó la atención en los datos obtenidos fue que los auditores creen más en la reducción de las actividades ilegales, especialmente fraudes, que los contadores, o sea, un 73% de los auditores concordaron con la colocación mientras que un 50% de los contadores no creen.

Tabla 4

Principales Ventajas de la Implantación de las Ipsas

Asertivas	Grau de Concordancia - GC (%)											GC*
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
P2.1 Las Ipsas volverán las demostraciones financieras más comparables en todo el mundo	0	0	0	1	3	6	6	19	24	42	96	
P2.2 Las Ipsas contribuirán para mejorar la transparencia y la confiabilidad de las demostraciones contables	0	0	0	1	5	2	10	28	22	32	94	
P2.3 Los costes de aplicación de las Ipsas van a disminuir significativamente a lo largo del tiempo	0	4	1	3	14	7	14	24	16	17	79	
P2.4 La aplicación de las Ipsas puede propiciar la reducción de las actividades ilegales, especialmente fraudes	5	1	5	10	11	14	11	20	12	11	68	
Media	1	1	1	4	8	7	10	23	19	25	84	

* Grado de concordancia fue calculado con valores de la escala superiores a 5.

Fuente: elaborado por los autores (2014).

La Tabla 5 evidencia la percepción del GTCON sobre los costes y beneficios en la implantación de las Ipsas. La mayoría (92%) concuerda que la aplicación de las Ipsas traerá beneficios en la preparación y en la utilización de las demostraciones financieras, haciendo que haya una buena inter-cooperación en escala internacional. La pesquisa mostró que, para un 81% de los encuestados, el coste de implementación de las Ipsas será solo el paso necesario para que haya el avance en el sistema público y en el producto final (P3.2). Cuando indagados sobre la necesidad de hacer una relación coste-beneficio, un 77% de los entrevistados concordaron con la asertiva, presuponiendo, así, que para algunos el coste debe ser analizado para que los beneficios puedan superarlos. Ese hallazgo diverge de los resultados obtenidos por Bozkurt, Islamoğlu y Öz (2013), pues, conforme identifican, los encuestados creen que los beneficios no superarán los costes.

Tabla 5

Costes y Beneficios de Implantación de las Ipsas

Asertivas	Grau de Concordancia - GC (%)										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	GC*
P3.1	La aplicación de las Ipsas va a aumentar los beneficios del uso, permitiendo la cooperación en escala internacional										
P3.2	Las Ipsas traerán más beneficios que los costes esperados de implementación										
P3.3	Es necesario hacer un análisis del coste-beneficio										
Media	2	1	2	2	10	9	15	23	13	24	83

* Grado de concordancia fue calculado con valores de la escala superiores a 5.

Fuente: elaborado por los autores (2014).

La Tabla 6 evidencia la percepción del GTCO en relación a la importancia de la interpretación y aplicación de las Ipsas. En este punto, los encuestados fueron más positivos, o sea, cerca del 91% de los encuestados se mostraron favorables a los aspectos puntuados en ese grupo de cuestiones. Para un 91% de los encuestados, las Ipsas son preparadas de acuerdo con algunos principios (P4.1). Por otro lado para que haya un mejor entendimiento de ellas, un 85% respondieron que el proceso de interpretación debería ser conducido por órganos normatizadores, en este caso el Ifac, a fin de obtener una interpretación más fiel a su propósito inicial. También fue evidenciada, por un 95% de los profesionales de la contabilidad, en la (P4.3), la necesidad de realizar una acción conjunta entre las instituciones involucradas en el proceso de convergencia, a fin de que haya una comprensión en común de las normas de contabilidad internacionales.

Tabla 6

Interpretación y Aplicación de las Ipsas

Asertivas	Grau de Concordancia - GC (%)										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	GC*
P4.1	Creo que las normas Ipsas son preparadas de acuerdo con ciertos principios										
P4.2	A fin de establecer una interpretación común de las Ipsas, los órganos normatizadores internacionales (como el Ifac) deben conducir el proceso de interpretación										
P4.3	Es necesario establecer una interpretación común de las Ipsas, en una base local, con la colaboración de todas las instituciones involucradas en el proceso de convergencia										
Media	1	1	1	1	6	6	6	17	20	42	91

* Grado de concordancia fue calculado con valores de la escala superiores a 5.

Fuente: elaborado por los autores (2014).

Con las cuestiones dispuestas en la Tabla 7, se procuró verificar con los encuestados de quién sería la responsabilidad de transmitir los conocimientos acerca de la implantación de las Ipsas. Entre los responsables mencionados fueron: universidad (P5. 1), consejo de clase (P5.2), esfuerzo del propio profesional (P5.3) y del Gobierno (P5.4). Los resultados revelaron que tanto las universidades, los consejos de clases y el Gobierno serían las tres instituciones que tendrían mejores condiciones para conducir el proceso educativo para implementación de las Ipsas. No obstante, en la visión del 33% de los encuestados, la capacitación en el proceso de implementación no debe ser alcanzada por medio de esfuerzo propio de los profesionales (P5.3). En este punto, hay una relación positiva entre los resultados obtenidos y la literatura presentada, en especial las pesquisas realizadas por Joshi, Bremser y Al-Ajmi (2008) y Bozkurt, Islamoğlu y Öz (2013), en que los encuestados creen que es necesario un esfuerzo conjunto entre las instituciones de enseñanza, Gobierno y los profesionales para que las normas vengán a presentar los beneficios esperados.

Tabla 7

Responsabilidad educativa de los contadores y auditores para la aplicación de las Ipsas

Asertivas	Grau de Concordancia - GC (%)										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	GC*
P5.1 La capacitación para la aplicación de las Ipsas debe ser efectuada por las universidades	1	2	3	4	7	10	14	14	13	32	83
P5.2 La capacitación para la aplicación de las Ipsas debe ser proporcionada por el consejo de clase	4	0	4	2	7	8	12	11	16	36	84
P5.3 La capacitación para la aplicación de las Ipsas debe ser alcanzada por medio de esfuerzo propio de los profesionales	11	5	2	0	15	10	10	15	2	30	67
P5.4 La capacitación para la aplicación de las Ipsas debe estar bajo la responsabilidad del Gobierno	4	2	2	1	7	8	14	17	13	33	85
Media	5	2	3	2	9	9	13	14	11	33	80

* Grado de concordancia fue calculado con valores de la escala superiores a 5.

Fuente: elaborado por los autores (2014).

4.3. Reducción del carácter dimensional de las variables con la ACP

La presente pesquisa aborda cuatro constructos relacionados a las ventajas de aplicación de las Ipsas. Sin embargo, cada constructo posee por lo menos tres variables. Con el intuito de reducir el carácter dimensional de esas variables y crear factores para cada constructo, se hizo el uso del Análisis de Componentes Principales (ACP).

Para un buen ajuste de la ACP, se hace necesario comprobar si las variables están altamente correlacionadas. Para eso, se utilizó el test de *Barlett* y el test de *Kaiser-Meyer-Olkin*. Los resultados están evidenciados en la Tabla 8. Las probabilidades de los tests implican el no rechazo de la hipótesis de alta correlación entre las variables de cada constructo, resultando en la adecuación de los datos para la utilización de la ACP.

Tabla 8

Tests de Correlación entre las Cuestiones de los Constructos

Constructo	P-valor del Test de <i>Bartlett</i>	P-valor del Test <i>Kaiser - Meyer - Olkin</i>
Ventajas	0,000	0,627
Percepción	0,000	0,684
Coste-Beneficio	0,000	0,491
Interpretación	0,000	0,675
Responsabilidad	0,000	0,557

Fuente: elaborado por los autores (2014).

Para la selección de la cantidad de componente principal por constructo, se hizo el uso del criterio de *Kaiser*, que consiste en retener el componente que presente autovalor superior a 1. La Tabla 9 evidencia los autovalores, la proporción de la variancia explicada por cada componente y la proporción acumulada. Como se puede percibir, solamente el componente 1 (Con 1) del constructo “Ventajas” presentó autovalor superior a uno, explicando un 52% de la variancia de todas las cuestiones. Eso indica, a partir de la regla de Kaiser, que el constructo “Ventaja” obtuvo solo un componente principal.

Análisis similar puede ser efectuado para los demás constructos, esto es, los constructos “Percepción”, “Coste-Beneficio” e “Interpretación” obtuvieron solamente un componente con autovalor superior a 1, por tanto, un componente principal. Solo el constructo de la “Responsabilidad” obtuvo dos componentes principales con autovalores superiores a uno, por tanto, obtuvo dos componentes principales.

Tabla 9

Componentes Principales de los Constructos del Estudio

Variables	Componentes	Autovalor	Proporción	Acumulado
Ventajas	Com 1	2,080	0,520	0,520
	Com 2	0,852	0,213	0,733
	Com 3	0,750	0,188	0,921
	Com 4	0,318	0,079	1,000
Percepción	Com 1	2,284	0,571	0,571
	Com 2	0,851	0,213	0,784
	Com 3	0,604	0,151	0,935
	Com 4	0,261	0,065	1,000
Coste-Beneficio	Com 1	1,589	0,529	0,529
	Com 2	0,998	0,333	0,862
	Com 3	0,413	0,137	1,000
Interpretación	Com 1	1,891	0,630	0,630
	Com 2	0,579	0,193	0,823
	Com 3	0,529	0,176	1,000
Responsabilidad	Com 1	1,749	0,437	0,437
	Com 2	1,065	0,266	0,704
	Com 3	0,695	0,173	0,877
			0,49	0,122

Fuente: elaborado por los autores (2014).

4.4. Resultados del modelo de regresión y test de hipótesis

Antes de ejecutar la regresión lineal para el modelo empírico predefinido, se hizo un análisis de la correlación entre las variables del modelo, representadas por los componentes principales de cada constructo, con la finalidad de previamente identificar posibles tendencias del modelo como forma de verificabilidad de los hallazgos de la pesquisa.

Tabla 10

Matriz de Correlación

	Vant	Perc	Cust	Inter	Resp_1	Resp_2
Vant	1					
Perc	,767**	1				
Cust	,616**	,529**	1			
Inter	,535**	,527**	,395**	1		
Resp_1	,304**	,263**	,133	,362**	1	
Resp_2	,153	,063	,246*	,120	,000	1

** Correlación significativa al nivel de 1%.

* Correlación significativa al nivel de 5%.

Nota: Vant: Componente principal del constructo "Ventajas"; Perc: Componente principal del constructo "Percepción"; Cust: Componente principal del constructo "Coste-Beneficio"; Inter: Componente principal del constructo "Interpretación"; Resp1: Primer componente principal del constructo "Responsabilidad educativa"; Resp2: Segundo componente principal del constructo "Responsabilidad educativa".

Fuente: elaborado por los autores (2014).

Así, por lo que se puede observar en el modelo, solamente una de las variables (resp_2), responsabilidad por la educación continuada de los profesionales contables, no se presentó significativa en los niveles del 1% y 5%.

Para comprobar las hipótesis, se utilizó la regresión lineal, pero no con los datos colectados directamente en el cuestionario, sino aquellos con los valores que fueron calculados cuando de la ACP. Los parámetros de la regresión pueden ser vistos en la Tabla 11:

Tabla 11

Resultados de la Regresión

Panel A				
Variable Explicativa	Coefficiente	Error estándar ¹	Estadística t	p-valor
C	0,000	0,057	0,000	1,000
Perc	0,545	0,101	5,420	0,000***
Inter	0,108	0,074	1,460	0,148
Cust	0,263	0,085	3,060	0,003 ***
Resp1	0,086	0,047	1,810	0,073 **
Resp2	0,041	0,069	0,590	0,557
Panel B				
Descripción	Valor	Descripción	Valor	
R ²	0,670	Test F (Estadística)	48,700	
R ² Ajustado	0,654	Test F (p-valor)	0,000	
Jarque-Bera (estadística)	8,107			
Jarque-Bera (p-valor)	0,017	Número de Observaciones	107	

¹ Errores-estándar robustos la heterocedasticidad. Estadísticas VIF: Perc = 1.70; Inter = 1.55; Cust = 1,52; Resp1 = 1,17; Resp2 =1,08, sugieren ausencia de multicolinealidad.

*** Significativo al 1%; ** Significativo al 10%.

Fuente: elaborado por los autores (2014).

Como puede verse en la Tabla 11, la variable dependiente, *ventaja en la aplicación de las Ipsas (vant)* tuvo retroceso con las variables independientes (*Percepción de las Normas, Responsabilidad Educativa, Coste Beneficio de la Implantación, Interpretación de las Normas*). Los resultados revelan que las variables *Percepciones de las Normas, Coste Beneficio de la Implantación y Responsabilidad Educativa* tuvieron sus estimadores significantes y con el señal esperado.

Estos resultados indicaron que H1, H3 y H4 fueron establecidos como significantes. Al observar si los estimadores del modelo, se puede ver que la mayor contribución positiva fue de la variable *percepción de las normas*, que presentó el estimador con magnitud de 0,511 y significativa al 1%. Entonces, se concluyó que, para los miembros del GTCON la percepción nítida de la Ipsas contribuye para la obtención de ventajas en su aplicación, constituyéndose en herramienta esencial para la gestión pública y mejorando, así, la información contable que tornan las decisiones tomadas más acertadas.

Se verificó también, de acuerdo con los hallazgos, que la percepción acerca de los *costes-beneficios y responsabilidad educativa* de los profesionales de la contabilidad fueron significantes, contribuyendo para la creación de valor y obtención de ventajas en la implantación de las Ipsas.

En lo que concierne a la interpretación, realizada de acuerdo con el análisis de regresión de variables relacionadas a la H2 (*interpretación de las normas*), resultó claro en los resultados que la percepción del GTCON sobre esta variable no se presenta como ventaja en la implantación de las IPSAS, rechazándose así la hipótesis desgastada.

Por fin, mientras que la hipótesis (H2) *Interpretación de las Normas*, no proporciona para los miembros del GTCON ventajas esperadas a partir de las aplicaciones de las Ipsas, las hipótesis (H1, H3 y H4) *Percepción de las Normas, Responsabilidad Educativa y Coste-beneficio de la Implantación* proporcionan ventajas en relación a la aplicación de trabajos colaborativos y entendimiento común acerca de la aplicación de las Ipsas (Tabla 12).

Tabla 12

Test de hipótesis

Hipótesis	B	p-valor	Evaluación
H1: Percepción de las Normas: el entendimiento más nítido de las Ipsas, proporcionan mayor eficacia en su implementación.	0,545	0,000	No rechazada
H2: Interpretación de las Normas: la ampliación del conocimiento por medio de la interpretación y aplicación de conceptos a un problema específico aumentan las ventajas esperadas en la aplicación de las Ipsas.	0,108	0,148	Rechazada
H3: Coste-beneficio de la implantación: la ponderación de los beneficios esperados es mayor que los costes empleados en la implantación de las Ipsas.	0,263	0,003	No rechazada
H4: Responsabilidad Educativa: el entendimiento común entre las instituciones y los profesionales de la contabilidad en el desarrollo educacional de las Ipsas aumentan las ventajas deseadas en la su implementación.	0,086	0,073	No rechazada

Fuente: elaborado por los autores (2014).

5. Consideraciones Finales

La presente pesquisa tuvo como objetivo identificar la percepción de los profesionales que forman parte del Grupo Técnico de Estandarización de Procedimientos Contables (GTCON), que son responsables por la discusión técnica acerca de las ventajas de la implantación de las normas instituida en las Ipsas para los entes públicos del Brasil. En ese sentido, se utilizó como instrumento de pesquisa un cuestionario cuyas indagaciones fueron elaboradas sobre cinco perspectivas teóricas, dentro de un modelo empírico en que hay cuatro grupos de cuestiones denominadas de variables dependientes y un grupo de variable independiente.

La heurística utilizada es en la dirección de que las ventajas de la efectiva implantación de las Ipsas dependen de cómo los miembros del GTCON perciben las normas contables (Ipsas y NBCT/CFC), de quien va a ser la responsabilidad por el entrenamiento educacional de los profesionales de la contabilidad, la visión del coste-beneficio que las nuevas reglas traerán y quién va a ser responsable por la interpretación de las normas contables.

Los resultados revelaron que la visión de los miembros sobre las Ipsas es propositiva en su utilización. Los miembros del GTCON creen que la implementación y aplicaciones de las Ipsas serán útiles para la gestión pública, pues van a resolver serios problemas en esta área al proporcionar ventajas, pudiéndose citar: mayor posibilidad de comparación de los demostrativos, reducción de posibles fraudes y aumento de la credibilidad de las informaciones, proporcionando una mejor toma de decisión por parte de la administración pública. Un hecho relevante dentro de ese constructo (*percepción de las normas*) es que los actores de las pesquisas concuerdan en que la implantación de las Ipsas es un objetivo capaz de ser alcanzado. Destacando que esa variable presenta una correlación significativa con las ventajas de implantación.

El análisis *coste-beneficio de la implantación* se mostró significativa para la obtención de ventajas en la aplicación de las Ipsas, o sea, en la visión del GTCON, la aplicación de las Ipsas traerán resultados superiores a las inversiones despendidas, en especial, al garantizar registros contables uniformes y consistencia de los informes obtenidos a partir de esos registros que estarán disponibles por medio de la comprensión de aplicaciones de esas normas.

Otro resultado importante de este análisis es sobre a quién debe ser acometida la responsabilidad por el entrenamiento y aplicación de las Ipsas (*responsabilidad educativa*), en el cual, según el entendimiento del GTCON, debe estar bajo la responsabilidad del Estado. Además de eso, el resultado obtenido a partir de otras cuestiones es que existen expectativas de que las instituciones universitarias sean responsables por la capacitación y aplicación de las Ipsas. Otro punto interesante en el análisis de este constructo fue el hecho de que los entrevistados no concuerdan en que el entrenamiento y aplicación de las Ipsas deban ser asegurados por esfuerzos personales, y sí, por el Gobierno, o sea, cuánto más el sector público se responsabilice por la capacitación de las normas, mayores serán las ventajas obtenidas, estando este componente, directamente relacionado con las ventajas de implantación de las Ipsas.

Por fin, el componente del constructo *interpretación de las normas*, en la visión del GTCON, no se mostró significativa para la obtención de ventajas en la implantación y aplicación de las Ipsas. La expectativa inicial, traducida en hipótesis de pesquisa, era la de que hubiese una relación significativa y directa entre el constructo y la obtención de ventajas, teniendo en vista que, para asegurar una interpretación común de las IPSAS, instituciones reguladoras internacionales como el Ifac y el Gasb, deben desempeñar un papel regulador. En nivel nacional, las instituciones como CFC, STN y TCs deben actuar como colaboradores para esos estudios. Incluso con esas peticiones teóricas, en la práctica, los miembros del GTCON entendieron diferentemente, una vez que la hipótesis fue rechazada, o sea, la forma de como se dará la interpretación de las normas no es un factor preponderante para las ventajas de implantación de las Ipsas.

Este hallazgo diverge de los resultados obtenidos por Joshi, Bremser y Al-Ajmi (2008) y Bozkurt, Islamoğlu y Öz (2013), una vez que en sus estudios los encuestados señalaron que la interpretación común de las normas, se constituye factor esencial para la obtención de ventajas en la su implementación.

Ante lo expuesto, el resultado apurado y analizado, se percibe que, en la visión del GTCON, la implantación de las Ipsas es positiva y con ventajas para el registro y divulgación de las informaciones económicas, financieras y presupuestarias. También resultó constatado que el Brasil se encuentra en proceso de adaptación y aceptación de las nuevas mudanzas a ser implantadas en el sistema público, pero todavía existen resistencias en relación a la actualización de sus conceptos y de ir a la búsqueda de nuevos desafíos traídos por la nueva fase de la Contabilidad Pública.

6. Referencias

- Agostino, M., Drago, D., & Silipo, D. B. (2011). The value relevance of IFRS in the European banking industry. *Review of quantitative finance and accounting*, 36(3), pp. 437-457. DOI: 10.1007/s11156-010-0184-1
- Alexander, D., & Jermakowicz, E. (2006). A true and fair view of the principles/rules debate. *Abacus*, 42(2), pp. 132-164. DOI: 10.1111/j.1467-6281.2006.00195.x
- Antipova, T., & Bourmistrov, A. (2013). Is Russian public sector accounting in the process of modernization? An analysis of accounting reforms in Russia. *Financial Accountability & Management*, 29(4), pp. 442-478. DOI: 10.1111/faam.12021
- 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), pp. 293-317. DOI: 10.1177/0020852307078424
- Beuren, I. M. (Org.). (2012) Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas.
- Bozkurt, O., Islamoğlu, M., & Öz, Y. (2013). Perceptions of professionals interested in accounting and auditing about acceptance and adaptation of global financial reporting standards. *Journal of Economics, Finance & Administrative Science*, 18(34).
- Brasil. Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 109 (2011, fevereiro 21).
- Brasil. Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 510 (2014, agosto 28).
- Brasil. Lei Complementar nº 101 (2000, maio 04).
- Brasil. Portaria do Conselho Federal de Contabilidade nº 37 (2004, março 11).
- Brusca, I., & Condor, V. (2002). Towards the harmonisation of local accounting systems in the international context. *Financial Accountability & Management*, 18(2), pp. 129-162. DOI: 10.1111/1468-0408.00148
- Chan, J. L. (2008). International public sector accounting standards: conceptual and institutional issues. *The Harmonization of Government*, 21, pp. 1-15.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), pp. 537-554. DOI: 10.1177/0020852310372449
- Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *psychometrika*, 16(3), pp. 297-334. DOI:10.1007/BF02310555
- Fragoso, A. R., Macêdo, J. M. A., de Gusmão Lopes, J. E., Ribeiro Filho, J. F., & Pederneiras, M. M. M. (2012). Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa–IPSAS e NBCTSP. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 6(4), pp. 434-447. DOI: <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v6i4.260>
- Guthrie, J. (Ed.). (2005). *International public financial management reform: progress, contradictions, and challenges*. IAP.
- Haller, A., & Keppler, J. (2002). Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects. *The European Accounting Review*, 1(11), pp. 153-190. DOI: [abs/10.1080/09638180220124770](https://doi.org/10.1080/09638180220124770)
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). Teoria da contabilidade; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas.

- Joshi, P. L., Bremser, W. G., & Al-Ajmi, J. (2008). Perceptions of accounting professionals in the adoption and implementation of a single set of global accounting standards: Evidence from Bahrain. *Advances in Accounting*, 24(1), pp. 41-48. DOI:10.1016/j.adiaac.2008.05.007
- Kohama, H. (2009). *Contabilidade pública: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Lattin, J., Carroll, J. D., & Green, P. E. (2011). Análise de dados multivariados. *São Paulo: Cengage Learning*.
- Lemes, S., & Carvalho, L. N. (2010). *Contabilidade internacional para graduação*. São Paulo: Atlas.
- Leontitsis, A., & Pagge, J. (2007). A simulation approach on Cronbach's alpha statistical significance. *Mathematics and Computers in Simulation*, 73(5), pp. 336-340. DOI:10.1016/j.matcom.2006.08.001
- Mapurunga, P. V. R.; Meneses, F. de; Peter, M. da G. A. (2011) O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros. *Revista Controle*, 1(11).
- Martins, E., Martins, V. A., & Martins, E. A. (2007). Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. *Revista de Informação Contábil*, 1(1), pp. 7-30.
- Niyama, J. K. (2005). *Contabilidade internacional*. São Paulo: Atlas.
- Olson, O., Guthrie, J., & Humphrey, C. (1998). *Global warning: Debating international developments in new public financial management*. Cappelen Akademisk Forlag.
- Oulasvirta, L. (2013). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), pp. 272-285. DOI:10.1016/J.CPA.2012.12.001
- Padoveze, C. L. (2000). *Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise*. São Paulo: Atlas.
- Padrones, K. G. de S. A., Colares, A. C. V., & Santos, W. J. L. dos. (2014, novembro). Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Natal, RN, Brasil, 21
- Paludo, A. (2012). *Administração pública: teoria e questões*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Pina, V., & Torres, L. (2003). Reshaping public sector accounting: an international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 20(4), pp. 334-350.
- PWC. (2013) PricewaterhouseCoopers. *Towards a new era in government accounting and reporting*.
- Rosa, L. S. C. L. M. (2014) *Da interpretação e da norma penal*. Conteúdo Jurídico, Brasília, DF, Brasil.
- Toudas, K., Poutos, E., & Balios, D. (2013). Concept, Regulations and Institutional Issues of IPSAS: a critical review. *European Journal of Business and Social Sciences*, 2(1), pp. 43-54.
- Varandas, R. N. (2013). *A presença das IPSAS na construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma abordagem infométrica*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Wooldridge, J. M. (2010). *Econometric analysis of cross section and panel data*. MIT press.