UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE COLOMBIA

Análisis de la reexpresión de los estados financieros de la vigencia 2021 bajo el marco normativo para entidades de gobierno. Estudio de caso

Andrés Saír Gómez Gómez

Universidad Nacional de Colombia

Facultad de Ciencias Económicas

Escuela de Administración de Empresas y Contaduría

Maestría en Contabilidad y Finanzas

Bogotá D.C., Colombia

2024

Análisis de la reexpresión de los estados financieros de la vigencia 2021 bajo el marco normativo para entidades de gobierno. Estudio de caso

Andrés Saír Gómez Gómez

Trabajo final presentado como requisito parcial para optar al título de:

Magíster en Contabilidad y Finanzas

Directora:

Doctora Ruth Alejandra Patiño Jacinto

Línea de Investigación:

Control

Universidad Nacional de Colombia

Facultad de Ciencias Económicas

Escuela de Administración de Empresas y Contaduría

Maestría en Contabilidad y Finanzas

Bogotá D.C., Colombia

2024

(Dedicatoria o lema)

A Dios y mi familia

Agradecimientos

Quiero agradecer inicialmente a la profesora Ruth Alejandra Patiño Jacinto, directora de mi trabajo final, por sus valiosos aportes, apoyo y disposición en el desarrollo de la investigación.

A la Universidad Nacional de Colombia y sus docentes que han contribuido desde mi pregrado en mi formación tanto profesional como personal.

A las personas que participaron en las entrevistas, encuestas y a todos los que aportaron, con su conocimiento y experiencia.

A mi familia, amigos y personas cercanas que me motivan cada día.

Resumen

Análisis de la reexpresión de los estados financieros de la vigencia 2021 bajo el marco normativo para entidades de gobierno. Estudio de caso

La Contaduría General de la Nación, entidad reguladora en materia contable del sector público en Colombia, expidió la Resolución 533 de 2015 por la cual se incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el marco normativo aplicable a entidades de gobierno. En este régimen se establecieron como objetivos de la información financiera la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control, tomando un papel fundamental para los usuarios. No obstante, para que la información financiera cumpla con sus objetivos y sea útil para los usuarios debe estar libre de errores materiales y, en el caso de identificarlos, debe reexpresar los estados financieros.

La presente investigación tiene por objetivo analizar qué efecto tiene la reexpresión de los estados financieros bajo el marco normativo para las entidades de gobierno frente a los objetivos de la información financiera, para los usuarios de este tipo de información. Por lo anterior, se desarrolla un estudio de caso en la Agencia de Desarrollo Rural, entidad de gobierno que reexpresó los estados financieros de la vigencia 2021 debido a errores materiales.

La investigación se realiza desde un enfoque cualitativo, aplicando instrumentos metodológicos tales como entrevistas semiestructuradas y encuestas a actores clave. Así mismo, se realiza un análisis de la evidencia documental que comprende la normatividad contable y los estados financieros, los informes de auditoría financiera de la Contraloría General de la República, las evaluaciones de control interno contable y los informes de rendición de cuentas de la entidad objeto del estudio de las vigencias 2021 y 2022.

Palabras clave: Marco normativo para entidades de gobierno, reexpresión de estados financieros, errores materiales, objetivos y usuarios de la información financiera.

Abstract

Analysis of the restatement of the financial statements for the period 2021 subject to the regulatory framework for government entities. Case study

The Contaduría General de la Nación, regulatory entity in accounting matters of the public sector in Colombia, issued the Resolution 533 of 2015 by which the regulatory framework applicable to government entities was incorporated into the Public Accounting Regime. The objectives of financial information were established there, render accounts, decision making and control, taking a fundamental role for users. However, for the financial information to meet its objectives and be useful to users, it must be free of material errors and, if they are identified, the financial statements must be restated.

The objective of this research is: to analyze what effect the restatement of financial statements has under the regulatory framework for government entities compared to the objectives of financial information, for users of this type of information. Due to the above, a case study is developed in the Agencia de Desarrollo Rural, a government entity that restated the financial statements for the 2021 period due to material errors.

The research is carried out from a qualitative approach, applying methodological instruments such as semi-structured interviews and surveys of key actors. Likewise, an analysis of the documentary evidence is carried out that includes the accounting regulations and the financial statements, the financial audit reports of the Contraloría General de la República, the internal accounting control evaluations and the entity's accountability reports. object of the study of the 2021 and 2022 validity periods.

Keywords: Regulatory framework for government entities, restatement of financial statements, material errors, objectives and user of the financial statements.

Contenido

Pág.

Resumen V
Listado de tablas IX
Listado de gráficos X
Listado de abreviaturas XI
Listado de anexos XII
1. Introducción 1
1.1. Objetivos 6
1.2. Relevancia organizacional, social o académica 7
2. Contexto y caracterización del caso 9
2.1. Características de las entidades del sector público 9
2.2. Características de las entidades de gobierno 10
2.3. Caracterización de la Agencia de Desarrollo Rural 10
2.4. Sistema de información financiero y contable – SIIF Nación 12
2.5. Proceso contable de la Agencia de Desarrollo Rural 12
3. Explicaciones académicas, fuentes teóricas o referentes conceptuales para la interpretación del caso 15
3.1. Regulación contable 15
3.1.1. Marcos regulatorios en materia contable 15
3.1.2. Marco normativo contable en Colombia 16
3.1.3. Marco normativo para entidades de gobierno 19
3.2. Explicaciones académicas y fuentes teóricas 21
3.2.1. Corrección de errores 21
3.2.2. Materialidad o importancia relativa 23
3.2.3. Reexpresión de estados financieros 24
4. Aprendizajes del caso para el proceso formativo 26
4.1. Reexpresión de estados financieros bajo el marco normativo para entidades de gobierno 26
4.2. Análisis de la evidencia documental de la Agencia de Desarrollo Rural 28

4.2.1. Estados financieros 29
4.2.2. Manual de políticas contables 32
4.2.3. Informe de la auditoría financiera de la CGR de 2021 y 2022 33
4.2.4. Evaluación de control interno contable de las vigencias 2021 y 2022 35
4.2.5. Informe de rendición de cuentas y de gestión 2021 y 2022 36
4.3. Análisis de las entrevistas 36
4.3.1. Entrevista funcionario de la CGN del nivel directivo o asesor 36
4.3.2. Entrevista funcionario del nivel directivo o asesor del sector agricultura 39
4.3.3. Entrevista contador que participó en el proceso de reexpresión de los estados financieros de la ADR 41
4.3.4. Entrevista contador con conocimiento y experiencia en control fiscal de la CGR y control interno del sector público 43
4.3.5. Entrevista ciudadana con conocimiento en el sector públicos 45
4.4. Análisis de las encuestas 45
5. Conclusiones, implicaciones y limitaciones 47
6. Referencias bibliográficas 52
Anexos 62

Listado de tablas

Pág.

Tabla 1 - Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las entidades de gobierno 2
Tabla 2 - Opinión de auditoria financiera de la Contraloría General de la República..... 4
Tabla 3 - Apropiación del Presupuesto General de la Nación de la Agencia de Desarrollo Rural 11
Tabla 4 - Marcos normativos contables emitidos por la CGN..... 18
Tabla 5 - Estado de situación financiera 2022, 2021 y 2021 reexpresados de la ADR 29
Tabla 6 - Estado resultados 2022, 2021 y 2021 reexpresados de la ADR..... 30
Tabla 7 - Estado de cambios en el patrimonio 2022, 2021 y 2021 reexpresados de la ADR 30
Tabla 8 - Verificación de las revelaciones por corrección de errores de periodos anteriores..... 31
Tabla 9 - Hallazgos auditoría financiera vigencia 2021 33
Tabla 10 - Hallazgos auditoría financiera vigencia 2022 34
Tabla 11 - Actores claves..... 66

Listado de gráficos

Pág.

Gráfico 1 - Marco normativo para entidades de gobierno 19
Gráfico 2 - Objetivos y características cualitativas de la información financiera de propósito general del marco conceptual para entidades de gobierno 20
Gráfico 3 - Propuesta de diseño metodológico del estudio de casos Villarreal y Landeta 62
Gráfico 4 - Selección de la entidad objeto del estudio de caso 64

Listado de abreviaturas

Abreviaturas

Abreviatura	Término
ADR	Agencia de Desarrollo Rural
CGN	Contaduría General de la Nación
CGR	Contraloría General de la República
CTCP	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
CHIP	Consolidador de Hacienda e Información Pública
FASAB	Federal Accounting Standards Advisory Board
FONAT	Fondo Nacional de Adecuación de Tierras
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
ISSAI	Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
OCI	Oficinas de Control Interno
NIIF	Normas Internacionales de la Información Financiera
SIIF	Sistema Integrado de Información Financiera

Listado de anexos

Pág.

Anexo A - Metodología 62
Anexo B - Entidades de gobierno con opinión negativa vigencia 2021 76
Anexo C - Procedimiento de gestión contable de la ADR 77
Anexo D - Verificación estados financieros 2022 – 2021 reexpresado 78
Anexo E - Consentimiento informado de participación 81

1. Introducción

La Contaduría General de la Nación, en adelante CGN, como entidad rectora en materia de contabilidad pública en Colombia, modificó el modelo contable público. Para ello, tomó algunos conceptos de las *International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS y otros de los *International Financial Reporting Standards* – IFRS (Díaz et al., 2018; Díaz y Rico, 2020). En el proceso de armonización, la CGN emitió marcos normativos contables para las empresas públicas (que cotizan o no en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público) y las entidades de gobierno, según la función económica (Agudelo et al., 2020). Para el caso particular de las entidades de gobierno, la CGN emitió la Resolución 533 de 2015 (Contaduría General de la Nación [CGN], 2015b).

En razón a lo anterior, las entidades de gobierno llevaron a cabo la transición al nuevo Régimen de Contabilidad Pública, dando aplicación al Instructivo 002 de 2015 de la CGN "Instrucciones para la transición al marco normativo para entidades de gobierno". Es importante precisar que la Resolución 533 de 2015, artículo 1°, establece que el marco normativo está conformado por el "Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública" (CGN, 2015b, p. 3).

Es así como en el marco conceptual se establecieron entre otros, los usuarios, los objetivos y las características cualitativas de la información financiera, como se describe en la Tabla 1.

Tabla 1

Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las entidades de gobierno

Numeral	Definición marco conceptual
Numeral 2. Usuarios de la información financiera de propósito general	"Son aquellos que no tienen la facultad de pedir información a la medida de sus necesidades o que, teniendo dicha facultad, recurren a esta para satisfacer sus necesidades de información de manera parcial o total" (p. 6), dentro de los cuales, se encuentran entre otros los ciudadanos, organismos de planificación y desarrollo de la política económica y social, gestores, agencias, prestamistas y terceros que suministran recursos a la entidad, órganos de representación política (Congreso, asambleas y concejos), organismos de control externo y la CGN.
Numeral 3. Objetivos de la información financiera de propósito general	"Están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios" (p. 7), se establecen tres objetivos: • Rendición de cuentas • Toma de decisiones • Control
Numeral 4. Características cualitativas de la información financiera	**Características fundamentales** para que la información sea útil: relevancia y representación fiel. **Características de mejora** de la información financiera: verificabilidad, oportunidad, comprensibilidad y comparabilidad.

Fuente: Elaboración propia con información de la Contaduría General de la Nación (2021a).

De igual manera, la Resolución 356 de 2022 expedida por la CGN, en el artículo 1°, numeral 1 Informes Financieros y Contables a Publicar, establece que:

> Los informes financieros y contables tienen el objetivo de contribuir en el ejercicio de control social del que tratan los artículos 34 y 35 de la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes. En este sentido, estos informes permiten que los usuarios formen un juicio en relación con el manejo, uso, gestión, conservación y salvaguarda del patrimonio y los recursos públicos, y que evalúen la razonabilidad de dichos informes. (2022c, p. 3)

Al respecto, es importante indicar que la información financiera ha tomado un papel indispensable como instrumento valioso en el proceso de toma de decisiones (Bellostas et al., 2006; Sanz, 1999; Zamorano, 2020). Adicionalmente, en el sector público se ha convertido en una herramienta de control y rendición de cuentas, como un "instrumento ineludible de transparencia" (Montesinos, 2009, p. 26), que proporciona información a sus usuarios sobre la recaudación, la utilización de los recursos públicos y la gestión de la administración pública (Guedes y Fonseca, 2010).

No obstante, para que la información financiera sea útil y cumpla con los objetivos y características cualitativas, debe estar libre de errores materiales, teniendo en cuenta que la "información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta" (CGN, 2015b, p. 9) y para el caso del sector público se suma ejercer el control y la rendición de cuentas.

En consecuencia, y con el fin de garantizar y verificar que las entidades públicas brinden información financiera razonable, libre de errores, que cumpla con los principios contables y se elabore acorde al marco normativo, la Constitución Política de Colombia de 1991, artículo 267, establece que:

> **El control fiscal es una función pública que ejercerá la Contraloría General de la República** [énfasis agregado], la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación. (párr. 1)
>
> (…)
>
> **La vigilancia de la gestión fiscal del Estado incluye el ejercicio de un control financiero** [énfasis agregado], de gestión y de resultados, fundado en la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales. (párr. 3)

En cumplimiento de este mandato constitucional, la Contraloría General de la República, en adelante CGR, ejerce el control financiero de los recursos públicos administrados por las entidades públicas o por particulares y realiza el examen con base en las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), con el fin

de establecer si los estados financieros de una entidad reflejan razonablemente el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera (Contraloría General de la República [CGR], 2017).

De acuerdo con la Guía de Auditoría Financiera de la CGR, como resultado de la auditoría puede emitirse una opinión limpia (sin salvedades) o modificada (con salvedades, negativa o adversa o de abstención) (CGR, 2017), como se describe en la Tabla 2.

Tabla 2

Opinión de auditoría financiera de la Contraloría General de la República

Opinión		Descripción
Opinión Limpia o Sin salvedades		Cuando se concluya que los estados financieros fueron preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
Opinión modificada	**Con salvedades**	Cuando las incorrecciones evidenciadas individualmente o de forma agregada son materiales, pero no generalizadas en los estados financieros; o cuando el auditor no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada, pero concluya que los posibles efectos de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados.
	Negativa o Adversa	Cuando las incorrecciones individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.
	Abstención	Cuando el auditor no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada, pero concluya que los posibles efectos de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizadas; o cuando dada la existencia de incertidumbres concluya que a pesar de haber obtenido evidencia no puede formarse una opinión debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros

Fuente: Elaboración propia con información de la Contraloría General de la República (2017).

Es importante destacar que la opinión negativa o adversa, es emitida por la CGR dadas las incorrecciones que individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros (CGR, 2017).

Como resultado de las auditorías financieras realizadas por la CGR a los estados

financieros de la vigencia 2021, incluidas en el Plan Nacional de Vigilancia y Control Fiscal, la CGR emitió las siguientes opiniones: sin salvedades a 75 entidades con activos de $632,7 billones; con salvedades a 32 entidades con activos de $133,4 billones; negativa a 28 entidades con activos de $199,8 billones; y 4 abstenciones de opinión a entidades con activos de $3,1 billones (CGR, 2022).

Con relación a las 28 entidades con opinión negativa, 24 se rigen por el Marco para Entidades de Gobierno (Resolución 533 de 2015), tres se rigen por el Marco para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público (Resolución 414 de 2014) y una se rige por el Marco para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público (Resolución 037 de 2017).

Para el caso de las 24 entidades de gobierno que obtuvieron opinión negativa se consultaron los estados financieros de la vigencia 2021 y 2022 en el Consolidador de Hacienda e Información Pública CHIP de la CGN, evidenciando que nueve entidades reexpresaron los estados financieros y 15 no reexpresaron los estados financieros (Anexo B).

En cuanto a los nueve estados financieros reexpresados, surge la siguiente pregunta de investigación: *¿Qué efecto tiene la reexpresión de los estados financieros bajo el marco normativo para entidades de gobierno frente a los objetivos de la información financiera para los usuarios de este tipo de información?*. Con el fin de dar respuesta a la pregunta de investigación, en el presente estudio de caso se analizará a la Agencia de Desarrollo Rural (en adelante ADR), una de las nueve entidades de gobierno que reexpresó sus estados financieros de la vigencia 2021, la cual cuenta con activos superiores a los 2 billones de pesos, sujeta a la Resolución 533 de 2015, del sector descentralizado de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, que se encuentra adscrita al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, en el Anexo A *Metodología* se describen los criterios de selección de la entidad.

1.1. Objetivos

1.1.1. General

El objetivo general de esta investigación es *analizar qué efecto tiene la reexpresión de los estados financieros bajo el marco normativo para entidades de gobierno frente a los objetivos de la información financiera para los usuarios de este tipo de información*.

1.1.2. Objetivos específicos

De igual forma, se plantearon los siguientes objetivos específicos que contribuyen a alcanzar el objetivo general y los cuales se desarrollarán a medida que se avanza en el trabajo:

a. Realizar una revisión normativa sobre la reexpresión de los estados financieros bajo el marco normativo contable para entidades de gobierno.

b. Verificar si los estados financieros reexpresados de la Agencia de Desarrollo Rural cumplen con el marco normativo contable para entidades de gobierno.

c. Identificar las principales dificultades y retos que tuvo la Agencia de Desarrollo Rural para reexpresar los estados financieros.

Para dar respuesta al problema de investigación y cumplir con el objetivo general y los objetivos específicos, el presente trabajo de investigación aborda en el primer capítulo el contexto y caracterización general de las entidades públicas en Colombia y se profundiza en la ADR, como unidad de análisis del estudio de caso. En el siguiente capítulo se analizan las explicaciones académicas, teorías o referentes conceptuales para la interpretación del caso, el cual incluye una descripción de los marcos regulatorios en materia contable. Se profundiza en el caso de Colombia y se realiza una revisión sobre la normativa contable para las entidades de gobierno, en especial lo relacionado con reexpresión de estados financieros.

Posteriormente, se presentan los aprendizajes del caso para el proceso formativo, en el cual se describen los resultados obtenidos. Analizando la evidencia documental de la ADR y verificando si los estados financieros reexpresados de la ADR cumplen con el marco

normativo contable. Subsecuentemente, se estudian los resultados obtenidos de los instrumentos seleccionados: entrevistas semiestructuradas y encuestas a los actores claves descritos en el Anexo A *Metodología*. Analizando el efecto de la reexpresión de los estados financieros, así como, identificando las principales dificultades y retos que implicó la reexpresión. Finalmente, se obtienen las conclusiones, implicaciones y limitaciones.

Esta investigación fue realizada desde un enfoque cualitativo, utilizando el método de investigación de estudio de caso y se aplicaron los siguientes instrumentos: entrevistas semiestructuradas y encuestas a actores clave, así como, el análisis de la evidencia documental que comprendió la normatividad contable aplicable a la entidad objeto de estudio de caso y los estados financieros, el manual de políticas contables, el informe de la auditoría financiera de la CGR, la evaluación de control interno contable, el informe de rendición de cuentas y el informe de gestión de la ADR de las vigencias 2021 y 2022. En el Anexo A *Metodología*, se describe con un mayor detalle la metodología utilizada para la presenta investigación.

1.2. Relevancia organizacional, social o académica

El sector agropecuario y rural colombiano tiene un papel fundamental en la seguridad alimentaria del país, el crecimiento económico, la generación de empleo, la equidad social y la reducción de la pobreza rural (Balcázar et al., 2013). La ADR en cumplimiento de su misionalidad contribuye en el desarrollo y la transformación del sector agropecuario y rural colombiano, ejecutando la política pública y los proyectos estratégicos nacionales bajo los lineamientos del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural (Agencia de Desarrollo Rural [ADR], s.f.).

Por otra parte, la información financiera es indispensable para los distintos usuarios, y por medio de esta, se satisfacen sus necesidades de información. En el sector público toma una especial relevancia al contribuir a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones y al control. Así mismo, los usuarios de la información financiera deben contar con información útil, es decir, relevante en la medida que es capaz de influir en las decisiones (la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos), y que represente fielmente los hechos económicos (de manera completa, neutral y libre de error significativo) (Parra, 2018).

Teniendo en cuenta que los estados financieros de la ADR para la vigencia 2021

presentaba errores materiales que afectaban el cumplimiento de los objetivos de la información financiera (rendición de cuentas, toma de decisiones y control), la ADR realizó la reexpresión de sus estados financieros en el 2022. Allí radica la importancia del presente estudio de caso, en el cual se analiza el efecto de la reexpresión de los estados financieros de la ADR frente a los objetivos de la información financiera para los usuarios. Por lo tanto, como resultado del estudio de caso se:

a. Analiza como la información reexpresada contribuye con la rendición de cuentas, el proceso de toma de decisiones y el control, en especial con respecto al uso de los recursos públicos, los resultados y la definición de políticas públicas.
b. Brinda aportes para mejorar el proceso de revelación y presentación de los estados financieros reexpresados de entidades de gobierno colombianas.
c. Aporta para tomar medidas correctivas por los funcionarios públicos (representantes legales, contadores, financieros) encargados de la elaboración de la información financiera y de seguimiento por los organismos de control (Control Interno y externo) y la Contaduría General de la Nación.
d. Guía futuros estudios y/o investigaciones en la materia.
e. Orienta el desarrollo de la línea de investigación en contabilidad pública en la Maestría en Contabilidad y Finanzas.

En resumen, conlleva a que tenga un efecto positivo y beneficie a la sociedad colombiana y, con ellos, a los distintos usuarios de la información financiera, al contar con información útil.

2. Contexto y caracterización del caso

En el presente apartado, se abordará el contexto y caracterización de las entidades públicas y, en particular, el de la unidad de análisis del estudio de caso la ADR, identificando su naturaleza, misión, sector al que pertenece, origen de sus recursos y presupuesto. Igualmente, se describirá el sistema de información financiero y contable, así como las generalidades del proceso contable de la ADR.

2.1. Características de las entidades del sector público

Las entidades públicas desarrollan funciones de cometido estatal relacionadas con el diseño, ejecución y administración de la política pública, proveen bienes y servicios públicos como por ejemplo la educación y la salud, así mismo, administran la justicia, la defensa y gestión fiscal, entre otros (CGN, 2017b).

Adicionalmente, de acuerdo con el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública (CGN, 2017b), las entidades del sector público colombiano se encuentran condicionadas a un contexto:

- Jurídico: que regula su naturaleza, fines, facultades y limitaciones, así como, su creación, operación, transformación, supresión y liquidación.
- Económico: pueden clasificarse como entidad o negocio en marcha o como entidad en liquidación, frente al primero de estos, de acuerdo con su función económica pueden ser entidades de gobierno o como empresas (cotizante o no cotizante).
- Social: su finalidad el garantizar los derechos y deberes consagrados en la Constitución Política.

Por lo anterior, las entidades del sector público están sujetas al control, deben rendir cuentas y velar por brindar información útil y transparente.

2.2. Características de las entidades de gobierno

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera emitido por la CGN (2015b), las entidades de gobierno se caracterizan por:

- No tener ánimo de lucro, la producción y distribución de sus bienes y/o servicios generalmente es de forma gratuita o a precios de no mercado.
- Sus recursos provienen del Presupuesto General de la Nación y de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias o de transferencias de entidades privadas u organismos internacionales.
- Dado el carácter de los recursos públicos, su administración y uso están delimitados.
- Las entidades de gobierno pueden hacer parte del nivel nacional o territorial.

Las entidades del orden nacional pueden ser creadas a través del Congreso o del Departamento Administrativo de Función Pública a nivel nacional, este último por facultad extraordinaria otorgada al presidente de la República. A nivel territorial, la competencia se encuentra en las Asambleas Parlamentarias y los Concejos Municipales y los alcaldes o gobernadores bajo facultades extraordinarias. Lo anterior, teniendo como marco la Constitución Política de Colombia y la Ley 489 de 1998.

2.3. Caracterización de la Agencia de Desarrollo Rural

La ADR fue creada como una agencia estatal de naturaleza especial, del sector descentralizado de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, técnica y financiera, adscrita al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural. La ADR tiene por objeto:

> Ejecutar la política de desarrollo agropecuario y rural con enfoque territorial formulada por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, a través de la estructuración, cofinanciación y ejecución de planes y proyectos integrales de desarrollo agropecuario y rural nacionales y de iniciativa territorial o asociativa, así como fortalecer la gestión del desarrollo agropecuario y rural y contribuir a mejorar las condiciones de vida de los pobladores rurales y la competitividad del país. (Presidencia de la República de Colombia, 2015, p. 1-2)

Los recursos de la ADR provienen principalmente del Presupuesto General de la Nación, así como del Fondo Nacional de Adecuación de Tierras (FONAT), donaciones, crédito interno y externo, cooperación nacional o internacional, ingresos propios y rendimientos (Presidencia de la República de Colombia, 2015, p. 3). Los recursos propios de la ADR, corresponde a las transferencias de los Distritos de Adecuación de Tierras, la recuperación de inversiones y el recaudo de tarifas por prestación del servicio público de adecuación de tierras (ADR, 2021).

Teniendo en cuenta la naturaleza de los recursos públicos, la ADR está sujeta al control fiscal que ejerce la Contraloría General de la República y al examen de la Razonabilidad de los Estados Financieros. Para la vigencia 2021 y 2022, el Decreto 1805 de 2020 y el Decreto 1793 de 2021 respectivamente, apropiaron los siguientes recursos del Presupuesto General de la Nación a la ADR:

Tabla 3

Apropiación del Presupuesto General de la Nación de la Agencia de Desarrollo Rural

Vigencia	Concepto	Aporte Nacional	Recursos Propios	Total
2021	Presupuesto de funcionamiento	42.476.986.000		42.476.986.000
	Presupuesto de inversión	229.214.825.506	2.493.612.298	231.708.437.804
2022	Presupuesto de funcionamiento	37.692.508.000		37.692.508.000
	Presupuesto de inversión	218.187.047.519	4.821.394.651	223.008.442.170

Nota. Cifras en pesos colombianos

Fuente: Elaboración propia con información del Decreto 1805 de 2020 y el Decreto 1793 de 2021 (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2020, 2021).

La ADR registra sus operaciones presupuestales y contables en el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF Nación y prepara y presenta la información financiera de acuerdo con el marco normativo para entidades de gobierno.

2.4. Sistema de información financiero y contable – SIIF Nación

La ADR se encuentra en el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera, en adelante SIIF Nación, teniendo en cuenta que las entidades y órganos ejecutores del Presupuesto General de la Nación están obligadas a utilizar el SIIF Nación, de conformidad con lo establecido en el Decreto 1068 de 2015, artículo 2.9.1.1.5 Obligatoriedad de utilización del Sistema:

> Las entidades y órganos ejecutores del Presupuesto General de la Nación, las Direcciones Generales del Presupuesto Público Nacional y de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Contaduría General de la Nación, o quienes hagan sus veces, **deberán efectuar y registrar en el SIIF Nación las operaciones y la información asociada con su área de negocio** [énfasis agregado] (…). (Ministerio de Hacienda y Crédito Pública, 2015, p. 264)

El SIIF Nación es un sistema administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El Decreto 1068 de 2015, artículo 2.9.1.1.2, lo define como:

> un sistema que coordina, integra, centraliza y estandariza la gestión financiera pública nacional, con el fin de propiciar una mayor eficiencia y seguridad en el uso de los recursos del Presupuesto General de la Nación y de brindar información oportuna y confiable (Ministerio de Hacienda y Crédito Pública, 2015, p. 264).

Este sistema refleja el detalle, la secuencia y el resultado de la gestión financiera pública, en especial lo relacionado con la administración, modificación y ejecución del presupuesto y del Programa Anual Mensualizado de Caja (PAC), la gestión contable y los recaudos y pagos realizados por la Cuenta Única Nacional y demás tesorerías.

2.5. Proceso contable de la Agencia de Desarrollo Rural

La ADR prepara y presenta la información financiera conforme al marco normativo para entidades de gobierno adoptado mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones expedidas por la CGN.

La caracterización del proceso de gestión financiera de la ADR contempla, entre otras, las siguientes actividades: planeación, ejecución y seguimiento del presupuesto; elaboración, presentación y seguimiento del Programa Anual Mensualizado de Caja; registro de compromisos, cuentas por pagar, obligaciones, pagos y comprobantes contables en el SIIF Nación; y análisis, preparación y presentación de los Estados Financieros.

Por otra parte, la ADR cuenta con el procedimiento de gestión contable, el cual describe las actividades que debe realizar la ADR con el fin de reflejar todos los hechos económicos en los estados financieros, dentro de las cuales se encuentran recibir y verificar información de otras dependencias, reconocer, medir y revelar los hechos económicos, realizar conciliaciones con las diferentes áreas, revisar y analizar la información registrada en el SIIF Nación y preparar y presentar los estados financieros. En el Anexo C se encuentra el flujograma del procedimiento de gestión contable de la ADR.

Aunado a lo anterior, la ADR en el 2018 adoptó el manual de políticas contables por medio de la Resolución 814 de 2018, actualizado mediante la Resolución 021 de 2021. El manual tiene por objetivo:

> establecer las políticas contables, definidas como los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos para la elaboración y presentación de los estados financieros (…) que se desprenden de la aplicación del Marco Conceptual y Normativo para las Entidades de Gobierno, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, los procedimientos contables, las guías de aplicación, el catálogo general de cuentas y la doctrina contable pública expedidas por la Contaduría General de la Nación. (Agencia de Desarrollo Rural, 2022, p. 15)

El manual contiene las políticas para activos, pasivos, activos y pasivos contingentes, ingresos, otras normas y normas para la preparación y presentación de los estados financieros y revelación. Igualmente, establece que un hecho económico es material cuando, debido a su cuantía o naturaleza, su conocimiento o desconocimiento incide en las decisiones o evaluaciones de los usuarios de la información financiera. Por lo tanto, la ADR dispone en el manual que un error es material cuando supera el 0,5% del total del patrimonio de la entidad en el periodo en el que se encontró el error (ADR, 2022a), para el 2021 la materialidad correspondía a más de 12 mil millones de pesos.

En síntesis, la ADR cuenta con la caracterización del proceso de gestión financiera, un procedimiento de gestión contable y el Manual de Políticas Contables, que en su conjunto contienen las actividades, principios y guías para la preparación y presentación de la información financiera y los cuales se encuentran acordes al marco normativo contable para entidades de gobierno emitido por la CGN.

3. Explicaciones académicas, fuentes teóricas o referentes conceptuales para la interpretación del caso

En el presente apartado, se presentan los referentes conceptuales; iniciando con el marco normativo en materia contable y finaliza con las explicaciones académicas y fuentes teóricas relacionadas con la materialidad o importancia relativa, corrección de errores contables y reexpresión de estados financieros.

3.1. Regulación contable

Los marcos regulatorios en materia contable responden a la necesidad de brindar información financiera de calidad, transparente y comparable, con un lenguaje claro y común entre todos los actores y que sirven como guía. De igual manera, establecen los objetivos, usuarios, características, principios, entre otros, que debe cumplir la información financiera. Por lo cual, en el presente apartado se presenta una descripción de los marcos regulatorios en materia contable, posteriormente, se describe el marco normativo contable en Colombia y, finalmente, se profundiza en el marco normativo para entidades de gobierno.

3.1.1. Marcos regulatorios en materia contable

La globalización, la cual implica “la integración económica cada vez más estrecha de todos los países del mundo a través del flujo creciente de bienes y servicios, capital e incluso trabajo” (Stiglitz, 2006, p. 28), llevó a la necesidad de establecer reglas de juego homogéneas para todos los actores y, con ello, a la normalización de las distintas normas de información financiera, con el objetivo de establecer las condiciones necesarias para que tal información sea de calidad, transparente y comparable (Romero, 2016).

La normalización contable, y con ello los principios de contabilidad, buscan establecer un lenguaje común entre emisor, usuarios y auditor, con lo cual se consigue: orientar a los

expertos contables, guiar al auditor en su tarea y suministrar a los usuarios de la información financiera una guía de los criterios con los que se han preparado los estados financieros (Cañibano et al., 1985), así como, brindar información útil, comparable y comprensible con fiabilidad y calidad (Ortega, 2023).

Lo anterior, requirió de décadas, como lo expone Tua (2004). Para el caso de Estados Unidos, que pasó por diferentes etapas: de búsqueda o aceptación generalizada, lógica y teológica; esta última se preocupó por la utilidad de las cifras contables, las necesidades de sus usuarios y los objetivos de la información financiera, que se convirtieron en el núcleo básico del paradigma de utilidad y bajo el cual se considera que “los objetivos que debe cumplir la información financiera, basados en las necesidades de los usuarios” (Tua, 2004, p. 155).

Por lo cual, se dieron diversos planteamientos y discusiones sobre los objetivos más adecuados para los estados financieros. El Informe Trueblood (AICPA, 1973, como se citó en Tua, 1990) planteó 11 objetivos, los cuales se caracterizan por proveer y suministrar información útil y estar basados en las necesidades de los usuarios. En consecuencia, surgieron como respuesta los marcos conceptuales (Tua, 2004) como “producto de y para la regulación contable (…) como una especie de metaregulación, que procede de quienes se encuentran legitimados para emitir normas contables” (Cañibano y Angulo, 1997, p. 69).

En la actualidad, el *International Accounting Standards Board - IASB* “se ha convertido en el regulador global de la información contable y financiera. Con la emisión del *International Financial Reporting Standards –IFRS–* (Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF)” (Gómez, 2016, p. 51). En el sector público, numerosos países han adoptado o están en proceso de adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP – IPSAS por sus siglas en inglés, normas emitidas por la *International Federation of Accountants – IFAC* a través del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público - IPSASB por sus siglas en inglés (Ablan, 2013).

3.1.2.Marco normativo contable en Colombia

En Colombia, los primeros indicios normativos en materia de contabilidad pública surgen con la Misión Kemmerer que promovió la creación de la CGR, la cual se materializó por

medio de la Ley 42 de 1923, confiriéndole a este organismo la competencia de ejercer el control fiscal y la función de llevar las cuentas generales de la Nación (CGN, 2013), razón por la cual la contabilidad del sector público en Colombia estuvo a cargo de la CGR. Su principal objetivo era brindar información sobre recursos recibidos y aplicados, contabilidad presupuestaria, con base en el criterio de caja y desarrollada de forma descentralizada por cada entidad. Posteriormente, la Constitución Política de Colombia, en el artículo 354, creó la figura de Contador General y se separaron las funciones de normalización, centralización y consolidación de la contabilidad del sector público y su control externo como entidad (Gómez, 2013).

En 1995, el Decreto 085 crea la Dirección General de Contabilidad Pública como una dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público; en el mismo año, se expidió la Resolución 4444 mediante la cual se emitió el primer Plan General de Contabilidad Pública, modelo que adoptaba la partida doble y el principio de devengo (Gómez, 2013), y que se constituyó como "un acontecimiento trascendental en este nuevo período de la contabilidad pública" (CGN, 2013, p. 4).

Un año más tarde, se expidió la Ley 298 de 1996 mediante la cual se creó la CGN como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Desde 1996, la CGN se ha encargado de la "regulación contable pública, la capacitación en contabilidad gubernamental a los funcionarios responsables, el desarrollo de plataformas informáticas para la centralización de la información y el proceso de consolidación del balance general de la Nación y del Sector Público" (Gómez, 2013, p. 47-48).

En cumplimiento de su mandato constitucional, la CGN "ha expedido gran cantidad de normas tendientes a mejorar la calidad de las representaciones contables de estas operaciones" (CGN, 2013, p. 6), dentro de las cuales se destacan, la Resolución 400 de 2000 mediante la cual se adoptó un nuevo Plan General de Contabilidad Pública, así mismo, la CGN lideró el proceso de normalización contable, razón por la cual la CGN a mediados del 2003-2004 inició el proceso de armonización del Régimen de Contabilidad Pública, a un modelo regulativo internacional, las IPSAS (Arías y Cano, 2018), y para el 2007 emitió el Régimen de Contabilidad Pública – RCP mediante la Resolución 354 de la CGN "fruto de la actualización de la regulación contable pública, armonizada con algunas de las 21 IPSAS vigentes a 2006" (Gómez y Montesinos, 2012, p. 23).

En el 2009, con la promulgación de la Ley 1314, el Gobierno Nacional estableció la obligación de la convergencia de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial. En el 2013, la CGN emitió el documento con la estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia las NIIF y NICSP, el cual contemplaba la propuesta de la política de regulación contable pública y dio origen a los nuevos marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública (Pérez y Velásquez, 2018). Producto de lo anterior, se emitieron cuatro marcos normativos:

Tabla 4

Marcos normativos contables emitidos por la CGN[1]

Marco normativo	Resolución No.
Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público	414 de 2014
Entidades de Gobierno	533 de 2015
Empresas que Cotizan en el mercado de valores, o Captan o Administran Ahorro del Público	037 de 2017
Entidades en Liquidación	461 de 2017

Fuente: Elaboración propia con información de la Contaduría General de la Nación (2014, 2015b, 2017a, 2017c).

Es importante indicar que la CGN como ente rector en materia de contabilidad pública está facultada para determinar las normas contables que deben regir en el país, así lo expresó la Corte Constitucional al declarar la exequibilidad de la Ley 298 de 1996 mediante Sentencia C487 del 2 de octubre de 1997, cuando expresó:

> En esa perspectiva, **las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado** [énfasis agregado], y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los "productos finales", entre ellos el balance

[1] Estos marcos se han ido actualizando periódicamente.

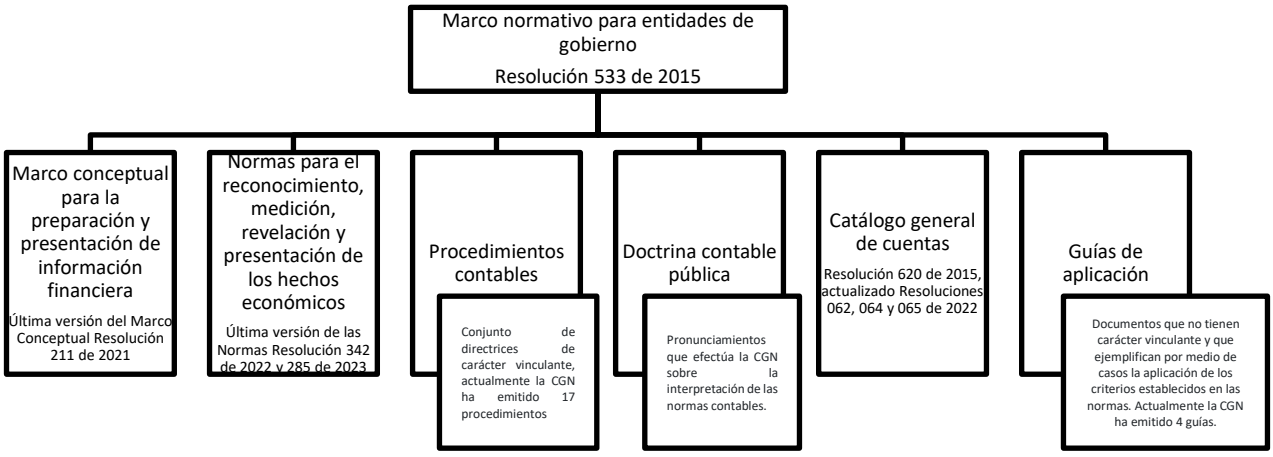
general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (p. 2).

3.1.3. Marco normativo para entidades de gobierno

El marco normativo para entidades de gobierno adoptado mediante la Resolución 533 de 2015, es aplicable a las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y se encuentra conformado por:

Gráfico 1

Marco normativo para entidades de gobierno



Fuente: Elaboración propia con información de la Contaduría General de la Nación (2015b).

El numeral 3 del marco conceptual, establece como objetivos de la información financiera: la rendición de cuentas, suministrando información sobre el uso y gestión de los recursos, cumplimiento de los objetivos de la política pública y de las disposiciones legales vigentes; la toma de decisiones, brindando información sobre la gestión financiera pública de la entidad y para la definición de la política pública, la asignación de recursos y el otorgamiento de financiación; y el control, a nivel interno ejercido por el sistema de control interno y a nivel externo por parte de la ciudadanía, las corporaciones públicas, el Ministerio Público y los órganos de inspección, vigilancia y control (CGN, 2021).

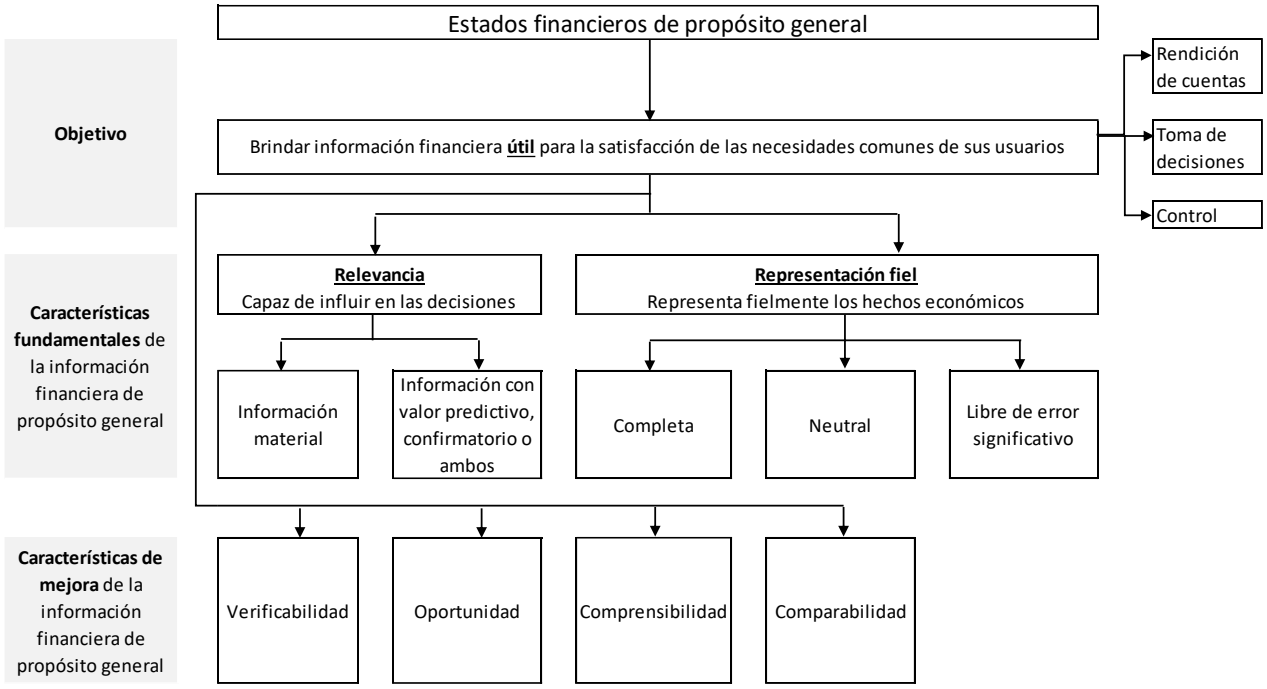
Dichos objetivos son cumplidos en la medida que las entidades de gobierno den aplicación al marco normativo y la información financiera sea útil para los usuarios, es decir, cumpla con las características: fundamentales, sea relevante y represente fielmente los hechos económicos; y de mejora, verificabilidad, oportunidad, comprensibilidad y comparabilidad. El marco conceptual para entidades de gobierno de la CGN (2021), numeral 4, establece

que la información financiera es:

- Relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.
- Representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

Gráfico 2

Objetivos y características cualitativas de la información financiera de propósito general del marco conceptual para entidades de gobierno



Fuente: Elaboración propia con información de la Contaduría General de la Nación (2015b).

Por otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno (CGN, 2021), establecen que los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior, los mismos comprenden:

a) Estado de situación financiera.
b) Estado de resultados.
c) Estado de cambios en el patrimonio.

d) Estado de flujos de efectivo[2].
e) Las notas a los estados financieros.

La preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables es responsabilidad del representante legal y del contador público de la entidad de gobierno (CGN, 2022a).

3.2. Explicaciones académicas y fuentes teóricas

3.2.1. Corrección de errores

Los errores son "omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros (…) Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes" (CGN, 2022a). La corrección de errores, materiales o no, implica el ajuste contable de las partidas correspondientes, afectando el resultado si es descubierto en el mismo periodo o el patrimonio si es de periodos anteriores.

La importancia de la corrección de errores radica en que no realizar los mismos no reflejaría la realidad económica de la entidad y, con ello, no se cumpliría con los objetivos de la información financiera (rendición de cuentas, control y toma decisiones). Así mismo, afectaría la consolidación de los estados financieros de la Nación, dado que son la suma de los estados financieros de todas las entidades del Estado (Soncco, 2019). Por lo tanto, las entidades deben adelantar las acciones oportunas para depurar permanentemente la información financiera e implementar los controles pertinentes.

Diferentes estudios realizados evidencian la importancia de contar con cifras depuradas, con ello libre de errores y en caso de ser necesario con la aplicación de la política de corrección de errores, a continuación, se presentan algunos de los aportes de dichos estudios:

- Brief (1965) investiga ampliamente la noción del error contable y como los mismos pueden afectar las decisiones.

[2] Con respecto al estado de flujos de efectivo, la Resolución 283 de 2022 de la CGN, aplazo su presentación de forma indefinida.

- En el estudio denominado “Eficacia en el manejo del sinceramiento contable en una entidad pública de la región Norte de PIURA”, como parte de los resultados se indica que la corrección errores, depuración y regularización permiten revelar en forma fidedigna y razonable la realidad patrimonial, financiera y económica de las entidades del sector público (Angulo et al., 2021).

- Benicio (2022) en la tesis “La NIC 8 políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores y su relación con la rentabilidad financiera de la empresa Winners South E.I.R.L. de Distrito de Santiago de Surco del año 2020”, indica que el conocimiento de los errores y corrección de estos debe realizarse de manera oportuna, lo que conlleva a contar con información fiable que contribuye a la toma de decisiones.

- Gonzales (2020) en la tesis “Sinceramiento Contable y su incidencia en los estados financieros de la Sub Región Luciano Castillo Colonna – Sullana, 2016-2018”, señala que la corrección de errores permite la razonabilidad y fiabilidad de los estados financieros.

- El estudio “El sinceramiento contable y su vinculación con el Estado de Situación Financiera de la Municipalidad Distrital de Taray – Cusco”, la depuración o sinceramiento contable tiene una relación significativa con la razonabilidad de los estados financieros (Illa et al., 2014).

- Ramírez (2021) en la tesis “Aplicación de la NIC 8, políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, y su efecto en los estados financieros de la empresa CIPSUR EIRL, Trujillo 2018”, indica que la aplicación de esta política permite a la entidad presentar información financiera razonable y confiable, que contribuye a tomar mejores decisiones.

De lo anterior, se deduce que la aplicación de la política de corrección de errores contribuye a la presentación de información financiera razonable, fiable, oportuna, relevante y confiable. Así mismo, se debe garantizar que la información financiera refleje la realidad económica, por lo cual, la entidad debe depurar y generar los controles necesarios sobre la información financiera, identificar y efectuar correcciones de errores y evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros.

3.2.2. Materialidad o importancia relativa

En la investigación adelantada por Chong (2015), realizó una revisión sobre la evolución de la definición de materialidad, analizando el concepto de diferentes organismos contables, académicos y agencias gubernamentales. Como conclusión de dicho estudio la materialidad se define como información que influiría en la toma de decisiones y en la presentación fiel de los estados financieros, después de considerar las variables cualitativas y cuantitativas.

Otros autores definen la materialidad como la importancia relativa de una partida o evento que pueda influir razonablemente sobre las decisiones de los usuarios de los estados financieros (Meigs et al., 2000). Santa María indica que "el concepto de materialidad está directamente vinculado con la vertiente utilitarista y comunicacional de la información contable, cuya finalidad principal es la utilidad que ésta tiene para los usuarios de la misma" (2001, pp. 207-208) y Berbey señala que la "materialidad es un concepto relacionado con algunas características cualitativas de la información contable que básicamente viene a marcar el error u omisión admisible por parte de los gestores de las empresas al preparar y presentar información económico –financiera" (Berbey et al., 2017, p. 73).

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas - AECA, define la materialidad como "un umbral o punto de corte de la relevancia, que determina el nivel, cualitativo y cuantitativo, en el que una determinada información comienza a ser relevante" (AECA, 1999, como se citó en Berbey et al., 2017, p. 70).

De acuerdo con el marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las entidades de gobierno, la materialidad "es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad" (CGN, 2022a, p. 9). Por su parte el IASB indica que la "materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual" (IASB, 2018, p. 16).

Para la definición de la materialidad es importante tener en cuenta aspectos como "las necesidades de información de los usuarios, los topes o valores que permitan separar los

activos en mayor y menor cuantía, y la recurrencia en el manejo de las operaciones económicas de una entidad de gobierno" (Velásquez y Vidal, 2018, p. 36), lo anterior, contribuye a la utilidad de la información para los diferentes usuarios.

En resumen y bajo el contexto de las entidades de gobierno, la materialidad es un criterio definido por la entidad basado en la naturaleza o magnitud de las partidas y que puede influir sobre las decisiones de los usuarios.

3.2.3. Reexpresión de estados financieros

La reexpresión de los estados financieros se puede clasificar en dos tipos, las intencionales las cuales se asocian a fraudes y las no intencionales derivadas de errores (Dutta et al., 2017). En la investigación realizada por Hennes, Leone y Miller (2008) destacan la importancia de esta distinción. Los estudios sobre la reexpresión de estados financieros y sus efectos se han centrado principalmente en empresas que cotizan en el mercado de valores de Estados Unidos y China (Azzali y Mazza, 2020).

Resultado de investigaciones se evidenció que la reexpresión para las empresas tiene consecuencias económicas adversas, disminución del precio de las acciones, aumento del costo de capital, cambio de directivos y riesgo de litigios (Chen et al., 2014). Algunos resultados de investigaciones en el sector publico evidencian que, los directivos de entidades públicas que reexpresan informes financieros se encuentran expuestos a sanciones y rotación (Rich y Zhang, 2016), se afecta la confianza pública e incrementan los costos de financiación de la deuda pública (Baber et al., 2010).

La reexpresión de estados financieros implica el reconocimiento de un error e indica que la información inicialmente provista se encuentra distorsionada, perdiendo utilidad para los usuarios de la información financiera y generando incertidumbre sobre la confiabilidad de los informes actuales y futuros que produzca la entidad (Mao, 2018). Asimismo, se evidencia que la reexpresión es un reconocimiento de la deficiente calidad de los informes financieros presentados (Wang y Min, 2011), generando gran preocupación para los usuarios de la información financiera, erosionando la confianza y afectando considerablemente la reputación de la entidad (Dutta et al., 2017).

En Colombia ha sido un tema poco estudiado, sin embargo, en los últimos años el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), en su carácter de organismo orientador técnico-

científico de la profesión y normalizador de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información y la Contaduría General de la Nación como ente rector en materia de contabilidad pública, se han pronunciado con respecto a la reexpresión de estados financieros para el sector privado y público respectivamente.

En cuanto al sector privado, el CTCP ha emitido diferentes pronunciamientos relacionados con la reexpresión de los estados financieros como lo son los conceptos 2020-0347 y 2021-0334. Igualmente, la Superintendencia de Sociedades en el 2022 emitió la Guía Práctica de Transmisión y Reexpresión de Estados Financieros de Fin de Ejercicio, documento con el cual, entre otras cosas orienta a las entidades con respecto al procedimiento para la reexpresión de estados financieros.

Por su parte, la Contaduría General de la Nación emitió el marco normativo para entidades de gobierno, el cual contempla la reexpresión de estados financieros en caso de errores materiales de periodos anteriores, al respecto es importante precisar que no se difierencia entre errores intencionales y no intencionales. Igualmente ha emitido diferentes pronunciamientos, dentro de los cuales se encuentra el concepto 20221100017381 del 22 de marzo de 2022, mediante el cual se aclara el proceso para elaboración de la reexpresión de los estados financieros.

En síntesis, la reexpresión de estados financieros implica el reconocimiento de un error material y puede generar incertidumbre sobre la calidad de la información financiera, afectar la confianza de los usuarios y la reputación de la entidad. En el caso de Colombia, ha sido un tema poco estudiado, sin embargo, se encuentra normalizado y con un mayor desarrollo en el sector privado que en el publico.

4. Aprendizajes del caso para el proceso formativo

En el presente apartado, se describen los resultados del análisis de la normatividad y de la evidencia documental sobre la ADR, subsiguientemente, se analizan los resultados obtenidos de los instrumentos seleccionados: entrevistas semiestructuradas y las encuestas a los actores claves descritos en la metodología.

4.1. Reexpresión de estados financieros bajo el marco normativo para entidades de gobierno

En el presente apartado, se realiza una revisión normativa sobre la reexpresión de los estados financieros bajo el marco normativo contable para entidades de gobierno. Como se ha mencionado en los anteriores apartados, las entidades de gobierno se rigen por la Resolución 533 de 2015 expedida por la CGN (Gráfico 1 - *Marco Normativo para Entidades de Gobierno*).

En cuanto a la reexpresión de estados financieros, se encuentra que las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del marco normativo para entidades de gobierno, en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, apartado 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, numeral 4.3 Corrección de errores, indican que:

> En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si

> los errores no se hubieran cometido nunca.
>
> Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.
>
> En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.
>
> De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo. (CGN, 2022b, pp. 214-215)

Igualmente, esta norma establece que las entidades deberán revelar:

- La naturaleza del error de periodos anteriores,
- El valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible,
- El valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información,
- La justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

Consultada la Doctrina Contable Publica de 2022, se encontró que CGN emitió el concepto 20221100017381 del 22 de marzo de 2022, en el cual una entidad consulta respecto a "¿Cuál es el proceso para elaboración de la reexpresión de los estados financieros?" (CGN, 2022d, p. 1314), por lo cual la CGN se pronunció en los siguientes términos:

> (…) este procedimiento depende del criterio de materialidad definido por cada entidad y, por lo tanto, le compete a cada entidad precisar si tras la corrección de errores de periodos anteriores debe reexpresar o no los estados financieros para efectos de presentación. (CGN, 2022d, p. 1321)

Por otra parte, se consultaron los procedimientos contables y guias de aplicación expedidos por la CGN para entidades de gobierno, evidenciando que no existen procedimiento o guías específicas relacionadas con el proceso de reexpresión de estados financieros.

Finalmente, la Resolución 193 de 2016, señala el procedimiento para la evaluación del control interno contable y en su numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, indica que:

> Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información. (CGN, 2016, p. 21).

En síntesis, realizada la revisión normativa, se evidencia que existen unos lineamientos generales sobre la reexpresión de estados financieros en la norma relacionada con las políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Sin embargo, no se cuenta con un procedimiento o guía específico para lo anterior. Por lo tanto, es potestad de la entidad de acuerdo con la materialidad definida reexpresar o no los estados financieros para efectos de presentación.

4.2. Análisis de la evidencia documental de la Agencia de Desarrollo Rural

La evidencia documental analizada corresponde a:

- Los estados financieros de las vigencias 2021 y 2022 en los cuales reexpresaron los saldos de la vigencia 2021.
- El manual de políticas contables.
- El informe de la auditoría financiera de la CGR de 2021 y 2022.
- La evaluación de control interno contable de las vigencias 2021 y 2022.
- El informe de rendición de cuentas y de gestión 2021 y 2022.

Con el análisis de estos documentos se verificó si los estados financieros reexpresados de la ADR cumplen con la norma de “políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores” y la norma para la “presentación de estados financieros y revelaciones”, establecidas en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del marco normativo para entidades de gobierno

expedidas por la CGN, el manual de políticas contables de la entidad, así como aspectos relevantes evidenciados.

4.2.1. Estados financieros

A continuación, se presenta el resumen de las cifras de los estados financieros 2022, 2021 y 2021 reexpresados de la ADR:

Tabla 5

Estado de situación financiera 2022, 2021 y 2021 reexpresados de la ADR

Estado de situación financiera	2022	2021	2021 Reexpresados	Variación de la reexpresión	
ACTIVO CORRIENTE	251,486,270,643	255,980,371,975	229,696,009,467	-26,284,362,508	-10%
ACTIVO NO CORRIENTE	2,188,723,709,517	2,194,221,611,297	2,194,221,611,297	-	0%
TOTAL ACTIVO	**2,440,209,980,160**	**2,450,201,983,272**	**2,423,917,620,764**	**-26,284,362,508**	**-1%**
PASIVO CORRIENTE	8,119,107,342	9,072,103,984	9,072,103,984	-	0%
PASIVO NO CORRIENTE	10,326,192,204	9,282,425,651	9,282,425,651	-	0%
TOTAL PASIVO	**18,445,299,546**	**18,354,529,635**	**18,354,529,635**	**-**	**0%**
PATRIMONIO	**2,421,764,680,614**	**2,431,847,453,637**	**2,405,563,091,129**	**-26,284,362,508**	**-1%**

Nota. Cifras en pesos colombianos

Fuente: Elaboración propia con información de la Agencia de Desarrollo Rural (2023).

Los estados financieros de la ADR presentan unos activos de $2,44 billones y $2,42 billones para las vigencias 2022 y 2021 respectivamente. Las cuentas más representativas son propiedad planta y equipo con el 88% y los recursos entregados en administración con el 10%; lo anterior, se cumple para las dos vigencias. La reexpresión se generó por la sobreestimación en la cuenta del activo corriente, que superó la materialidad, afectando los activos por valor de $26 mil millones.

Tabla 6

Estado de resultados 2022, 2021 y 2021 reexpresados de la ADR

Estado de resultados	2022	2021	2021 Reexpresados	Variación de la reexpresión	
INGRESOS OPERACIONALES	205,935,428,522	255,442,391,134	255,442,391,134	-	0%
INGRESOS NO OPERACIONALES	9,863,813,969	332,082,470	332,082,470	-	0%
TOTAL INGRESOS	**215,799,242,491**	**255,774,473,604**	**255,774,473,604**	**-**	**0%**
GASTOS OPERACIONALES	197,652,799,456	211,509,417,556	211,509,417,556	-	0%
GASTOS NO OPERACIONALES	6,963,679,317	558,591,727	26,842,954,235	26,284,362,508	4705%
TOTAL GASTOS	**204,616,478,773**	**212,068,009,283**	**238,352,371,791**	26,284,362,508	**12%**
EXCEDENTE DEL EJERCICIO	**11,182,763,717**	**43,706,464,321**	**17,422,101,813**	**-26,284,362,508**	**-60%**

Nota. Cifras en pesos colombianos

Fuente: Elaboración propia con información de la Agencia de Desarrollo Rural (2023).

En cuanto al estado de resultados, la ADR presentó excedentes del ejercicio por valor de $11 mil millones para el 2022 y $43 mil millones para el 2021. Este último se afectó por la subestimación de un gasto. Por lo tanto, la reexpresión generó una disminución en el resultado por $26 mil millones.

Tabla 7

Estado de cambios en el patrimonio 2022, 2021 y 2021 reexpresados de la ADR

Estado de cambios en el patrimonio	2022	2021	2021 Reexpresados	Variación de la reexpresión	
INCREMENTOS (Resultados de ejercicios anteriores)	30,495,248,112	8,054,320,531	8,054,320,531	-	0%
DISMINUCIONES (Resultado del ejercicio)	11,182,763,717	43,706,464,322	17,422,101,814	-26,284,362,508	-60%
PARTIDAS SIN VARIACIÓN (Capital fiscal)	2,380,086,668,785	2,380,086,668,785	2,380,086,668,785	-	0%

Nota. Cifras en pesos colombianos

Fuente: Elaboración propia con información de la Agencia de Desarrollo Rural (2023).

Como se indicó anteriormente, la reexpresión de los estados financieros presenta una disminución en el resultado del ejercicio del 60%.

En el Anexo D *Verificación estados financieros 2022 – 2021 reexpresados*, se encuentra el detalle y resultados de cada uno de los aspectos evaluados. Como resultado del análisis se pudo evidenciar que la ADR reexpresó de manera adecuada los estados financieros, presentando el juego completo de los mismos, con la estructura y contenido en forma clasificada, resumida y consistente. De igual modo, identificó cada uno de los estados financieros e incluyó los saldos de 2022, 2021 y 2021 reexpresados evidenciando de manera clara el cambio ocurrido desde el estado financiero anterior. Lo anterior, dando cumplimiento a los lineamientos establecidos por la CGN, garantizando que se cumplieran con los objetivos de la información financiera de propósito general (rendición de cuentas, toma de decisiones y control), así como sus características cualitativas.

En relación con las notas a los estados financieros y sus revelaciones, relacionados con la corrección de errores de periodos anteriores, la ADR dio cumplimiento a los cuatro aspectos a revelar (ver Tabla 8), adicionalmente describió aspectos sustanciales como lo fue un concepto de la CGN.

Tabla 8

Verificación de las revelaciones por corrección de errores de periodos anteriores

Aspecto para revelar	Resultado de la verificación
La naturaleza del error de periodos anteriores.	La ADR indica la naturaleza del error: utilización incorrecta de la cuenta contable al momento del reconocimiento de recursos desembolsados a Entidades Contables Publicas (Municipios). Lo que significó una sobreestimación de los activos y una subestimación del gasto en la vigencia 2021.
El valor del ajuste para cada periodo anterior presentado (si es posible)	Ajuste por más de $26 mil millones del periodo 2021, el cual superó la materialidad establecida por la entidad 0,5% del patrimonio, para el 2021 correspondía a $12 mil millones.
El valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información	La ADR presentó los estados financieros reexpresados de la vigencia 2021, en los cuales se evidencia el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se

Aspecto para revelar	Resultado de la verificación
	presente información.
Una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error	La ADR realizó la reexpresión de los estados financieros de manera retroactiva, por lo tanto, no aplica.

Fuente: Elaboración propia con información de la Agencia de Desarrollo Rural (2023).

4.2.2. Manual de políticas contables

En atención a lo establecido en el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado mediante la Resolución 193 de 2016 expedida por la Contaduría General de la Nación, las entidades deben adoptar un "manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública" (CGN, 2016, p. 17).

Por lo anterior, al verificar si la ADR cuenta con un Manual de Políticas Contables, se evidencia que el mismo fue adoptado por primera vez en el 2018 mediante la Resolución 814 de 2018 y actualizado por medio de la Resolución 21 de 2021. El manual contiene los aspectos normativos generales aplicables a la ADR, contempla las situaciones particulares de acuerdo con su naturaleza y misión, y establece que un error es material cuando supera el 0,5% del total del patrimonio. Igualmente, se encuentran definidas políticas para activos, pasivos, activos y pasivos contingentes, ingresos, otras normas y normas para la preparación y presentación de estados financieros y revelaciones. En esta última se describe la política de cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Al respecto, se evidencia que la ADR con la reexpresión de los estados financieros dio cumplimiento al marco normativo para entidades de gobierno y lo definido en su Manual de Políticas Contables, en particular en la política de materialidad y corrección de errores de periodos anteriores.

4.2.3. Informe de la auditoría financiera de la CGR de 2021 y 2022

Con respecto al informe de la auditoría financiera de la CGR de 2021, los estados financieros de la ADR recibieron opinión negativa por incorrecciones materiales y significativas derivadas de selección y aplicación de políticas no apropiadas para el registro de recursos de cofinanciación, desembolsos a municipios en virtud de los convenios interadministrativos e incertidumbre en la consistencia y razonabilidad de los saldos de cartera (identificación de los terceros) (CGR, 2022a). Los hallazgos se relacionan en la siguiente tabla:

Tabla 9

Hallazgos auditoría financiera vigencia 2021

Macroproceso	Descripción del hallazgo	Tipo de hallazgo
MACROPROCESO GESTIÓN FINANCIERA Y CONTABLE (Hallazgos 1 al 8)	1- Recursos entregados en administración – proyectos PIDAR – ejecución directa. 2- Recursos entregados en administración - Convenios- Municipios de Colombia. 3- Consistencia y razonabilidad de los saldos de cartera - Recuperación de inversiones. 4- Determinación de la materialidad en los estados contables de la ADR. 5- Utilidad de la información contable en la toma de decisiones. 6- Criterios de reconocimiento, medición, revelación y representación fiel del efectivo. 7- Gestión contable eficiente y transparente de los Recursos de Acreedores Reintegrados a Tesorerías. 8- Aplicación de mecanismos de control interno en procesos financieros.	Hallazgos administrativos
MACROPROCESO PRESUPUESTAL (Hallazgos 9 al 14)	9- Ejecución presupuestal de los Proyectos Integrales de Desarrollo Agropecuario y Rural (PIDAR) y recursos en Fiducias. 10- Ejecución presupuestal de las Entidades Prestadoras del Servicio de Extensión	Hallazgos administrativos

Macroproceso	Descripción del hallazgo	Tipo de hallazgo
	Agropecuaria (EPSEA) y riesgos asociados. 11- Monitoreo, seguimiento y control proyectos PIDAR (Resolución 0573) - Asociación de Productores Agropecuario - Urumita "ASOPROAUR", Municipio de Urumita, La Guajira. 12- Resolución PIDAR 351 del 2018 – Huila. 13- Criterios de evaluación para viabilizar proyectos PIDAR. 14- Aplicación Proceso de Valoración de Costos Ambientales.	
OTROS PROCESOS SIGNIFICATIVOS	15- Denuncia relacionada con la resolución 609 de 2019, por medio de la cual la ADR declaró una cartera como de imposible recaudo por la causal de prescripción por un valor de $628.461.894.	Proceso Administrativo Sancionatorio fiscal – PASF.

Fuente: Elaboración propia con información de la Contraloría General de la República (2022a).

Para el 2022, la opinión fue con salvedades, debido a incorrecciones no materiales derivados de la incertidumbre por falta de conciliación entre las áreas involucradas en la gestión de recursos entregados en administración en el marco de los convenios suscritos por la ADR e incorrección cualitativa material significativa, relacionada con la inadecuada identificación de los terceros deudores de los saldos de cartera (CGR, 2023). Los hallazgos se relacionan en la siguiente tabla:

Tabla 10

Hallazgos auditoría financiera vigencia 2022

Macroproceso	Descripción del hallazgo	Tipo de hallazgo
MACROPROCESO GESTIÓN FINANCIERA Y CONTABLE (Hallazgos 1 al 4)	1- Cartera Personas Jurídicas.	Hallazgo administrativo con presunta incidencia disciplinaria y fiscal.
	2- Registros facturación terceros NN, Colonos e INCORA.	Hallazgo administrativo.
	3- Nota explicativa 7.3.1. Cálculo	

Macroproceso	Descripción del hallazgo	Tipo de hallazgo
	del deterioro de la Cartera – Tasas.	Hallazgo administrativo.
	4- Registro contable Contrato Interadministrativo No. 9142021.	Hallazgo administrativo.
MACROPROCESO PRESUPUESTAL (Hallazgos 5 al 6)	5- Rezago Presupuestal 2022.	Hallazgo administrativo con presunta incidencia disciplinaria.
	6- Ejecución Presupuestal de compromisos vigencia 2022.	Hallazgo administrativo.

Fuente: Elaboración propia con información de la Contraloría General de la República (2023).

4.2.4. Evaluación de control interno contable de las vigencias 2021 y 2022

En cuanto a la evaluación de control interno contable de las vigencias 2021 y 2022, obtenidas del Consolidador de Hacienda e Información Pública CHIP (s.f.b), la ADR alcanzó una calificación de 4.6, catalogada como EFICIENTE para las dos vigencias. A continuación, se describen debilidades del proceso contable descritas en la evaluación: (i) inexistencia de interoperabilidad entre los sistemas de información de la entidad; (ii) falta de capacitaciones en materia de contabilidad pública; (iii) incumplimiento en la periodicidad y número de sesiones ordinarias a realizar por el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable de acuerdo con la resolución de conformación; (iv) ausencia de procedimientos sobre la elaboración de conciliaciones, ajustes manuales contables y actividades para realizar el cierre integral de vigencia; (v) falta de identificación de riesgos de índole contable y sus controles; (vi) retrasos en el envío de información por parte de las áreas generadoras; (vii) y el incumplimiento del marco normativo contable y reporte de información a la CGN.

Es importante precisar que para el 2022, en la evaluación de control interno contable indica que la evaluación se realiza con la información de enero a noviembre de 2022, dado que a la fecha de presentación de esta no se habían emitido los Estados Financieros de la ADR con corte a 31 de diciembre 2022. Lo anterior, teniendo en cuenta que la Resolución 706 de 2016 modificada por la Resolución 193 de 2020 expedidas por la CGN, establece como fecha máxima el 28 de febrero del año siguiente al periodo contable para reportar la evaluación de control interno contable y presentar el juego completo de estados financieros incluyendo notas del cierre de la vigencia.

4.2.5. Informe de rendición de cuentas y de gestión 2021 y 2022

Finalmente, en los informes de gestión de las vigencias 2021 y 2022 no se evidencia información de los estados financieros de la ADR, ni del cumplimiento del marco normativo contable para entidades de gobierno y, en efecto, no se describe ningún aspecto relacionado con la reexpresión de los estados financieros de la ADR. Se limitan a brindar información principalmente presupuestal.

4.3. Análisis de las entrevistas

Con el fin de conocer y analizar la percepción de los usuarios de la información financiera con respecto a los efectos de la reexpresión de los estados financieros de la ADR para la vigencia 2021 frente a los objetivos de rendición de cuentas, toma de decisiones y control, se determinó la realización de entrevistas semiestructuradas a los siguientes actores claves:

a) Funcionario de la CGN del nivel directivo o asesor.

b) Funcionario del nivel directivo o asesor del sector agricultura.

c) Contador que participó en el proceso de reexpresión de los estados financieros de la ADR.

d) Contador con conocimiento y experiencia en control fiscal de la CGR y control interno del sector público.

e) Ciudadano con conocimientos en el sector público.

El perfil de cada uno de los actores claves, así como el guion usado para las entrevistas se encuentra descrito en el Anexo A – Metodología. Los resultados de las entrevistas fueron transcritos y posteriormente analizados. A continuación, se presentan los principales elementos expuestos por cada uno de los entrevistados de conformidad con su rol.

4.3.1. Entrevista funcionario de la CGN del nivel directivo o asesor

En lo referente a la reexpresión de estados financieros, considera que no hay una prescripción específica y generalizada para cada entidad, dado que el criterio de

materialidad es definido por cada una de las entidades en las políticas contables, por ejemplo, no es el mismo para Ecopetrol que para un pequeño hospital. Aunado a lo anterior, el historial de reexpresión es bajo, lo cual no quiere decir que se cuente con una buena calidad de los estados financieros o que no se hayan originado necesidades de reexpresión. Esta situación se asocia a la falta de definición de políticas contables de materialidad, corrección de errores y reexpresión, así como, a la omisión de la norma y a que las entidades no han asimilado cuando realmente se presentan esas necesidades en función de cambios en estimaciones contables versus errores contables o versus cambios en política contable.

Lo anterior, origina unos problemas de calidad de la información, en la medida en que las entidades no corrigen errores o si los corrigen no reexpresan los estados financieros, generando dificultades en el análisis que realizan los diferentes usuarios de la información, como son los organismos de control interno y de control fiscal. Así como, desde el punto de vista del histórico de estadísticas de finanzas públicas, se impactan negativamente los análisis que puedan hacer cada uno de los usuarios de la información financiera.

Con respecto al efecto de la reexpresión de los estados financieros frente a los objetivos de la información financiera, indica que la reexpresión de los estados financieros aporta a los diferentes usuarios información valiosa para tomar decisiones, ejercer control y rendir cuentas, en la medida en que la reexpresión contribuye a reflejar la realidad económica de la entidad, brindar información de calidad, revelar y mostrar a los diferentes usuarios qué fue lo que originó la reexpresión y cuáles son las consecuencias y los aspectos relevantes a la hora de analizar la información en unos estados financieros reexpresados.

Para la CGN la reexpresión hace parte del proceso de la maduración de los marcos normativos, del trasegar que manejan las entidades y fundamentalmente es una prescripción normativa. Por lo tanto, brinda las herramientas y presta el apoyo requerido por las entidades, no se puede predicar lo mismo desde el punto de vista del organismo de control fiscal, lo que en ocasiones ha llevado a los preparadores de abstenerse de reconocer errores materiales y por ende reexpresar, por temor a la lectura que hacen los organismos de control.

En relación con el marco normativo y su incidencia en la reexpresión de estados financieros, señala que las normas se han simplificado y adecuado en el proceso de

convergencia liderado por la CGN. Sin embargo, se hace necesario avanzar en temas de divulgación, socialización y capacitaciones, así como, dar algunas herramientas ilustrativas o guías de aplicación a las entidades, que les permita comprender qué implica reexpresar, cómo se presenta una información reexpresada y la importancia de revelar tanto el origen como las “consecuencias” de la reexpresión, para efectos de que los diferentes usuarios realmente potencialicen el uso de la información.

Con respecto a las actuaciones que han tenido las Oficinas de Control Interno (en adelante OCI) y la CGR, indica que no han asimilado en su totalidad los marcos normativos, por lo tanto, en gran parte de los casos existe desconocimiento de los auditores frente a la interpretación de la norma contable. En cuanto a las OCI señala que no tienen ni la capacidad en recurso humano, ni la capacidad técnica para hacer una buena auditoría a los estados financieros o inclusive, en realidad al proceso contable y financiero. De hecho, se presenta una discrepancia entre lo que es el dictamen de la CGR y las evaluaciones de control interno contable, en la medida en que hay entidades que están siendo evaluadas por la CGR con un dictamen adverso-negativo o de abstención, mientras que en la evaluación del control interno contable pueden estar presentando una buena calificación.

Por otra parte, al consultar si se presentan discrepancias o diferencias entre la aplicación o interpretación de la normatividad expedida por la CGN y la CGR, manifiesta que en algunos casos hay apertura del equipo auditor a aceptar la posición que toma la CGN. Sin embargo, hay que reconocer que todavía hay algunas dificultades para que los equipos auditores de la CGR acepten o sean receptivos frente al ejercicio doctrinario de la CGN o frente a las conclusiones a las que se llega en las mesas de trabajo, incluso en algunos casos los auditores mantienen sus posiciones a pesar de los pronunciamientos de la CGN.

También destaca que las entidades de gobierno deben avanzar en el establecimiento de políticas contables claras y concisas, principalmente en la propiedad, la planta y el equipo, las cuentas por cobrar, el deterioro, las provisiones (especialmente litigios o demandas contra) y enfatiza en los recursos en administración, transferencias y subvenciones condicionadas y transferencias y subvenciones no condicionadas dado que las entidades aún presentan dificultades para diferenciar los mismos.

Conviene subrayar que las entidades del ámbito del SIIF Nación presentan un problema en la medida en que el sistema se encuentra diseñado en ir del presupuesto a la

contabilidad, por lo cual, no permiten respetar el principio de causación al 100%. De otro lado, hay una serie de hechos económicos que están por fuera de la interoperabilidad del SIIF Nación, pero donde hay hechos materiales, por lo cual las entidades deben contar con sistemas auxiliares para el reconocimiento y administración de la propiedad, la planta y el equipo, la cartera, la nómina, entre otros. Estos elementos son los que están concentrando la mayor parte de las dificultades y que en muchos casos son los que están originando o deberían originar la reexpresión.

Así mismo, las entidades deben hacer un análisis nuevamente de sus políticas contables, no solo porque desde la transición pudiera haber algunas falencias, sino por las actualizaciones del marco normativo hasta la fecha y eso debe acompañarse con procedimientos y políticas operativas. De manera que mejore la calidad de la información y mitigue el riesgo de cometer errores que conlleven a la reexpresión de estados financieros.

4.3.2. Entrevista funcionario del nivel directivo o asesor del sector agricultura

Con respecto a la reexpresión de los estados financieros y sus efectos en relación a los objetivos de rendición de cuentas, toma de decisiones y control para los usuarios de la información financiera, indica que lo primero que se debe tener en cuenta es que la entidad es del orden nacional, se encuentra en el ámbito del SIIF Nación, depende del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y se encarga de ejecutar una parte de la política pública de desarrollo agropecuario y rural. Razón por la cual el presupuesto y su ejecución, así como el desarrollo de su misionalidad dependen en gran medida de este Ministerio. A su vez, la información financiera suministrada por la entidad es un insumo esencial para la rendición de cuentas, toma de decisiones y control.

Precisa que la reexpresión no significa desaprobar los estados financieros o modificar los registros de las vigencias anteriores, implica realizar un análisis y evaluación de los hechos económicos y su materialidad, efectuando los ajustes pertinentes, reexpresando e incluyendo la respectiva nota explicativa a esos estados financieros. La reexpresión se puede relacionar con el reconocimiento o clasificación inadecuada de hechos económicos, pero los errores contables vienen muy dados por errores reales y gran parte de ellos generan un impacto económico y financiero, tienen una afectación fiscal por mayores o menores gastos o ingresos presupuestados.

Por lo anterior, la reexpresión genera una serie de efectos para los usuarios de la información financiera internos y externos, lo primero es que afecta la confianza, a pesar de que la norma contemple ese camino para corregir errores contables, lo anterior, dado que implica reconocer un error y se puede asimilar a una falta de seguridad económica, en la medida en que se pudieron tomar decisiones con base en dicha información.

Por otra parte, teniendo en cuenta que el presupuesto y la contabilidad en el sector público deben estar alineadas, el efecto de la reexpresión puede, entre otras cosas, llevar a la subestimación o sobreestimación de ingresos y gastos, generando impacto en las estadísticas de las cuentas oficiales y análisis del sector, en la proyección, la apropiación y la ejecución del presupuesto y hasta en el cumplimiento de la misionalidad de la entidad. Por ejemplo, si la entidad tiene subestimado o no reconocido un inmueble y por lo tanto el valor de la póliza no se encuentra presupuestado, se deben tomar recursos de otros rubros para asegurar el bien. Aunado a lo anterior, se puede presentar que el bien se encuentre destinado a satisfacer una necesidad de una comunidad y sufra daños, entonces la póliza indemniza por el valor asegurado que corresponde a un monto subestimado. Posiblemente se estaría generando un detrimento patrimonial y afectaría la prestación del servicio de la entidad a la ciudadanía, adicional a las acciones de derecho disciplinario para los responsables.

En cuanto a los efectos para el ente de control fiscal, indica que el reconocimiento de errores y la reexpresión es una alerta para el órgano de control y del cual pueden generarse hallazgos administrativos, fiscales y disciplinarios. Con respecto a las OCI, indica que no cuentan con todo el personal que necesitan y el mismo muchas veces no tienen la experiencia o conocimiento necesario del sector público. Así mismo, las OCI se han enfocado en presentar y ejecutar un plan de actividades y hace control a los macroprocesos de manera aleatoria. Señala que la CGR y las OCI ejercen un control posterior, por lo cual, indica que las OCI podrían aportar de una manera significa con el control previo. Para ello se requiere una norma que les de mayor envergadura, fortalecer el equipo humano y capacitarlos con énfasis en auditoría. Lo anterior, contribuiría en la administración del patrimonio del estado, mejoraría la confiabilidad de la información contable y mitigaría los riesgos que conllevan al reconocimiento de errores y reexpresión.

Con respecto al SIIF Nación, señala que se requiere fortalecer este sistema en el macroproceso contable, dado que hay operaciones que se presentan en las entidades

públicas y que el SIIF Nación no cuenta con los módulos auxiliares necesarios.

Finalmente, destaca en el tema de convenios, los recursos entregados en administración o subvenciones, que originaron la reexpresión en la ADR, señalando la importancia de la comunicación de las oficinas de planeación y contratación con el área financiera en la elaboración de estudios previos para la definición entre otras cosas de la forma de pago o desembolsos, así como los informes de ejecución financiera de los supervisores y/o interventores de los convenios. Hay que considerar en el sector agricultura, esta figura de contratación es muy utilizada ya que los proyectos rurales y agropecuarios requieren de la integración de diferentes actores del sector, adicional a que los resultados se observan con posterioridad.

4.3.3. Entrevista contador que participó en el proceso de reexpresión de los estados financieros de la ADR

Al consultar sobre los efectos de la reexpresión para los usuarios con respecto a los objetivos de rendición de cuentas, toma de decisiones y control, indica en primera instancia que la reexpresión de los estados financieros de la ADR de la vigencia 2021 se originó en una mala práctica contable que suscitó un error y posteriormente implicó la reexpresión. Para la vigencia del 2021, la información que se reveló y presentó en los estados financieros de la ADR no reflejaba la realidad económica de la entidad, destacando que contenía un error relevante, material, hecho que generó un impacto en la lectura, interpretación y en la posterior revisión de unos estados financieros reexpresados.

Lo anterior, conllevó a la necesidad de realizar varias socializaciones y presentar los estados financieros al Consejo Directivo, que se encuentra en cabeza del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, como usuarios internos de la información y responsables, se brindaron las explicaciones pertinentes, destacando que la reexpresión se realizó bajo la norma contable y debidamente argumentado. En relación con lo anterior, manifestaron algunas inquietudes dados los términos técnicos (contables) y sobre las implicaciones de la reexpresión.

Al respecto precisa que detrás de esta reexpresión había un hallazgo de la CGR y aunque la reexpresión se pudiera interpretar como algo negativo, al realizarla se logró atender ese hallazgo y que la CGR lo cerrara, generando utilidad a los usuarios de la información. Aunado a lo anterior, la entidad había venido presentando opiniones de la CGR negativas

sobre los estados financieros, para la vigencia 2022 logró obtener un dictamen con salvedades, promovida por la corrección de errores realizada.

Al consultar respecto a la normatividad expedida por la CGN con relación a la reexpresión de los estados financieros, señala que el compendio de normas que hay es claro y preciso. Se destacó que en la página web de la CGN facilita la consulta de manera didáctica y amigable de los marcos normativos incluyendo la doctrina, guías y demás documentos. Sin embargo, en cuanto a la presentación de la información reexpresada surgieron algunas dudas, dado que no hay una manera estándar, ni precisa, ni limitada que permita o que exija como hacer la presentación de unos estados financieros reexpresados. Por lo cual, la reexpresión es a juicio profesional siempre y cuando permita reflejar la realidad económica de la entidad y cumpla lo que establece la norma contable en el tema de la corrección de errores y reexpresión.

Igualmente, afirma que los errores se cometen por la inadecuada interpretación de las normas por parte de los preparadores de la información, lo cual se incrementa por las situaciones particulares de las entidades de gobierno. Como fue el caso de la entidad con respecto a los recursos desembolsados a algunos municipios a nivel nacional en el marco de la ejecución de convenios, tema muy particular de la entidad. Razón por la cual, fue necesario elevar una consulta a la CGN, analizar y dar cumplimiento a la respuesta que fue de obligatorio cumplimiento por parte de entidad, realizar mesas de trabajo a nivel interno, evaluar la materialidad, preparar los comprobantes y ajustes contables y finalmente reexpresar los estados financieros.

En relación con el SIIF Nación indica que es un sistema diseñado más para fines presupuestales que contables. El SIIF Nación únicamente recopila la información financiera. Sin embargo, para efectos de presentación se debe complementar con otros sistemas; adicionalmente, hay información que el SIIF Nación no tiene la capacidad de procesar como lo son la cartera o la propiedad, planta y equipo, por lo cual, es necesario recurrir a sistemas auxiliares, que en el caso particular de la entidad por ejemplo, se cuenta con cartera proveniente del INCODER (liquidado) que aún no ha sido posible individualizar, dado que la información no fue suministrada y en el SIIF Nación se registraron cifras globales.

Al indagar sobre las recomendaciones para lograr una adecuada reexpresión de estados financieros, reitera la importancia de realizar consultas o solicitar el acompañamiento de la CGN, revisar la materialidad y las políticas contables. Igualmente, señala la importancia de recibir información de calidad y oportuna por parte de las áreas generadoras de la información financiera, por lo cual, es indispensable concientizar y culturizar a todas las áreas de las entidades con el fin de poder contar con estados financieros razonables.

En lo referente a las OCI indica que desafortunadamente el trabajo de auditoría que hacen es posterior o correctivo; no contribuye a prevenir que se cometan errores que conlleven a la reexpresión o a la corrección de errores en la medida que son acciones correctivas y no preventivas. El rol de las OCI se debería centrar más en una auditoría preventiva que mitigue el riesgo de cometer errores.

4.3.4. Entrevista contador con conocimiento y experiencia en control fiscal de la CGR y control interno del sector público

Al consultar sobre las apreciaciones con respecto a la reexpresión de estados financieros indica que una entidad de gobierno debe reexpresar los estados financieros si la variación es materialmente significativa sobre los hechos económicos registrados por la entidad, lo cual, desde la experiencia se presenta en algunas cuentas como la de propiedad, la planta y el equipo.

En lo referente al efecto de la reexpresión de los estados financieros frente a los objetivos de la información financiera, señala que cuando se ha producido la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control con base en los estados financieros que posteriormente son reexpresados, la información inicial no ha sido veraz, no tuvo la suficiente validez para los usuarios afectando la credibilidad y utilidad de la información financiera, dado que contenían errores materiales que no reflejaban la situación real de los hechos económicos. Por otra parte, se presenta una connotación negativa en la medida en que se evidencia que los controles no fueron efectivos para mitigar el riesgo, por lo cual se materializó el mismo.

Desde el punto de vista del control interno y externo cuando se reexpresan los estados financieros, se presentan efectos disciplinarios y fiscales sobre los funcionarios que prepararon la información y se solicita al ente auditado fortalecer los controles que se requieren. Por otra parte, manifiesta que hay viabilidad financiera cuando las entidades

deben reexpresar los estados financieros, dado que lo que se busca con esta es reflejar la realidad de los hechos económicos.

En cuanto al rol de las OCI y la CGN sobre los estados financieros, señala que las OCI tienen la primera mirada sobre el proceso financiero y sobre los estados financieros, previo al control fiscal y de una forma proactiva pueden apoyar y aportar para la elaboración de los estados financieros, sin embargo, en ambos casos ejercen un control posterior (correctivo). En el caso de la CGR, se realiza el control fiscal y si producto de la auditoría se emite una opinión negativa sobre los estados financieros, lo primero es que la entidad debe recibir la no conformidad de los estados financieros, evaluar y realizar la trazabilidad de los hechos correspondientes, y si es material el error, debe reexpresar los estados financieros.

Al indagar sobre la normatividad expedida por la CGN en relación con la reexpresión de estados financieros, considera que la misma es suficiente y se encuentra alineada con los estándares internacionales. Sin embargo, es pertinente que desde la CGN se fortalezca la capacitación y actualización de los contadores. Por otra parte, indica que no hay sinergia entre las normas contables - CGN y las normas de auditoría - CGR, por lo cual en muchas ocasiones no es posible dirimir las controversias, evidenciando que falta articulación entre el control fiscal de la CGR y la CGN.

Frente a las recomendaciones para fortalecer el proceso contable de las entidades y mitigar los errores materiales, señala que se debe fortalecer el control interno, implementar controles adecuados y suficientes, proveer por parte de la entidad todos los insumos y tiempos suficientes al área de financiera, contar con recurso humano capacitado, realizar conciliaciones y apoyarse en el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como herramienta para contar con información depurada y veraz. En relación con el SIIF nación menciona que se debe fortalecer por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, dado que no cuenta con módulos como el de nómina y PPYE e inventarios, por lo que no existe una interoperabilidad completa entre los sistemas auxiliares y el SIIF nación, aumentando la probabilidad de errores de manera significativa.

4.3.5. Entrevista ciudadana con conocimiento en el sector público

Al consultar a la ciudadana sobre su percepción respecto al término “reexpresión” o “corrección de errores” en el sector público, indica que corresponde a subsanar o corregir algo que se publicó en un momento determinado por alguna variación, corrección o hallazgo.

Se introduce el concepto de “reexpresión de estados financieros” y se indaga sobre los efectos de la reexpresión con respecto a la rendición de cuentas, toma de decisiones y control, señalando que depende de la materialidad de la cifra. Si es significativa afecta las decisiones tomadas y la rendición de cuentas, porque la información financiera no estaba acorde con la realidad. Igualmente, señala que la información financiera de la entidad es pública, al reconocer errores, esto genera perspicacia y desconfianza, aún más cuando se tiene una percepción del sector público como algo corrupto.

Finalmente, señala la importancia de que en las notas a los estados financieros se debe informar de manera clara y detallada lo que sucedió, el por qué y para qué se realizó la reexpresión, de manera que se garantice la transparencia y se eviten malas interpretaciones de la información.

4.4. Análisis de las encuestas

Con el fin de conocer y analizar la percepción de algunos contadores con respecto a la reexpresión de estados financieros realizada por la ADR y sus efectos en los usuarios frente a los objetivos de la información financiera, se determinó realizar encuestas a tres contadores con experiencia en el sector público y de agricultura.

El perfil y la encuesta usada se encuentran descritos en el Anexo A – Metodología. Los resultados de las encuestas fueron transcritos y posteriormente analizados. A continuación, se presentan los principales elementos expuestos.

Al consultar a los profesionales encuestados sobre el efecto de la reexpresión de los estados financieros de la ADR para los usuarios de la información financiera en cuanto a la rendición de cuentas, toma de decisiones y control, indicaron que la reexpresión de estados financieros evidencia la falta de seguimiento, gestión y control generando para los usuarios una percepción de que las cifras no son fiables, afectando la credibilidad y

confianza en los estados financieros ya presentados y los que se encuentran en elaboración.

De igual manera, afecta significativamente a los usuarios de la información, teniendo en cuenta que el objetivo primordial de la rendición de cuentas es mantener informada a la ciudadanía acerca de las gestiones realizadas por las entidades en cumplimiento de su misionalidad, lo cual se ve reflejado en los estados financieros. En cuanto a la toma de decisiones, toda vez que con la información financiera se deben realizar una serie de estudios estadísticos, los cuales permiten tomar las mejores decisiones basados en los datos históricos reflejados en los estados financieros. Finalmente, en cuanto al control deja en evidencia las falencias y alerta a los entes de control.

En cuanto a los aspectos positivos de la reexpresión, los profesionales manifiestan que contribuye con la trasparencia, la representación fiel y fidedigna de los hechos económicos ocurridos durante un periodo contable, es una herramienta normativa que brinda la oportunidad a los responsables de preparar y presentar la información financiera de corregir un error, que por distintas circunstancias en algún momento no se reveló de manera correcta, que corresponde a hechos económicos relevantes y que por su materialidad se hace necesario reexpresar estados financieros.

5. Conclusiones, implicaciones y limitaciones

Como resultado del proceso de investigación del estudio de caso desarrollado en la ADR y al analizar los efectos de la reexpresión de los estados financieros de la ADR para los usuarios de la información financiera, se evidenció que la reexpresión afectó la credibilidad y confiabilidad de los usuarios frente a los informes financieros ya presentados y los futuros. La percepción general de los usuarios en relación con el término reexpresión o corrección de errores es que la entidad no suministró información veraz, ni oportuna, evidenciando falta de controles previos y conllevando a que los estados financieros inicialmente presentados pierdan utilidad para los usuarios.

En relación con la toma de decisiones, se concluye que dado que la información financiera presentaba errores materiales y no reflejaba la realidad económica de la entidad, generó efectos adversos en la medida en que los usuarios tomaron decisiones con base en el análisis y la lectura de dicha información, igualmente, afectó el histórico de estadísticas de finanzas públicas y análisis del sector y en la proyección, apropiación y ejecución del presupuesto, este último debido a que la reexpresión puede conllevar a un impacto económico y financiero, debido a la afectación presupuestal que implica la subestimación o sobreestimación de ingresos o gastos. Por otra parte, la reexpresión contribuyó a reflejar la realidad económica de la ADR, al brindar información de calidad y confiable, revelando a los usuarios las causas, efectos y los aspectos relevantes para analizar la información de los estados financieros reexpresados.

En cuanto al objetivo del control, en el cual los principales usuarios son la Contraloría General de la República y la Oficina de Control Interno, el reconocimiento de los errores materiales, su corrección y reexpresión de estados financieros, en primera instancia genera una alerta para los órganos de control y de los cuales se pueden derivar hallazgos administrativos, fiscales y disciplinarios, igualmente, evidencia la falta de los controles. Al

respecto, se destaca que a pesar de que la ADR presentaba una evaluación de control interno para las vigencias 2021 y 2022 como “eficiente”, la CGR emitió una opinión negativa y con salvedades para los estados financieros de las vigencias 2021 y 2022 respectivamente, lo que corrobora que la entidad no contaba con unos controles adecuados y suficientes.

No obstante, la reexpresión para la ADR generó un efecto positivo ante la CGR; en primer lugar, se logró reflejar la realidad económica de la entidad; en segundo lugar, contribuyó al cierre de un hallazgo administrativo relacionado con el error material que generó la opinión negativa sobre los estados financieros; finalmente, se evidencia que la ADR mejoró su proceso de elaboración y presentación de los estados financieros, lo cual, se demuestra en los resultados de las auditorías financieras, pasando de 15 hallazgos en el 2021 a 6 en el 2022 y a pesar de no contar con una opinión limpia o sin salvedades para el 2022 mejoró con respecto al 2021, de negativa a con salvedades.

Con respecto al objetivo de rendición de cuentas y que la información financiera es uno de los aspectos fundamentales al momento de verificar el uso de los recursos públicos, evaluar la gestión de la administración y realizar seguimiento al cumplimiento de la misión de la entidad. La corrección de errores y la reexpresión genera desconfianza, sin embargo, la misma contribuye con la transparencia, la representación fiel y fidedigna de los hechos económicos ocurridos durante un periodo contable. En cuanto a la ADR se evidenció que en los informes de rendición de cuentas de las vigencias 2021 y 2022 no se mencionó información relacionada con los estados financieros o la reexpresión de los mismos.

En cuanto al objetivo de verificar si los estados financieros reexpresados de la ADR cumplen con el marco normativo, se realizó un análisis de los estados financieros reexpresados transmitidos al CHIP con relación al cumplimiento del marco normativo, evidenciando que la ADR presentó y reveló la información necesaria y suficiente para los usuarios, indicando las razones y efectos sobre las cifras financieras inicialmente presentadas, es importante indicar que la ADR no se limitó a revelar lo establecido en la norma sino que incluyó información adicional que le permite a los usuarios analizar y comprender los estados financieros reexpresados, sus causas y efectos sobre las cifras presentadas.

Para la CGN como ente rector en materia de contabilidad pública y usuario de la

información financiera, observa que la reexpresión hace parte del proceso de la maduración de los marcos normativos, del trasegar que manejan las entidades y se encuentra contemplado en la normativa. Por lo tanto, brinda las herramientas y presta el apoyo requerido por las entidades.

Por otra parte, en el marco de la investigación se realizó una revisión normativa sobre la reexpresión de los estados financieros bajo el marco normativo contable para entidades de gobierno, concluyendo que la CGN ha expedido unos lineamientos generales sobre la reexpresión de estados financieros en la norma relacionada con las políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Sin embargo, no se cuenta con un procedimiento o guía específico. Por lo tanto, es potestad de la entidad de acuerdo con la materialidad definida reexpresar o no los estados financieros para efectos de presentación. Por lo anterior, sería recomendable que desde la CGN se brinden herramientas ilustrativas o guías de aplicación, que permitan comprender qué implica reexpresar, cómo se presenta una información reexpresada y la importancia de revelar todos los aspectos relevantes, con el fin de que los diferentes usuarios maximicen el uso de la información.

Igualmente, en el desarrollo de la investigación se identificaron las principales dificultades y retos que tuvo la ADR para reexpresar los estados financieros, dentro de los cuales se encuentra el de generar confianza sobre la información reexpresada y socializar las causas e implicaciones contables y financieras de la reexpresión.

Así mismo, se identificaron algunos aspectos relevantes durante el proceso investigativo, los cuales se presentan a continuación:

- El Sistema Integrado de Información Financiera SIIF no cuenta con los módulos de nómina, activos fijos, cartera, entre otros, por lo cual las entidades deben adquirir y/o desarrollar sistemas que les permitan tener el control y la administración de dichos módulos. Estos sistemas no cuentan con la interoperabilidad que permitan integrarlos entre sí. Motivo por el cual, es necesario realizar registros contables manuales, con el fin de reconocer los hechos derivados de las operaciones propias de la entidad que son registrados en tales subsistemas, lo cual, puede generar errores materiales.

- Las OCI no cuentan con equipo humano suficiente y capacitado, ejercen un rol pasivo principalmente, sus acciones son limitadas. A pesar de poder realizar seguimiento al proceso contable y la elaboración de los estados financieros, su control es posterior, al igual que el control fiscal de la CGR.

- Al consultar sobre la reexpresión de estados financieros se pudo determinar que es aún un tema poco estudiado, desconocido o interpretado de manera equivocada por los responsables de la elaboración y presentación de la información financiera, auditores de la CGR y funcionarios de las OCI. Lo anterior, deja en evidencia la necesidad de priorizar en temas de divulgación, socialización e investigación.

- Se recomienda para el proceso contable y con el fin de mitigar la corrección de errores materiales y con ello la reexpresión: (i) establecer canales de comunicación adecuados y permanentes con las áreas generadoras de información financiera, de manera que se cuente con los insumos necesarios en tiempo y oportunidad; (ii) actualizar periódicamente el manual de políticas contables; (iii) fortalecer la OCI; capacitar a los funcionarios responsables de la presentación de los estados financieros; (iv) solicitar acompañamiento y apoyo a la CGN sobre los hechos económicos que no se encuentren contemplados en la norma o sobre la interpretación de esta; (v) y depurar las partidas de los estados financieros con el apoyo del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable. Lo anterior, puede contribuir de manera significativa para contar con información que cumpla con las características fundamentales (relevancia y representación fiel) y de mejora (verificabilidad, oportunidad, comprensibilidad y comparabilidad), aportando al cumplimento de los objetivos de la información financiera para los usuarios.

Por otra parte, la presente investigación contribuye en el ámbito académico, especialmente a la línea de investigación en contabilidad pública de la Maestría en Contabilidad y Finanzas, al abordar un tema poco estudiado, la reexpresión de estados financieros para entidades de gobierno. Por lo cual, el estudio de caso en la ADR brinda un insumo para futuras investigaciones que pueden contribuir a analizar y mejorar el proceso de preparación y presentación de estados financieros reexpresados, que cumplan con los objetivos de la información financiera de rendición de cuentas, toma de decisiones y control.

A nivel profesional, el estudio de caso en la ADR fortalece los conocimientos y su aplicación en el desarrollo de las actividades de funcionarios públicos del área contable. Así mismo, permite evidenciar los efectos de la reexpresión de los estados financieros y sus implicaciones, lo cual permite concientizar y socializar con los profesionales del área financiera y con los funcionarios encargados de proveer de información al área contable la importancia de la aplicación del marco normativo contable.

Finalmente, dadas las características particulares de las entidades públicas y con ellas de los diversos hechos económicos, no es posible generalizar los resultados obtenidos en el estudio de caso de la Agencia de Desarrollo Rural.

6. Referencias bibliográficas

Ablan, N. (2013). Las Normas Internacionales de Contabilidad para el SectorPúblico (NICSP): una revisión de los aspectos clave a considerar y de la situación en Venezuela. *Visión Gerencial* (2), 221-240.

Agencia de Desarrollo Rural. (s.f.). *Acerca de la ADR: Misión, visión, funciones y deberes*. Obtenido de https://www.adr.gov.co/transparencia/acerca-de-la-adr/

Agencia de Desarrollo Rural. (Abril 22 de 2021). Acuerdo 008. *Por el cual se apruba el anteproyecto de presupuesto anual de la Agencia de Desarrollo Rural para la vigencia 2022 de acuerdo con el tope establecio por el Ministerio de Hacienda y Credito Público.*

Agencia de Desarrollo Rural. (2022a). *Manual de Politicas Contables de la Agencia de Desarrollo Rural*. Obtenido de https://www.adr.gov.co/wp-content/uploads/2021/08/resoluciones472.pdf

Agencia de Desarrollo Rural. (2022b). *ADR: Estados Financieros*. Obtenido de https://www.adr.gov.co/wp-content/uploads/2022/02/Notas-a-Los-Estados-Financieros-ADR-A-Diciembre-de-2021.pdf

Agencia de Desarrollo Rural. (2023). *ADR: Estados Financieros*. Obtenido de https://www.adr.gov.co/wp-content/uploads/2023/02/Estados-Financieros-Ano-2022.pdf

Agudelo, L., Flórez, A., y Correo, D. (2020). Efectos de la aplicación del marco normativo para entidades de gobierno en los indicadores financieros. *Entramado, 16* (2), 90-110. https://doi.org/10.18041/1900-3803/entramado.2.6545

Angulo, C., Gonzáles, A., y Huacchillo, L. (2021). Eficacia en el manejo del sinceramiento contable en una entidad pública de la región Norte de Piura. *Revista Metropolitana de Ciencias Aplicadas, IV* (1), 48-54.

Arías, J., y Cano, V. (2018). Algunas Tensiones Teórico-Normativas de la Contabilidad Pública en Colombia. *Revista Colombiana de Contabilidad, 6* (12), 97-112.

Azzali, S., y Mazza, T. (2020). Effects of financial restatements on top management team dismissal. *Corporate Governance, 20* (3), 485-502. https://doi.org/10.1108/CG-06-2019-0191

Baber, W., Gore, A., Rich, K. y Zhang, J. (2013). Accounting restatements, governance and municipal debt financing. Journal of Accounting and Economics*, 56* (2-3), 212-227. https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2013.08.003

Balcázar, A., Hernández, A., Leibovich, J., y Perfetti, J. (2013). *Políticas para el desarrollo de la agricultura en Colombia.* La Imprenta Editores S.A.

Bellostas, A., Brusca, I., y Moneva, J. (2006). Utilidad de la información financiera para la gestión de las entidades privadas no lucrativas. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review, 9* (18), 87-109. https://doi.org/10.6018/rcsar

Benicio, D. (2022). *La NIC 8 políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores y su relación con la rentabilidad financiera de la empresa Winners South E.I.R.L. de Distrito de Santiago de Surco del año 2020.* [Tesis, Universidad Privada del Norte]. Repositorio de la Universidad https://hdl.handle.net/20.500.13067/1918

Berbey, A., Montoya, J., y Valencia, M. (2017). Materialidad: ¿un único significado aplicable en contabilidad y auditoría?. *Revista Colón Ciencias, Tecnología y Negocios*, 4 (1), 67-75.

Brief, R. P. (1965). *Nineteenth century accounting error. Journal of Accounting Research*, 3 (1), 12-31. https://doi.org/10.2307/2490048

Cañibano, L., y Angulo, J. (1997). Los programas de investigación en contabilidad. *Revista de Contabilidad,* (29), 57-91. https://doi.org/10.17533/udea.rc.25516

Cañibano, L., López, J., y Tua, J. (1985). Naturaleza y Filosofía de los Principios Contables. *Revista Española de Financiación y Contabilidad, XV* (47), 293-355.

Cepeda, G. (2006). La calidad en los métodos de investigación cualitativa: principios de aplicación práctica para estudios de casos. *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa,* (29), 57-82.

Chen, K., Elder, R., y Hung, S. (2014). Do post-restatement firms care about financial credibility? Evidence from the pre- and post-SOX eras. *Journal of Accounting and Public Policy, 33* (2), 107-126. https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2013.12.002

Chong, H. (2015). A review on the evolution of the definitions of materiality. *Economics and Accounting, 6* (1), 15-32.

Congreso de la República de Colombia. (Diciembre 29 de 1998). Ley 489. *Por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones.*

Congreso de la República de Colombia. (Julio 13 de 2009). Ley 1314. *Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento*.

Congreso de la República. (1991). Constitución Política de Colombia.

Contaduría General de la Nación. (s.f.a). *RCP en convergencia con NIIF - NICSP Marco Normativo para Entidades de Gobierno*. Obtenido de https://www.contaduria.gov.co/marco-normativo-para-entidades-de-gobierno

Contaduría General de la Nación. (s.f.b). *CHIP: Consolidador de Hacienda e Información Pública*. Obtenido de https://www.chip.gov.co/schip_rt/index.jsf

Contaduría General de la Nación. (2013). *Reseña histórica de la contaduría general de la nación: Síntesis descriptiva de los principales acontecimientos*. Recuperado el 05 de agosto de 2023 de: https://www.contaduria.gov.co/documents/20127/35677/Rese%C3%B1a%2BHist%C3%B3rica%2Bde%2Bla%2BCGN.pdf/51798066-1ca1-3684-d0d8-

31b57a017323?t=1558361184677

Contaduría General de la Nación. (Septiembre 08 de 2014). Resolución 414. *Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Público, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones.*

Contaduría General de la Nación. (Octubre 08 de 2015a). Instructivo 002 de 2015. *Instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno.*

Contaduría General de la Nación. (Octubre 08 de 2015b). Resolución 533. *Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones.*

Contaduría General de la Nación. (2016). *Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.* Contaduría General de la Nación. Recuperado el 14 de septiembre de 2023 de: https://www.contaduria.gov.co/documents/20127/47343/Anexo+Resoluci%C3%B3n+193+de+2016/1bdd3618-e836-9fdd-e789-7450fda9a9a1

Contaduría General de la Nación. (Febrero 07 de 2017a). Resolución 037. *Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.*

Contaduría General de la Nación. (Octubre 02 de 2017b). Resolución 456. *Por la cual se modifica el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública.*

Contaduría General de la Nación. (Octubre 05 de 2017c). Resolución 461. *Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Público, el Marco Normativo para Entidades en Liquidación y se dictan otras disposiciones.*

Contaduría General de la Nación. (2021a). Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno.

Contaduría General de la Nación. (Diciembre 09 de 2021b). Resolución 211. *Por la cual se modifican el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de*

Gobierno.

Contaduría General de la Nación. (Diciembre 19 de 2022a). Resolución 331. *Por la cual se modifican las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.*

Contaduría General de la Nación. (2022b). Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Contaduría General de la Nación. (Diciembre 30 de 2022c). Resolución 356. *Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen del Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables, que deban publicarse conforme a lo establecido en el numeral 37 del artículo 38 de la Ley 1952 de 2019.*

Contaduría General de la Nación. (2022d). Doctrina Contable Pública Compilada 2022 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Contraloría General de la República. (2017). *Guía de Auditoría Financiera - GAF. Contraloría General de la República*. Recuperado el 05 de enero de 2023 de: https://www.contraloria.gov.co/guia-de-auditoria-en-el-marco-de-normas-issai/2.-guia-de-auditoria-financiera/-/document_library/ljwp/view_file/606924?_com_liferay_document_library_web_portlet_DLPortlet_INSTANCE_ljwp_redirect=https%3A%2F%2Fwww.contraloria.

Contraloría General de la República. (2022a). *Informe de Auditoria Financiera 2021 Agencia de Desarrollo Rural - ADR.* Contraloría General de la República. Recuperado el 21 de septiembre de 2023 de https://www.contraloria.gov.co/documents/20125/3226919/ADR+-+A.+Financiera+2021+y+D.de.R+%28002%29+GRS+No.+00938+Final.jf.pdf/a95cca82-a9b7-335d-1adf-d87fd7a15c89?t=1665061162596

Contraloría General de la República. (2022b). *Informe de Gestión al Congreso y al Presidente de la República 2021-2022.* Contraloría General de la República.

Recuperado el 05 de enero de 2023 de https://www.contraloria.gov.co/resultados/informes/informes-constitucionales/informes-de-gestion

Contraloría General de la República. (2023). *Informe de Auditoria Financiera 2022 Agencia de Desarrollo Rural - ADR.* Contraloría General de la República. Recuperado el 25 de septiembre de 2023 de https://www.contraloria.gov.co/documents/20125/4955395/Informe+A.Financiera.+ADR+-+VIG.+2022.sgs.jf+No.+00967web.pdf/300d68af-e107-3608-0407-1f155328a6a3?t=1690486939118

Corte Constitucional de Colombia. (1997). Sentencia C-487.

Díaz, M., Gutiérrez, J., y Patiño, R. (2018). Valoración de bienes de uso público en el modelo contable de entidades de gobierno en Colombia. Una aproximación desde los precios hedónicos. *Cuadernos de Contabilidad, 19*(48), 13-24. https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc19-48.vbup

Díaz, M., y Rico, C. (2020). La investigación sobre contabilidad gubernamental en América Latina. Perspectivas para avanzar. *Revista Contemporânea de Contabilidade, 17*(44), 87-104. https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n44p87

Dutta, I., Dutta, S., y Raahemi, B. (2017). Detecting financial restatements using data mining techniques. *Expert Systems with Applications, 90*, 374-393. https://doi.org/10.1016/j.eswa.2017.08.030

Gómez, M. (2013). La Reforma de la Gestión Pública en Latinoamérica: Su Impacto en la Transparencia y la Divulgación de la Información Financiera. [Tesis doctoral, Universitat de València]. Repositorio institucional de la Universitat de València https://roderic.uv.es/bitstream/handle/10550/31691/Tesis%20Doctoral%20Final%20%28versi%c3%b3n%20impresi%c3%b3n%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Gómez, M. (2016). NIIF y MIPYMES: Retos retos de la contabilidad para el contexto y la productividad. *Cuadernos de Administración, 29*(53), 49-76. https://doi.org/10.11144/Javeriana.cao29-53.nmrc

Gómez, M., y Montesinos, V. (2012). Las innovaciones en contabilidad gubernamental en

Latinoamérica: el caso de Colombia. *Innovar, 22*(45), 17-35. https://doi.org/10.15446/innovar

Gonzales, A. (2020). *Sinceramiento Contable y su incidencia en los estados financieros de la Sub Región Luciano Castillo Colonna – Sullana, 2016-2018.* [Tesis licenciatura, Universidad César Vallejo]. Repositorio institucional de la Universidad César Vallejo https://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12692/52680/Gonzales_PAS-SD.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Guedes, A., y Fonseca, F. (2010). *El control social de la Administración Pública. Escenario, avances y dilemas en Brasil.* Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública.

Hennes, K., Leone, A. y Miller, B. (2008). T*he Importance of Distinguishing Errors from Irregularities in Restatement Research: The Case of Restatements and CEO/CFO Turnover*. The Accounting Review 83 (6), 1487–1519. https://doi.org/10.2308/accr.2008.83.6.1487

Hernández, R., Fernández, C., y Baptista, M. (2014). *Metodología de la Investigación.* México D.F.: McGRAW-HILL / INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V.

Illa, C., Morales, G., y Ttito, L. (2022). El sinceramiento contable y su vinculación con el Estado de Situación Financiera de la Municipalidad Distrital de Taray – Cusco. *Revista de Innovación e Investigación Contable, V* (1), 28-39. https://doi.org/10.53641/junta.v5i1.85

IASB. (2018). *Marco Conceptual para la Información Financiera.* Obtenido de http://www.ifrs.org/IFRSs/Official+Unaccompanied+IFRS+Translations.htm

Mao, Y. (2018). Financial Restatement Research Literature Review. *Modern Economy, 9*(12), 2092-2103. https://doi.org/10.4236/me.2018.912130

Meigs, R., Williams, J., Haka, S. y Bettner, M. (2000) Contabilidad. La Base para decisiones gerenciales. Undécima edición. Editorial Mc Graw Hill, Bogotá.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (Mayo 26 de 2015). Decreto 1068. *Por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2021, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos.*

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (Diciembre 31 de 2020). Decreto 1805. *Por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2021, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos.*

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (Diciembre 21 de 2021). Decreto 1793. *Por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2022, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos.*

Montesinos, V. (2009). Transparencia y responsabilidad en el sector público: el papel de la información financiera en tiempos de crisis. En A. E. Empresas, *XV Congreso AECA* (págs. 26-18). Madrid: ORMAG.

Ortega, E. (2023). La influencia de AECA en la normalización contable española. *Memoria de AECA de 2022* (págs. 500-519). Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Parra, D. (2018). La representación fiel y su influencia en la confianza de usuarios de la información financiera. *Actualidad Contable FACES, 21*(36), 96-115.

Pérez, J., y Velásquez, O. (2018). Convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (Nicsp): comparativo de los modelos de Colombia y Chile. *Cuadernos de Contabilidad*, *19(47)*, 24–59. https://doi.org/10.11144/javeriana.cc18-45.cnic

Presidencia de la República de Colombia. (Diciembre 07 de 2015). Decreto 2364. *Por el cual se crea la Agencia de Desarrollo Rural -ADR, se determinan su objeto y su estructura orgánica*.

Ramírez, J. (2021). *Aplicación de la NIC 8, políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, y su efecto en los estados financieros de la empresa CIPSUR EIRL, Trujillo 2018.* [Tesis licenciatura, Universidad Privada del Norte]. Repositorio de la Universidad Privada del Norte https://hdl.handle.net/11537/28934

Rich, K. y Zhang, J. (2016). *Municipal accounting restatements and top financial manager turnover. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 28 (2), 222-249. https://doi.org/10.1108/JPBAFM-28-02-2016-B005

Romero, E. (2016). *Administración y Finanzas Públicas en el Estado Colombiano. Caso práctico.* Bogotá: Ediciones de la U.

Santa María, M. (2001). Consideraciones psicológicas de la formación del juicio del auditor: la importancia relativa en la planificación de la auditoría, [Tesis doctoral, Universidad de Sevilla]. Repositorio institucional de la Universidad de Sevilla https://idus.us.es/handle/11441/11443

Sanz, C. (1999). Objetivos, Instrumentos y Alcance del Análisis de Estados Financieros. *Revista de Relaciones Laborales*, 173-186.

Simons, H. (2009). *El estudio de caso: Teoría y práctica.* Madrid: Ediciones Morata, S. L.

Soncco, N. (2019). *Evaluar la importancia del sinceramiento contable en los saldos de los estados financieros de la Municipalidad Distrital de Crucero en el periodo 2016.* [Tesis licenciatura, Universidad Peruana Unión]. Repositorio de la Universidad Peruana Unión https://repositorio.upeu.edu.pe/handle/20.500.12840/2141

Stiglitz, J. (2006). *Como Hacer Que Funcione La Globalización.* Buenos Aires: Taurus.

Tua, J. (1990). Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*(16), 17-48. https://doi.org/10.17533/udea.rc.25020

Tua, J. (2004). El Marco Conceptual para la Información Financiera. En Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (Ed.), *Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera* (págs. 141-291). Recoletos Grupo de Comunicación S. A.

Velásquez, O., y Vidal, J. (2018). Convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (Nicsp): comparativo de los modelos de Colombia y Chile. *Cuadernos de Contabilidad, 19* (47), 24-59. https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc18-45.cnic

Villarreal, O., y Landeta, J. (2010). El Estudio de Casos como Metodología de Investigación Científica en Dirección y Economía de la Empresa. Una Aplicación a la Internacionalización. *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la*

Empresa, 16 (3), 31-52. https://doi.org/10.1016/S1135-2523(12)60033-1

Wang, X., & Min, W. (2011). The quality of financial reporting in China: An examination from an accounting restatement perspective. *China Journal of Accounting Research, 4*(4), 167-196. https://doi.org/10.1016/j.cjar.2011.09.001

Zamorano García, E. (2020). *Análisis Financiero para la Toma de Decisiones.* Bogotá: Ecoe Ediciones.

Anexos

Anexo A

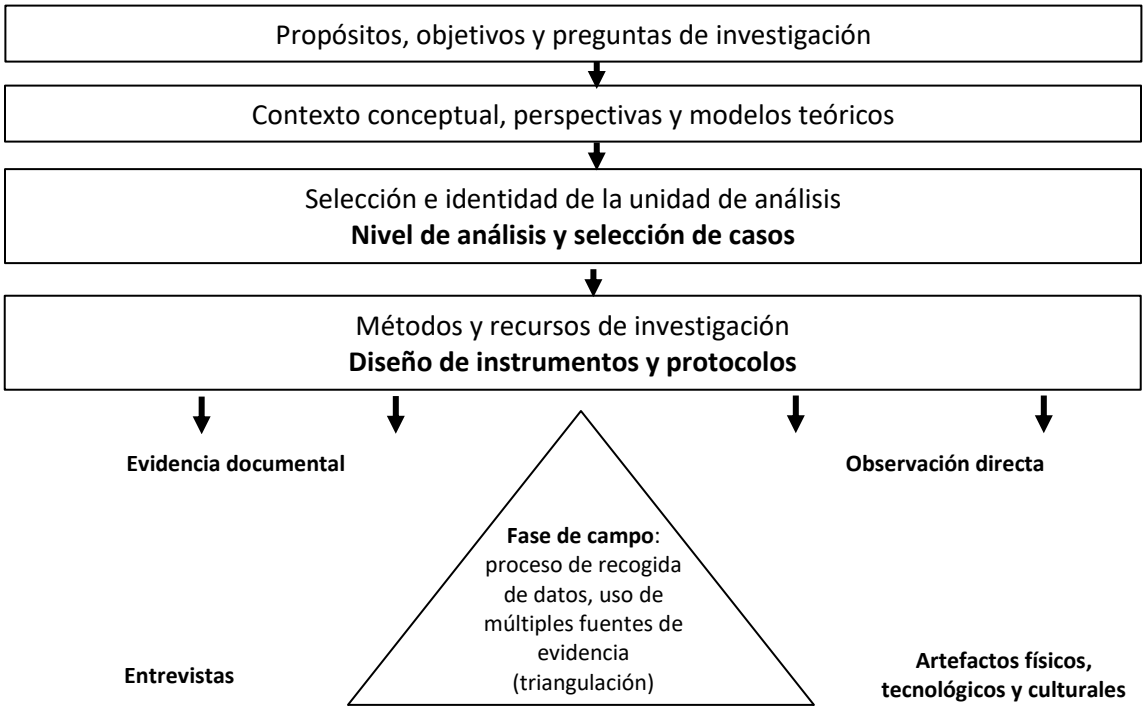
Metodología

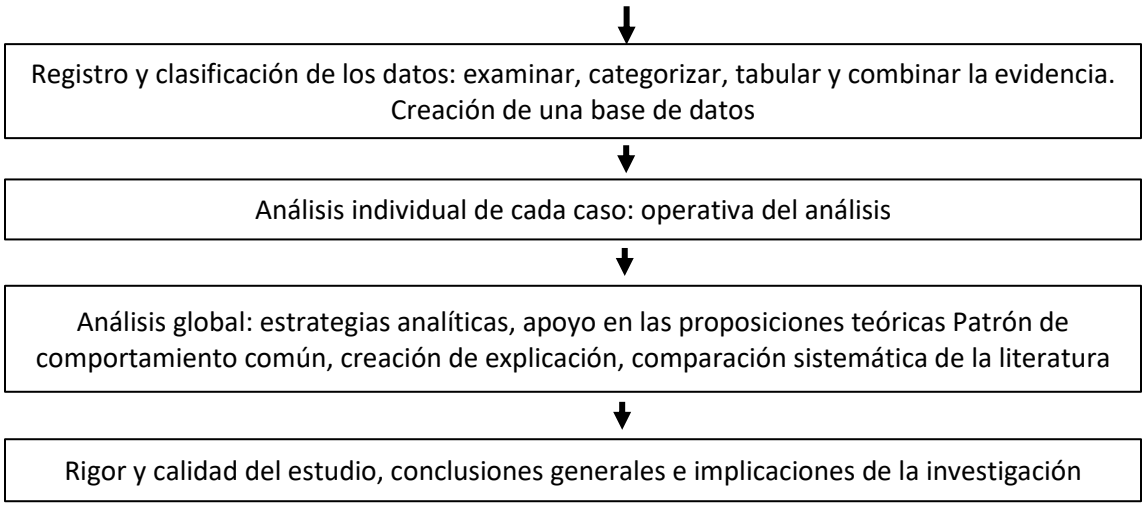
La investigación se realiza con un enfoque cualitativo que “proporciona profundidad a los datos, dispersión, riqueza interpretativa, contextualización del ambiente o entorno, detalles y experiencias únicas. Asimismo, aporta un punto de vista “fresco, natural y holístico” de los fenómenos, así como flexibilidad” (Hernández et al., 2014, p. 16). Se utiliza el método de investigación de estudio de caso, en el que se destaca que por medio de este, le permite al investigador estudiar el problema, comprender la naturaleza y complejidad de los procesos y aprender de la situación, aunado a que es un método apropiado para investigar temas en los cuales se han desarrollado pocos estudios anteriormente (Cepeda, 2006).

El estudio de caso se desarrolla con la siguiente metodología para estudio de casos:

Gráfico 3

Propuesta de diseño metodológico del estudio de casos Villarreal y Landeta





Fuente: (Villarreal y Landeta, 2010, p. 36, adaptado de Eisenhardt (1989), Yin (1989, 1994, 1998), Maxwell (1996, 1998), Rialp (1998), Shaw (1999), Fong (2002), Rialp et al. (2005b)).

El estudio de caso analiza qué efecto tiene la reexpresión de los estados financieros bajo el marco normativo para entidades del gobierno frente a los objetivos de la información financiera para los usuarios de este tipo de información. Al respecto, es importante precisar que los usuarios y objetivos de la información financiera sobre los cuales se centra la presente investigación son los establecidos en las entidades de gobierno (Resolución 533 de 2015).

Selección entidad

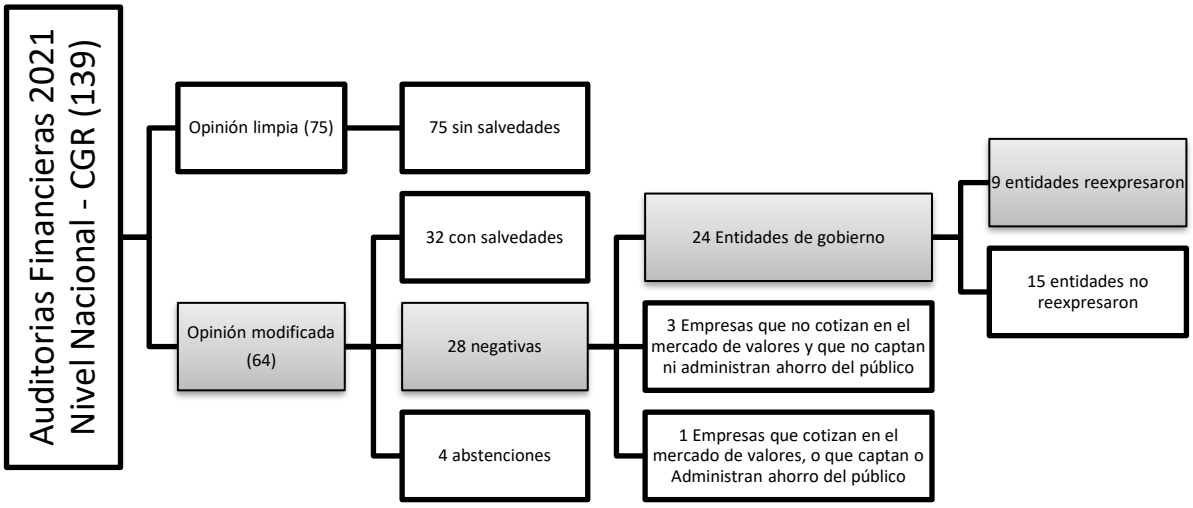
Para la selección de la entidad a ser analizada, se realizó con un tipo de muestra no probabilístico y por conveniencia. En relación con las muestras no probabilísticas "suponen un procedimiento de selección orientado por las características de la investigación, más que por un criterio estadístico de generalización" (Hernández et al., 2013, p. 189) y las muestras por conveniencia "están formadas por los casos disponibles a los cuales tenemos acceso" (Battaglia, 2008, como se citó en Hernández et al., 2013, p. 390).

De acuerdo con lo anterior, para la selección de la entidad se identificaron las entidades de gobierno a las cuales la CGR les emitió opinión negativa sobre los estados financieros de la vigencia 2021, posteriormente, sobre dicha muestra se consultaron los estados financieros de la vigencia 2022, con el fin de reconocer los estados financieros del 2021 que fueron reexpresados, finalmente, se seleccionó a la Agencia de Desarrollo Rural, una las entidades de gobierno que reexpresó, teniendo en cuenta que era una de las entidades

con mayores activos y a la cual se tiene acceso a fuentes de información primaria.

Gráfico 4

Selección de la entidad objeto del estudio de caso



Fuente: Elaboración propia con información del Informe de Gestión al Congreso y al Presidente de la República 2021-2022 de la Contraloría General de la República (2022b), estados financieros de las entidades de gobierno obtenidos del Consolidador de Hacienda e Información Pública de la CGN (s.f.b).

La ADR presenta las siguientes características:

- Adscrita al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.
- Entidad del sector descentralizado de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional.
- Es la entidad encargada de ejecutar la política pública de desarrollo agropecuario y rural formulada por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural (ADR, s.f.)
- Activos superiores a los dos billones de pesos.
- Sujeta al marco normativo de entidades de gobierno (Resolución 533 de 2015).
- Recibió opinión negativa por parte de la CGR para la vigencia 2021.
- Reexpresó los estados financieros de la vigencia 2021, debido a errores materiales.

Instrumentos

Los instrumentos seleccionados para el presente caso de estudio son:

Como fuente primaria, se realizarán entrevistas semiestructuradas las cuales “se basan en

una guía de asuntos o preguntas y el entrevistador tiene la libertad de introducir preguntas adicionales para precisar conceptos u obtener mayor información" (Hernández et al., 2014, p. 403). Las entrevistas se aplicarán con el fin de obtener información con respecto a los efectos de la reexpresión de los estados financieros con relación a los objetivos de la información financiera frente a los usuarios de la misma. Se realizarán a los siguientes actores claves: funcionario de la CGN del nivel directivo y en representación de la CGN como ente rector en materia contable, funcionario del nivel directivo del sector económico de la entidad objeto del estudio de caso, contador que participó en el proceso de reexpresión de los estados financieros de la ADR, contador con conocimiento y experiencia en control fiscal de la CGR y control interno del sector público y un ciudadano con conocimiento en el sector público. Asimismo, se aplicarán encuestas con preguntas abiertas y cerradas a contadores, finalmente, solicitudes de información y/o derechos de petición en caso de requerirse.

Como fuente secundaria se analizará la evidencia documental que permite "describir y enriquecer el contexto y contribuir al análisis de los temas" (Simons, 2009, p. 98). Para el presente caso de estudio la evidencia documental es: la normatividad contable aplicable a las entidades de gobierno y el manual de políticas contables y los estados financieros reportados al Consolidador de Hacienda e Información Pública de la CGN, el informe de la auditoría financiera de la CGR, la evaluación de control de interno contable y el informe de rendición de cuentas de la ADR para las vigencias 2021 y 2022.

Descripción de las personas entrevistadas y encuestadas

Con el fin de indagar y obtener información de fuentes primarias sobre los efectos que tiene la reexpresión de los estados financieros bajo el marco normativo para entidades de gobierno frente a los objetivos de la información financiera y sus usuarios, se aplicarán los instrumentos a actores claves descrito en la Tabla 11.

Es importante indicar que los actores claves fueron seleccionados por su experiencia profesional, los roles ejercidos como usuarios o preparadores de los estados financieros reexpresados, su conocimiento del sector público y del marco normativo contable. Es importante indicar que los usuarios de la información financiera deben tener "conocimiento razonable del entorno, la regulación y las funciones de cometido estatal de la entidad" (CGN, 2021, p. 7).

Tabla 11

Actores claves

Nombre	Perfil
Actor clave No. 1 Funcionario de la CGN del nivel directivo	Profesional en ciencias económicas, se ha desempeñado como funcionario del nivel directivo y asesor de la CGN, con amplia experiencia en temas de contabilidad pública, regulación contable pública, entre otros, igualmente ha ejercido como docente en diferentes universidades y capacitador de la CGN.
Actor clave No. 2 Funcionario nivel directivo (Agricultura)	Administrador Público, Administrador Financiero y Abogado, especialista en Finanzas Públicas, Gestión Ambiental Sostenible y Derecho Administrativo y Magister en Educación. Se ha desempeñado en cargos públicos como directivo y asesor, con amplia experiencia en el sector agricultura y rural.
Actor clave No. 3 Contador que participó en el proceso de reexpresión de los estados financieros de la ADR	Contador Público, con experiencia en el sector público y privado en el área contable, financiera, tributaria y de auditoría, quien participó en el proceso de reexpresión de los estados financieros de la ADR.
Actor clave No. 4 Profesional con conocimiento en control fiscal (CGR) y control interno	Contador Público, especialista en Contratación Pública. Con experiencia en control fiscal en la Contraloría General de la República y en control interno, en entidades del orden nacional y territorial, igualmente con experiencia en cargos de nivel directivo y asesor.
Actor clave No. 5 Ciudadano con conocimiento en el sector público	Economista, con experiencia de más de 20 años en el sector público.
Actores claves - Encuestados	Contadores públicos con experiencia en entidades públicas del sector agricultura.

Fuente: Elaboración propia.

En cuanto a la aplicación de las encuestas semiestructuradas a contadores se realizará a tres contadores públicos con experiencia en entidades públicas del sector agricultura como

la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca-AUNAP, Unidad de Restitución de Tierras URT y Agencia de Desarrollo Rural. Con el fin de contar con la autorización de cada uno de los actores claves y encuestados se dispuso del Anexo E *Consentimiento informado de participación*.

Guion de entrevistas

Actor clave No. 1 - Funcionario de la CGN del nivel directivo

- ¿Cuál es su rol frente al análisis de los estados financieros que preparan y presentan las entidades de gobierno sujetas a la Resolución 533 de 2015?
- ¿Qué apreciaciones tiene frente a la reexpresión de los estados financieros?
- ¿Cómo cree que afecta la reexpresión de los estados financieros para los usuarios de la información financiera en cuanto a:
    a. Rendición de cuentas
    b. Toma de decisiones
    c. Control
- ¿Cuáles son los aspectos positivos y negativos de la reexpresión de los estados financieros en relación con la transparencia?
- ¿Qué otras implicaciones tiene la reexpresión de los estados financieros para las entidades de gobierno?
- ¿Qué normas y/o lineamientos debe considerar una entidad de gobierno al momento de realizar el análisis sobre la reexpresión de estados financieros?
- ¿Cree que el reciente marco normativo ha contribuido en el tratamiento contable para la reexpresión de estados financieros? y ¿en qué medida?
- Considerando que la materialidad es definida por cada entidad de acuerdo con su naturaleza, misionalidad, operación, entre otros, ¿cómo cree que influye la materialidad en la reexpresión de estados financieros?

- ¿En qué casos la reexpresión de los estados financieros debe realizarse de manera retroactiva? y ¿en qué casos sería impracticable?, ¿cómo debería ser el tratamiento contable?

- ¿Qué estrategia ha implementado la CGN para mitigar la corrección de errores y posibles reexpresión de estados financieros? (medidas preventivas), ¿considera que la CGN debería emitir algún pronunciamiento específico (a nivel de procedimiento, por ejemplo) sobre el tratamiento contable para realizar la reexpresión de estados financieros? ¿por qué? (medidas correctivas)

- ¿Cómo percibe las actuaciones que han tenido los órganos de control frente al tratamiento de la reexpresión de los estados financieros?

- A partir de las solicitudes (conceptos, mesas de trabajo, preguntas en capacitaciones) realizadas por las entidades ¿cuál o cuáles son las situaciones más recurrentes relacionadas con la reexpresión de los estados financieros?

- ¿Puede comentarnos algunas situaciones o ejemplos de entidades que hayan logrado aplicar de forma adecuada la reexpresión de estados financieros? o de algunas que hayan presentado dificultades para su aplicación ¿qué dificultades manifestaron?

- ¿Cuál o cuáles son las principales dificultades que manifiestan los responsables de preparar y presentar la información financiera de las entidades de gobierno para reexpresar los estados financieros?

Actor clave No. 2 - Funcionario nivel directivo (Agricultura)

- ¿Cuál ha sido su experiencia en el sector público y cuál ha sido su rol frente a la elaboración y presentación de los estados financieros?

- ¿Cuál ha sido su experiencia en el sector de agricultura?

- ¿Qué apreciaciones tiene frente a la reexpresión de los estados financieros?

- ¿Cómo cree que afecta la reexpresión de los estados financieros para los usuarios de la información financiera en cuanto a:

    a. Rendición de cuentas

b. Toma de decisiones

c. Control

- ¿Cuáles considera que son los aspectos positivos y negativos de la reexpresión de los estados financieros en relación con la transparencia?

- ¿Qué normas y/o lineamientos debe considerar una entidad de gobierno al momento de realizar el análisis sobre la reexpresión de estados financieros?

- De acuerdo con la norma aplicable para la entidad (Resolución 533/2015), ¿qué lineamientos internos se deben considerar al momento de realizar el análisis sobre la reexpresión de estados financieros?

- ¿Considera que la normatividad expedida por la Contaduría General de la Nación es amplia, suficiente y clara respecto a la reexpresión de estados financieros?, ¿por qué?, ¿ha recibido capacitación por parte de la Contaduría General de la Nación u otra instancia sobre el marco normativo contable para entidades de gobierno?

- Desde su experiencia ¿qué recomendaciones tendría para mejorar el proceso de reexpresión de estados financieros? y ¿cuál o cuáles son las principales dificultades y retos que tienen las entidades de gobierno para reexpresar los estados financieros?

- En proceso de elaboración y presentación de estados financieros:

    a. ¿Cómo se pueden mitigar errores materiales que conlleven a la reexpresión de estados financieros?

    b. ¿Qué dificultades se han presentado para lograr una adecuada presentación de la información financiera que cumpla con las características cualitativas (comprensibilidad, comparabilidad, verificabilidad y oportunidad)?

    c. ¿Qué apreciaciones tiene frente a la articulación y coordinación entre el área contable y las áreas generadoras de información?

    d. ¿Considera que el SIIF Nación cuenta con las funcionalidades necesarias para el proceso de elaboración y presentación de la información financiera?,

¿cómo influye el SIIF Nación en el proceso de elaboración y presentación de los estados financieros?

e. ¿Cómo cree que el área de control interno influye en la elaboración de estados financieros? ¿cómo contribuye para mitigar los errores materiales que conlleven a la reexpresión de estados financieros?

Actor clave No. 3 - Contador que participó en el proceso de reexpresión de los estados financieros de la ADR

- ¿Cuál ha sido su experiencia en el sector público y cuál ha sido su rol frente a la elaboración y presentación de los estados financieros?
- ¿Qué cargo ocupa en la entidad y cuál fue su participación en el proceso de reexpresión de los estados financieros de la entidad?
- ¿Qué apreciaciones tiene frente a la reexpresión de los estados financieros?
- Teniendo en cuenta que la entidad realizó un proceso de reexpresión de los estados financieros de la vigencia 2021:

    a. ¿Cómo cree que afectó la rendición de cuentas, el proceso de toma de decisiones y de control para los usuarios de la información financiera?

    b. ¿Cuál es la percepción general que recibió por parte de los diferentes usuarios de la información financiera sobre los estados financieros reexpresados?

- ¿Cuáles considera que son los aspectos positivos y negativos de la reexpresión de los estados financieros en relación con la transparencia?
- ¿Considera que la normatividad expedida por la Contaduría General de la Nación es amplia, suficiente y clara respecto a la reexpresión de estados financieros?, ¿por qué?, ¿ha recibido capacitación por parte de la Contaduría General de la Nación u otra instancia sobre el marco normativo contable para entidades de gobierno?
- De acuerdo con la norma aplicable para la entidad (Resolución 533/2015), ¿qué normas y/o lineamientos internos se deben considerar al momento de realizar el

análisis sobre la reexpresión de estados financieros?

- Desde su experiencia ¿qué recomendaciones tendría para mejorar el proceso de reexpresión de estados financieros?

- ¿Qué aspectos normativos consideró la entidad al momento de realizar la reexpresión de estados financieros?

- Considerando que la materialidad es un aspecto clave para la reexpresión de los estados financieros ¿la entidad cuenta con una política contable (o cualquier otro lineamiento) de materialidad para la reexpresión de estados financieros?, ¿qué aspectos fueron considerados para su definición?

- Teniendo en cuenta tanto la política de materialidad establecida por la entidad como la cuantía del error de la vigencia 2021 ¿qué otros aspectos se consideraron para realizar la reexpresión?

- ¿Cuáles fueron las actividades llevadas a cabo por la entidad para realizar la reexpresión de los estados financieros? (mesas de trabajo internas, actualización de procedimientos, vinculación de más personal) y ¿cómo se documentó? (revelaciones, informes internos, planes de mejoramiento)

- Teniendo en cuenta que la CGN es la entidad rectora en materia contable, para reexpresar los estados financieros ¿se solicitaron mesas de trabajo o solicitudes de conceptos a la Contaduría General de la Nación?, en caso afirmativo, ¿cuáles fueron las principales conclusiones?

- En el proceso de reexpresión de los estados financieros ¿qué dificultades y retos se presentaron para lograr reexpresar los estados financieros de la entidad?

    a. ¿Qué apreciaciones tiene frente a la articulación y coordinación entre el área contable y las áreas generadoras de información?

    b. ¿Considera que el SIIF Nación cuenta con las funcionalidades necesarias para el proceso de elaboración y presentación de la información financiera?, ¿cómo influye el SIIF Nación en el proceso de elaboración y presentación de los estados financieros?

c. ¿Cómo cree que el área de control interno influye en la elaboración de estados financieros? ¿cómo contribuye para mitigar los errores materiales que conlleven a la reexpresión de estados financieros?

- De acuerdo con su experiencia en la reexpresión de estados financieros de la vigencia 2021:

    a. ¿Cuál o cuáles considera usted que se constituyen en los factores fundamentales para lograr una correcta reexpresión de estados financieros?

    b. ¿Qué recomendaciones les daría a otras entidades que deban realizar el proceso de reexpresión de estados financieros?

    c. ¿Cómo cree que se pueden mitigar los errores materiales?

Actor clave No. 4 - Profesional con conocimiento en control fiscal (CGR) y control interno

- ¿Cuál ha sido su experiencia en el sector público (especialmente en las OCI y en la CGR) y cuál ha sido su rol frente a los estados financieros?

- Teniendo en cuenta su rol como instancia de control y usuario de la información financiera ¿qué apreciaciones tiene frente a la reexpresión de los estados financieros?

- ¿Qué efecto tiene la reexpresión de los estados financieros bajo el marco normativo para entidades de gobierno frente a:

    a. Rendición de cuentas

    b. Toma de decisiones

    c. Control

- Desde el rol de control interno y desde la contraloría ¿cuál su percepción sobre la reexpresión de los estados financieros?

- ¿Cómo cree que afecta la rendición de cuentas, el proceso de toma de decisiones y de control para los usuarios de la información financiera? Y la reexpresión de los

estados financieros

- ¿Cuáles son los aspectos positivos y negativos de la reexpresión de los estados financieros en relación con la transparencia?
- ¿Qué normas y/o lineamientos debe considerar una entidad de gobierno al momento de realizar el análisis sobre la reexpresión de estados financieros?
- De acuerdo con la norma aplicable para la entidad (Resolución 533/2015), ¿qué lineamientos internos se deben considerar al momento de realizar el análisis sobre la reexpresión de estados financieros?
- ¿Considera que la normatividad expedida por la Contaduría General de la Nación es amplia, suficiente y clara respecto a la reexpresión de estados financieros?, ¿por qué?, ¿ha recibido capacitación por parte de la CGN u otra instancia sobre el marco normativo contable para entidades de gobierno?
- Desde su experiencia ¿qué recomendaciones tendría para mejorar el proceso de reexpresión de estados financieros?
- Desde su experiencia ¿cuál o cuáles son las principales dificultades y retos que tienen las entidades de gobierno para reexpresar los estados financieros?
- ¿Cómo cree que se pueden mitigar los errores materiales?
- ¿Qué recomendaciones adicionales tendría para fortalecer el proceso contable de las entidades y mitigar los errores materiales?
- ¿Cómo cree que el área de control interno influye en la elaboración de estados financieros?, ¿cómo contribuye para mitigar los errores materiales que conlleven a la reexpresión de estados financieros?
- ¿Considera que existe una apropiada articulación entre las normas contables y las normas de auditoría de la CGR (especialmente lo relacionado con la materialidad)?
- ¿Si la CGR emite una opinión negativa sobre los estados financieros de una entidad por errores materiales, la entidad debería reexpresar los estados financieros?

Actor clave No. 5 - Ciudadano con conocimiento en el sector público

- ¿Cuál ha sido su acercamiento con el sector público y la información financiera y contable del sector público?
- ¿Qué apreciaciones tiene frente al termino “reexpresión” o “corrección de errores”?
- ¿Cómo cree que afecta la reexpresión de los estados financieros por corrección de errores en cuanto a la rendición de cuentas, el proceso de toma de decisiones y de control?
- ¿Cuáles son los aspectos positivos y negativos de la reexpresión de los estados financieros en relación con la transparencia en el sector público?
- ¿Considera que el lenguaje, forma y revelaciones usados en los estados financieros reexpresados es comprensible y clara?, ¿qué elementos cree que deberían ser revelados por la entidad para una adecuada interpretación de los estados financieros reexpresados?
- ¿Qué recomendaciones adicionales tendría para fortalecer el proceso contable de las entidades públicas y mitigar los errores materiales?

Guion de encuestas

- ¿Cuál ha sido su experiencia en el sector público y cuál ha sido su rol frente a los estados financieros?, ¿cuál ha sido su experiencia en el sector de agricultura?
- ¿Qué apreciaciones tiene frente a la reexpresión de los estados financieros?
- ¿Cómo cree que afecta la reexpresión de los estados financieros para los usuarios de la información financiera en cuanto a:
    a. Rendición de cuentas
    b. Toma de decisiones
    c. Control
- ¿Cuáles son los aspectos positivos y negativos de la reexpresión de los estados

financieros en relación con la transparencia?

- ¿Considera que la reexpresión de los estados financieros afecta la confianza de los usuarios en los informes financieros?, ¿por qué?

- ¿Considera que la reexpresión de los estados financieros afecta la reputación de las entidades públicas?, ¿por qué?

- ¿Qué otras implicaciones tienen la reexpresión de los estados financieros para las entidades de gobierno?

- Desde su experiencia ¿cuál o cuáles son las principales dificultades y retos que tienen las entidades de gobierno para reexpresar los estados financieros?

- ¿Cree que el reciente marco normativo ha contribuido en el tratamiento contable para la reexpresión de estados financieros? y ¿en qué medida?

- ¿Cómo percibe las actuaciones que han tenido los órganos de control frente al tratamiento de la reexpresión de los estados financieros?

Anexo B

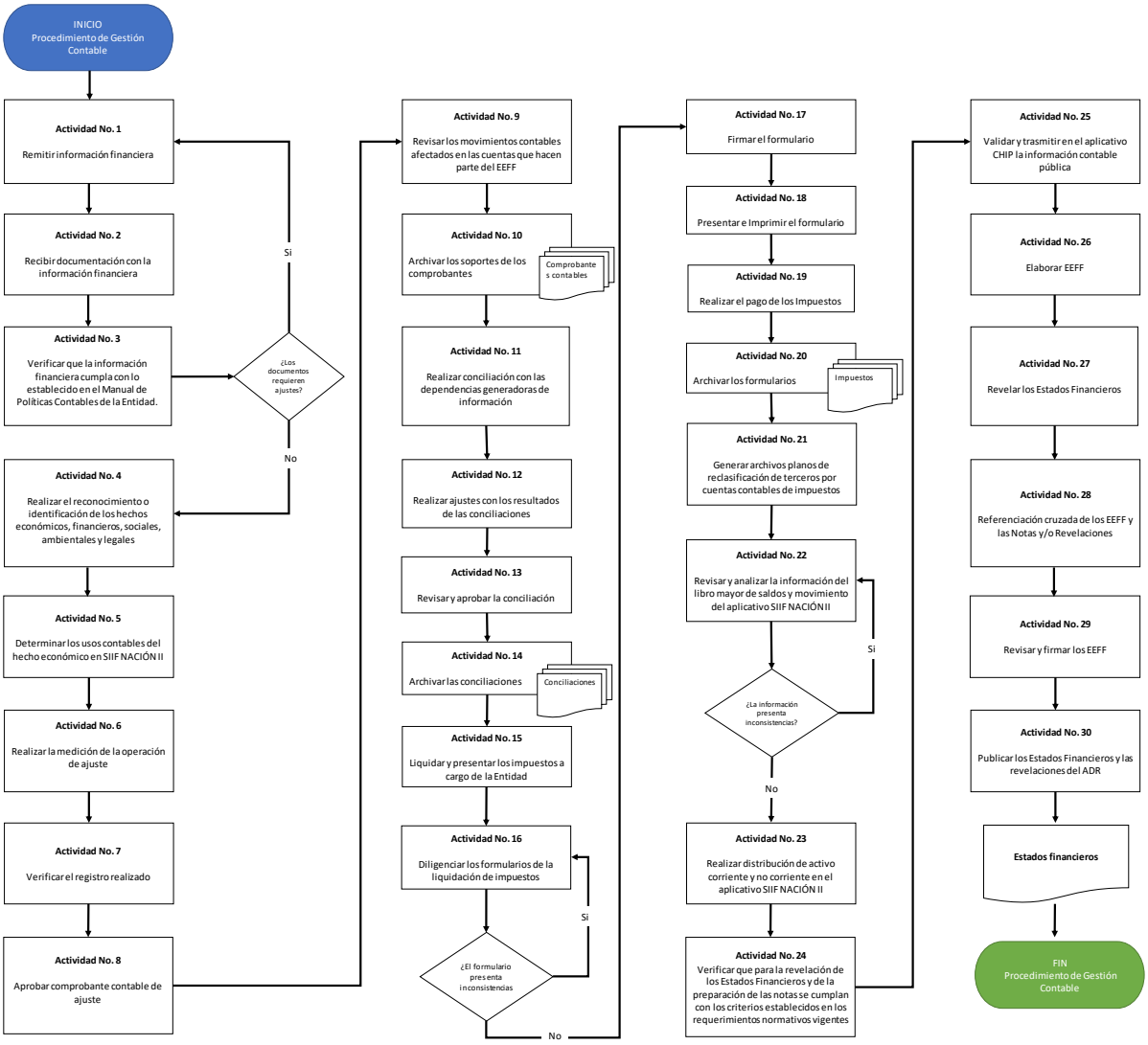
Entidades de gobierno con opinión negativa vigencia 2021

No.	ID CGN	NIT	Entidad	Valor de los activos al cierre de la vigencia	Reexpresó	No reexpresó
1	923272712	900948958:4	Agencia de Desarrollo Rural– ADR	$2,450,201,983,273.00	X	
2	923272741	901006886:4	Agencia de Renovación del Territorio- ART	$41,100,399,124.48	X	
3	12800000	800176089:2	Superintendencia de Industria y Comercio	$1,345,160,253,315.00		X
4	923272614	900576075:9	Corporación de Alta Tecnología para la Defensa- CODALTEC	$39,809,525,410.00		X
5	923272419	900475780:1	Unidad Nacional de Protección- UNP	$132,802,937,331.00		X
6	822000000	860512780:4	Universidad Nacional Abierta y a Distancia - UNAD	$704,794,285,274.00		X
7	821920000	892300285:6	Universidad Popular del Cesar	$232,869,629,719.56		X
8	28327000	891680089:4	Universidad Tecnológica del Chocó Diego Luis Córdoba	$154,173,481,400.00	X	
9	29200000	860511071:6	Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores- FRMRE	$843,042,214,379.00	X	
10	910300000	800197268:4	DIAN Función Recaudadora	$30,610,967,270,218.00		X
11	23500000	800215807:2	Instituto Nacional de Vías- INVIAS	$35,694,176,098,280.00	X	
12	14300000	830125996:9	Agencia Nacional de Infraestructura- ANI	$68,612,161,333,309.20		X
13	923272393	900450205:8	Fondo Adaptación	$1,203,787,295,038.50		X
14	922900000	860525148:5	Fondo Nacional de Gestión de Riesgos de Desastres- FNGRD	$2,333,153,967,955.61	X	
15	923272606	900762506:9	Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado– FRISCO, administrado por la Sociedad de Activos Especiales SAE S.A.S.	$3,091,941,933,467.00		X
16	823200000	800215546:5	Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario - INPEC	$2,852,433,013,551.00		X
17	923272467	900523392:1	Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios- USPEC	$1,546,009,793,849.04		X
18	826815000	800252037:5	Corporación Autónoma Regional de Chivor - CORPOCHIVOR	$19,053,981,381.00		X
19	21176000	890399002:7	Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca- CVC	$3,719,987,758,884.00		X
20	826185000	832000283:6	Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia– CORPORINOQUIA	$85,479,830,634.00		X
21	827650000	822000091:2	Corporación para el desarrollo sostenible del área de manejo especial La Macarena- CORMACARENA	$89,742,890,294.00	X	
22	923272412	900463725:2	Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio - MVCT	$1,238,111,605,554.69	X	
23	828100000	800250984:6	Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios– SSPD	$121,813,508,118.00		X
24	97600000	830121208:5	Fondo Nacional de Vivienda– Fonvivienda	$1,350,451,330,080.86	X	

Fuente: Elaboración propia con información del Informe de Gestión al Congreso y al presidente de la República 2021-2022 de la Contraloría General de la República (2022b), estados financieros de las entidades de gobierno obtenidos del Consolidador de Hacienda e Información Pública de la CGN (s.f.b).

Anexo C

Procedimiento de gestión contable de la Agencia de Desarrollo Rural



Fuente: Elaboración propia con información de la ADR procedimiento de gestión contable (2019)

Anexo D

Verificación estados financieros 2022 – 2021 reexpresado

Aspecto por evaluar	Cumple	No cumple	Resultado/Observaciones
La entidad presenta el juego completo de estados financieros: **a)** Estado de situación financiera al final del periodo contable **b)** Estado de resultados del periodo contable **c)** Estado de cambios en el patrimonio del periodo contable **d)** Estado de flujos de efectivo del periodo contable **e)** Notas a los estados financieros. La estructura y contenido se presenta en forma clasificada, resumida y consistente.	X		La ADR presenta el juego completo de estados financieros: • Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2022-2021 reexpresado • Estado de resultados por el periodo del 01 de enero al 31 de diciembre de 2022-2021 reexpresado • Estado de cambios en el patrimonio a 31 de diciembre de 2022-2021 reexpresado • La entidad no presenta estado de flujos de efectivo de acuerdo con la Resolución 283 de 2022, por la cual se aplaza de forma indefinida la presentación de dicho estado. • Notas a los estados financieros a 31 de diciembre de 2022. La ADR presenta los estados financieros: • De manera clasificada en activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos y cuentas de orden. • A nivel de cuenta y subcuenta, corriente y no corriente (Estado de situación financiera) • Con subtotales y totales.

Aspecto por evaluar	Cumple	No cumple	Resultado/Observaciones
Identificación de los estados financieros **a)** Nombre de la entidad, **así como cualquier cambio ocurrido desde el estado financiero anterior.** **b)** Entidad individual o a un grupo de entidades. **c)** Fecha del cierre del periodo al que correspondan los estados financieros o el periodo cubierto **d)** Moneda de presentación **e)** Grado de redondeo	X		La ADR identifica los estados financieros de acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual: • Indica el nombre de la entidad. Así mismo, incluye columnas con los saldos de 2022, 2021 y 2021 reexpresados. • Si, los estados financieros son individuales. • Fecha de cierre (estado de situación financiera y estado de cambios en el patrimonio) y periodo cubierto (estado de resultados). • Indica la moneda de presentación. • Indica el grado de redondeo.
Características cualitativas (fundamentales) **a)** Relevancia **b)** Representación fiel	X		La ADR presenta lo estados financieros con las características cualitativas de la información financiera de propósito general de Relevancia y Representación fiel.
Características cualitativas (de mejora) ***a)*** Verificabilidad **b)** Oportunidad **c)** Comprensibilidad **d)** Comparabilidad.	X		La ADR presenta lo estados financieros con las características cualitativas de mejora verificabilidad, oportunidad, comprensibilidad y comparabilidad.

Aspecto por evaluar	Cumple	No cumple	Resultado/Observaciones
Certificación - declaración expresa y breve de: **a)** Los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad **b)** La contabilidad se elaboró conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno **c)** Se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados financieros y la información presentada refleja en forma fidedigna la situación financiera, el resultado del periodo, los cambios en el patrimonio y los flujos de efectivo de la entidad **d)** Se dio cumplimiento al control interno en cuanto a la correcta preparación y presentación de los estados financieros libres de errores significativos.	X		La ADR presenta junto con los estados financieros certificación suscrita por el representante legal y contador de conformidad con las normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.
Notas a los estados financieros conforme a la estructura establecida en la Resolución 193 de 2020 de la CGN.	X		La ADR presenta las notas a los estados financieros conforme con la estructura definida en la “Plantilla para la presentación uniforme de las notas a los estados financieros” y los “Anexos de apoyo para la preparación de las notas a los estados financieros” de la Resolución 193 de 20202 de la CGN.
Dentro del Manual se cuenta con una política de cambios en las estimaciones contables y corrección de errores	X		En el Manual se contempla un capito que contiene la política de cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
La entidad cuenta con un lineamiento o política de materialidad	X		En el Manual se considera que una partida es material cuando supera el 3% del total del patrimonio y se establece que un error es material cuando supera el 0,5% del total del patrimonio de la entidad en la fecha en que se encontró el error.

Fuente: Elaboración propia con base en el marco conceptual y normas para entidades de gobierno (CGN, 2015) y estados financieros (ADR, 2023).

Anexo E

Consentimiento informado de participación

Nombre del estudio: Trabajo final de maestría. Análisis de la reexpresión de los estados financieros de la vigencia 2021 bajo el marco normativo para entidades de gobierno. Estudio de caso.

Nombre del investigador: Andrés Saír Gómez Gómez

Profesión - Cargo: Estudiante de la Maestría en Contabilidad y Finanzas. Facultad de Ciencias Económicas**.** Universidad Nacional de Colombia

Contacto: asgomezg@unal.edu.co

Usted ha sido invitado a participar en un estudio de investigación. Antes de que usted decida participar por favor lea este consentimiento y haga todas las preguntas que necesite de manera que comprenda lo que implica la participación en la investigación. El estudio tiene por objetivo *analizar qué efecto tiene la reexpresión de los estados financieros bajo el marco normativo para entidades de gobierno frente a los objetivos de la información financiera para los usuarios de este tipo de información* y es un proyecto de investigación de la Maestría en Contabilidad y Finanzas de la Universidad Nacional de Colombia.

El desarrollo de esta investigación comprende el acercamiento a distintos actores claves, por tal motivo, solicito su colaboración para participar en una entrevista que busca conocer su percepción al respecto. La entrevista será llevada a cabo de forma virtual, será grabada y tendrá una duración aproximada de cuarenta y cinco minutos.

Manifiesto que he recibido información sobre mi derecho a realizar las preguntas que considere necesarias durante la aplicación del cuestionario o de abstenerme de responder aquellas que no considere pertinentes, así como de conocer alguna información nueva sobre la investigación si la hubiera. Reconozco que la presente investigación no representa riesgos para mi salud, es estrictamente voluntaria y a título gratuito. Adicionalmente, **la información provista será confidencial y utilizada únicamente con fines académicos**.

En constancia de que he comprendido el objetivo, las condiciones y se me aclararon todas

las dudas que surgieron con respecto a mi participación en la investigación, y estoy de acuerdo, firmo este consentimiento informado en la ciudad de _____, el _____ de _____de 20 ____

_____ [Nombres y Apellidos]_____[Firma]_____