



EVOLUCIÓN EN LA REVELACIÓN
DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA
EN MATERIA DE LA PROPIEDAD,
PLANTA Y EQUIPO E INTANGIBLES:
EVIDENCIA EMPÍRICA EN
UNIVERSIDADES PÚBLICAS
COLOMBIANAS¹

EVOLUTION IN THE DISCLOSURE
OF FINANCIAL INFORMATION
REGARDING PROPERTY,
PLANT AND EQUIPMENT
AND INTANGIBLES: EMPIRICAL
EVIDENCE IN COLOMBIAN PUBLIC
UNIVERSITIES

BRAYAN DANIEL CRISTIANO CÁRDENAS²

-
- 1 Este documento constituye un desarrollo del trabajo de grado titulado “Las universidades públicas y su grado de revelación en materia de la propiedad, planta y equipo e intangibles”, realizado para la obtención del título de Magister en Administración Financiera de la Universidad Sergio Arboleda.
 - 2 Magister en Administración Financiera. Docente de investigación en Fundación Universitaria Ucompensar. Bogotá. Correo electrónico: brayandcristiano@hotmail.com.
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-5151-4963>.

Código JEL: M41, M48

Fecha de recepción: 15/02/2023

Fecha de aceptación: 06/04/2023

doi: <https://doi.org/10.18601/16577175.n32.05>

RESUMEN

El presente artículo evalúa la evolución y cumplimiento de los criterios técnicos normativos emitidos por la CGN mediante la resolución 533 de 2015, referidos a la revelación de los estados financieros de las universidades públicas en cuanto a propiedad, planta, equipo e intangibles, aspectos sobre los cuales tienen la obligación de informar de acuerdo con los marcos técnicos normativos vigentes. Partiendo de un periodo previo a la implementación de los estándares internacionales se evaluó progresivamente su aplicación en materia de revelaciones, y se analizaron los momentos que produjeron un impacto en la transición, la convergencia y la aplicación de los Estándares Internacionales de Información Financiera bajo la aplicación de la normatividad contable establecida a partir de los años 2018, 2019 y 2020. Para el caso se tomaron veintitrés de las treinta y dos universidades de naturaleza pública, considerando que han publicado en su integridad los estados financieros y, adicionalmente, que acompañan sus informes de propósito general con las notas a los estados financieros, instrumento esencial para esta investigación. El análisis demostró que el grado de cumplimiento de las revelaciones para los conceptos señalados es moderado, siendo el año 2020 el de mayor revelación, categorizándose en un nivel medio de cumplimiento.

Palabras clave: estándares; reportes; divulgación; cumplimiento y utilidad.

ABSTRACT

This article evaluates the evolution and compliance with the regulatory technical criteria issued by resolution 533 of 2015, by the CGN, for the purposes of disclosures to the financial statements, prepared by public universities for each of the aspects on which there is an obligation to report regarding plant and equipment property and intangibles, in accordance with the technical regulatory frameworks in force. This is based on a period prior to the implementation of international standards, progressively evaluating their application in terms of disclosures, under the application of the accounting regulations established from the years 2018, 2019 and 2020; thus, generating a particular analysis of each of the moments that had an impact on the transition, convergence and application to international financial reporting standards. In the case of analysis, 23 universities were taken from the 32 that exist with a public nature, considering that they have the set of financial statements published in their entirety and additionally accompany their general-purpose reports with the notes to the financial statements, an essential instrument for the research developed. Based on this, it was demonstrated in the analysis of the financial statements that the degree of compliance with the disclosures for the concepts indicated in Colombian public educational institutions, does not reach

a high degree of disclosure, for all the periods analyzed, being the year 2020, the year of highest degree, categorized in a medium level of compliance.

Keywords: Standards; reporting; disclosure; compliance and utility.

INTRODUCCIÓN

Las universidades del sector público colombiano deben preparar y presentar estados financieros bajo normas internacionales de información financiera, lo cual está establecido en el marco normativo contable expedido mediante la Resolución 533 de 2015 emitida por la Contaduría General de la Nación. Estos nuevos lineamientos contables, aplicables desde el año 2018, surgieron a partir de la observación de los estándares internacionales y, en particular, de los International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), los cuales son conocidos en el mundo hispanohablante como las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP).

En el ámbito internacional las NICSP establecen los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de la información contable, lo cual permite considerar los aspectos base para la elaboración de la información financiera en el sector público.

Producto de las diversas experiencias de los países que generaron el proceso y obtuvieron resultados positivos (André *et al.*, 2018), las NICSP representan el marco de referencia para las instituciones de gobierno en Colombia y les permiten enfocar los lineamientos básicos de preparación de la información financiera.

Debido a esta situación han surgido interrogantes referidos a la idoneidad y suficiencia de la información cuantitativa y cualitativa de los estados financieros expresada en las revelaciones, y aún más en contextos poco analizados como el de las instituciones de educación superior de naturaleza pública. Al respecto Wall (2016) señala que los costos asumidos no son concomitantes con el nivel de beneficios obtenidos por la implementación de las normas internacionales, de lo cual se infiere que las NICSP no son los estándares de información financiera que requiere este tipo de organizaciones, motivo por el cual se adaptó dicha normatividad al panorama colombiano.

Ante la aplicación de estos nuevos lineamientos surgió la necesidad de evaluar su incidencia en las prácticas contables reflejada en el suministro de una mejor y mayor información de calidad, que sea útil para los grupos de interés en la toma de decisiones.

No obstante, se ha constatado que una vez aplicados los nuevos lineamientos la revelación de información en los sectores público y privado ha sido insuficiente (Kanapickiene, 2019), ya que presenta factores deficientes, lo cual repercute en el suministro de datos útiles y relevantes para los terceros, y en el incumplimiento de los requerimientos mínimos establecidos en la norma internacional.

Lo anterior, aplicado a la connotación de las universidades públicas, muestra que, además de estar obligadas a cumplir con las características del marco normativo

contable, por su naturaleza pública deben revelar una información financiera útil, clara y suficiente para los interesados que requieren conocer el manejo de los recursos públicos y su incidencia en la operación administrativa a fin de tomar decisiones relacionadas con las entidades del Estado.

Por lo tanto, no existe consenso sobre los efectos positivos (Christiaens *et al.*, 2015) de los nuevos lineamientos contables, de allí la necesidad de investigar y aportar evidencia empírica del efecto causado por los nuevos cuerpos normativos en las prácticas contables, y en especial, en la información revelada en los estados financieros de un sector poco estudiado como el de las universidades públicas.

Por otra parte, los cambios y las reformas normativas implican un mayor nivel de exigencia para quienes preparan la información de la contabilidad financiera en las instituciones educativas (Lui, 2022), y a la vez una mayor expectativa respecto de las operaciones económicas cuando se está supeditado a un cumplimiento mínimo de detalle de la información a revelar.

De acuerdo con lo anterior, los usuarios deben poder acceder a los aspectos cuantitativos y cualitativos que ilustran con precisión el desarrollo de la actividad administrativa y les permite tener un panorama claro, preciso y consistente en virtud de la realidad económica y financiera presentada por la entidad para el periodo revelado e informado.

Algunos autores como Alesani *et al.* (2012) consideran que las NIIF son un instrumento adecuado en el camino de la modernización contable, ya que la aplicación de sus estándares permite obtener resultados enfocados en el análisis financiero, lo cual es provechoso para cada una de las partes interesadas en la gestión pública, partiendo principalmente de los usuarios internos que necesitan aprovechar esta información para implementar lineamientos cercanos a la realidad económica reflejada en los estados financieros.

No obstante, otros autores, como Patiño *et al.* (2017), afirman que la aplicación de los estándares en el grado de revelación de información financiera no ha cumplido con la expectativa de resaltar la gestión de la educación superior en Colombia en cuanto a los efectos financieros y no financieros reflejados en los informes de propósito general y sus notas. Lo anterior considerando que la información financiera preparada por las instituciones tiene falencias normativas y de aplicación, y algunas no generan una educación integral que permita formar perfiles críticos en virtud de sus necesidades.

Ahora bien, es importante señalar que en Colombia el grado de revelación de información en las instituciones de educación superior mediante las plataformas virtuales y los mecanismos tradicionales, permite acceder al desempeño de los aspectos financieros y no financieros de la gestión universitaria. De acuerdo con Rocha de Azevedo *et al.* (2020), la adopción satisfactoria de las NICSP depende de un trabajo permanente (previo, actual y posterior a su implementación), toda vez que la etapa de transición a estándares internacionales representa un reto si se desea garantizar la utilidad de la información financiera para los usuarios.

Lo anterior, fundamentado en que las instituciones educativas cuentan con mala reputación en cuanto a la calidad de la preparación de la información financiera contenida en sus notas a los estados financieros (Nell, 2019), las cuales en oportunidades han sido señaladas como incompletas o con información genérica que no brinda mayor detalle para sus usuarios finales.

Es por eso que los principios fundamentales exigidos en los marcos técnicos se enfocan en la idoneidad de las características básicas que deben contener los informes de propósito general, los cuales en su integridad denotan la esencia de la funcionalidad de la contabilidad y el ejercicio que esta brinda a los terceros (Hladika *et al.*, 2021), mostrando así el nivel de importancia requerido en cada una de las etapas del proceso contable, y el reflejo de la información para su reconocimiento y revelación.

No obstante, en el marco de su ejercicio gubernamental, el sector público y sus instituciones están obligados legalmente a reflejar con mayor claridad los hechos económicos presentados, así como los sucesos materializados en los estados financieros y, por ende, en las notas a los estados financieros, las cuales son un medio propicio para llevar a cabo esta labor (Gama, 2016), considerando que el principio clave de la relación estatal con los ciudadanos es informar detalladamente la destinación y el manejo de los recursos públicos.

Por este motivo, previo a la aplicación de los estándares de información financiera, algunas instituciones venían revelando voluntariamente en sus informes financieros aspectos con un alcance mayor al establecido en la normatividad contable local, bien fuera por la necesidad de dar cuenta con claridad de los sucesos económicos (Cuadrado *et al.*, 2021) o, en su defecto, por la connotación del ejercicio en la ejecución de los recursos públicos, lo cual se ha fortalecido con la ayuda de los medios tecnológicos que ofrecen los sistemas de información.

Esto obedece a que el nivel de divulgación y los criterios de revelación contemplados en la Resolución 533 de 2015 son más específicos en materia de determinación de las fases (previa, actual y posterior) de ocurrencia de los hechos económicos, generando así más información para cada uno de los interesados, lo que a su vez se traduce en una información publicada con mayor detalle y suficiencia.

En ese orden de ideas, el presente estudio se enfoca en determinar la evolución en el grado de revelación de la información contable de las universidades públicas de Colombia, considerando el antes, el durante y el después de la aplicación de los nuevos lineamientos del marco normativo contable adaptado para atender las necesidades de la normatividad internacional. Esto, con el fin de presentar la evidencia, no solo de los efectos causados en el momento de la aplicación, sino con respecto a la práctica voluntaria de aplicación antes de su implementación obligatoria y con respecto a los años posteriores a su aplicación.

Para determinar el efecto de los nuevos lineamientos contables en la revelación de información financiera se analizan dos categorías que resultan relevantes en la situación financiera de las universidades: la propiedad, planta y equipo, es decir,

aquellas partidas consideradas por Sánchez (2015) según su cuantía, y los intangibles, a partir de su importancia relativa según su naturaleza.

Con base en los criterios de revelación se elaboró un índice de cumplimiento para las dos partidas contables, el cual se construyó a partir del análisis de contenido de la información financiera plasmada en las notas a los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2017 (previo a la aplicación), 2018 (año de aplicación), 2019 y 2020 (años posteriores a la aplicación), esto con la finalidad de evidenciar su evolución en cuanto a la aplicación empírica del marco normativo previsto por la Contaduría General de la Nación para el ejercicio contable en las instituciones colombianas.

Con base en lo anterior, en el presente artículo se mide el grado de revelación y cumplimiento de las instituciones de educación superior del sector público colombiano en lo relativo a la propiedad, planta y equipo e intangibles, de acuerdo con lo previsto en la normatividad contable establecida, presentando a lo largo del documento la metodología, los índices formulados y los resultados obtenidos en el estudio realizado para los años referidos con anterioridad, teniendo en cuenta los aspectos que contempla el marco normativo contable expedido mediante la Resolución 533 de 2015, concluyendo así con una prueba estadística aplicada (prueba *t* de Student) en función de la acreditación de las universidades, la cual permite determinar si dicha calidad institucional repercute en el grado de cumplimiento obtenido en la muestra seleccionada.

I. MARCO TEÓRICO

Los objetivos de la contabilidad en las organizaciones es suministrar información útil para la toma de decisiones basándose en una verdad absoluta (Tua, 1990), de ese modo sus reconocimientos contables, así como las notas a los estados financieros deben dar cuenta de una verdad absoluta reflejada en cada uno de los hechos económicos acontecidos en el marco de la hipótesis de negocio en marcha.

Bajo este paradigma, que refleja la importancia y la necesidad de los usuarios de acceder a la información de carácter público (Choi, 1999), se hace necesario conciliar y comprobar la información financiera que generan las entidades del Estado, la cual resulta determinante en el proceso de toma de decisiones.

La información financiera es la base que le permite a los terceros tomar decisiones y afianzar su credibilidad para invertir en una compañía estatal (Choi, 1999) o, en su defecto, determinar las oportunidades que ofrecen otras compañías cuyo potencial sea el deseado o esperado para colocar sus recursos.

En el marco de la gestión de los organismos nacionales e internacionales la información contable se fundamenta en aspectos que denotan su desarrollo y las acciones a seguir, y por ello las NIIF son aplicables de manera global para aquellos organismos que en su actuar contable no entregan a las partes interesadas una información suficiente (Zorio, 2004).

Estudios como el de Fischer *et al.* (2010) evidencian que la implementación de las NICSP ha generado mejorías en la calidad de la información divulgada, ya que los usuarios finales reportan un mayor grado de satisfacción con la aplicación de los nuevos estándares de contabilidad en comparación con los modelos tradicionales.

Diferentes investigaciones han abordado esta temática señalando los beneficios y los factores a favor y en contra en el marco de la transición, la convergencia y la implementación de las NICSP, en las instituciones públicas. Así, producto de la necesidad que manifiestan los usuarios, Kanapickiene (2019) señala que la información financiera que se genera es insuficiente en el sector público, el cual debe informar cada uno de los movimientos presentados en el marco de la administración y gestión de los recursos públicos.

Por ello ha surgido la expectativa frente a la preparación de la información financiera con antelación a la implementación de las NICSP y con posterioridad a la aplicación de sus estándares, lo cual es objeto de estudio y análisis en cuanto al grado de avance o mejoría de dicha información (Fischer *et al.*, 2010), y a su impacto en las instituciones educativas al generar un mayor grado de exigencia para los preparadores.

De igual manera, los países que en el marco de las NICSP han adoptado el modo de preparación y presentación de la información financiera están generando sensaciones favorables en los usuarios (Mnif, 2020), dado que transmiten con mayor facilidad el desarrollo de la gestión organizacional.

Las deficiencias en la elaboración de las notas a los estados financieros (Nell, 2019) son resultado de la falta de conocimiento técnico normativo en las instituciones, lo que a su vez se refleja en la divulgación de la información financiera, con base en el principio de que en su esencia debería cumplir a cabalidad la normatividad preestablecida.

Algunos países se han resistido a implementar o aplicar dichos estándares (Schmidhuber *et al.*, 2022) debido a que se desconocen o no se propagan acertivamente, y en varias oportunidades existen vacíos normativos que pueden dejar a la interpretación o aplicación del juicio profesional la metodología a emplear. En ese sentido, se requiere un mayor nivel de investigación y profundización en materia de aplicación de las NICSP que les permita a las instituciones educativas apropiarse con mayor facilidad del proceso y obtener los resultados esperados en tiempos más cortos y con menores costos de implementación.

En Colombia la hegemonía de la cultura financiera, así como los retos asumidos en el proceso de implementación de las NIIF, ha generado grandes expectativas frente a los resultados que se podrían llegar a obtener cuando la sensibilización (Gómez M., 2017), referida al impacto social y a la trascendencia de la contabilidad en el entorno económico y social, sea mayor y permita tomar decisiones acertadas.

Por otra parte, Católico (2019) afirma que: “aunque se ha mejorado en la información entregada a sus grupos de interés por medio de los estados financieros y sus notas, aún se tiene un margen para ampliar la información”, de manera que

sea suficiente para los usuarios y dé cumplimiento cabal al contenido de los marcos normativos que así lo disponen.

Es importante que los entes universitarios apliquen adecuadamente los marcos técnicos normativos, dado que ello incentiva el nivel de percepción de la sociedad frente al desarrollo del ejercicio gubernamental que cumplen las instituciones en materia educativa (Alesani *et al.*, 2012), así como la importancia de la academia en la generación de conocimiento y los esfuerzos económicos centrados en cumplir dicha labor.

En el proceso de implementación del marco normativo contable las instituciones de educación superior han venido registrando algunos limitantes relacionados con los costos y los esfuerzos administrativos que deben realizar para atender las necesidades y requerimientos técnicos exigidos por la normatividad (Schmidhuber *et al.*, 2022). Así, la destinación de los recursos públicos de las instituciones puede resultar poco provechosa para su ejercicio misional principal, fenómeno que no es ajeno a su realidad, pues en desarrollo de sus actividades se ven inmersas en procesos de austeridad del gasto.

A pesar de que solo recientemente el país ha implementado los estándares de información financiera en cada uno de sus municipios, la aplicación del nuevo marco normativo contable ha hecho que dicha información tenga el enfoque necesario para dar cuenta de su importancia en materia de análisis y de utilidad para la toma de decisiones (Agudelo *et al.*, 2020).

Aunque el proceso ha sido lento (Patiño *et al.*, 2017), lo cual ha conllevado que su aplicación sea progresiva y esté supeditada al aprendizaje mediante la experiencia obtenida desde la expedición de los decretos y la regulación específica, el avance progresivo de las instituciones educativas mediante el ejercicio empírico de ensayo y error muestra que han asimilado las exigencias determinadas en la normatividad y los criterios de revelación allí expuestos.

Mediante el presente caso de estudio se busca identificar el grado de cumplimiento de divulgación de la información financiera en las universidades públicas, desde un periodo previo a la implementación del nuevo marco normativo y su aplicación, a fin de determinar si las que cuentan con el prestigio de acreditación institucional reflejan un mayor grado de revelación de información.

A partir de estos escenarios surgen diversos interrogantes: ¿cuál es el grado de revelación voluntaria de información financiera de las universidades públicas en Colombia de acuerdo con los lineamientos establecidos en los nuevos marcos normativos contables?; ¿cuál es el grado de revelación de información financiera en las universidades públicas luego de la aplicación obligatoria de los requerimientos establecidos en los marcos técnicos?; ¿cuál es el grado de evolución de la revelación de información financiera con posterioridad a la aplicación de los requerimientos previstos en el nuevo marco normativo contable?

Por otra parte, considerando el nivel de exigencia, no solo académico sino también administrativo (CINDA, 2007), la acreditación institucional juega un papel determinante frente a los desafíos que se pueden asumir cuando se requiere

demostrar altos estándares, por lo cual surge otro interrogante: ¿el hecho de que una institución educativa pública cuente con acreditación institucional influye en que los grados de revelación de su información financiera sean mayores?

2. HIPÓTESIS DE ESTUDIO

Se busca evidenciar si, producto de la implementación de la Resolución 533 de 2015, la aplicación de estos estándares en las universidades públicas de Colombia incidió en que la presentación de la información financiera a los interesados reflejara con mayor detalle cada uno de los aspectos cuantitativos y cualitativos, a fin de confirmar los hechos económicos plasmados en los estados contables.

H1: Previo a la implementación de los nuevos marcos técnicos normativos, dispuestos por la CGN, existía un alto grado de revelación voluntaria de información financiera de las universidades públicas.

H2: Una vez realizada la implementación de los nuevos marcos técnicos normativos se constata un alto grado de revelación de información financiera por las universidades públicas.

H3: Con posterioridad a la aplicación de los requerimientos previstos en el nuevo marco normativo contable previsto para las universidades del sector público colombiano, se constata una evolución en el grado de revelación de la información financiera.

H4: Las universidades públicas que cuentan con acreditación institucional del Ministerio de Educación Nacional revelan información con mayor nivel de cumplimiento, en relación con aquellas que no cuentan con esta condición o categoría.

Lo anterior conlleva plantear en distintos escenarios que la implementación de los estándares NICSP ha incidido positiva y significativamente en la transparencia y asertividad del cumplimiento normativo (Kršeková, 2017), partiendo del hecho de que proporcionan un mayor nivel de contextualización y certeza respecto de los sucesos y hechos presentados en desarrollo de la gestión administrativa y financiera desempeñada por las instituciones de educación superior.

De ese modo, las organizaciones e instituciones se ven abocadas a cumplir la normatividad legal (Allini *et al.*, 2017) y realizar los esfuerzos necesarios para generar datos de calidad que, en principio, atiendan la regulación y a su vez las necesidades de todos los interesados, indistintamente de los costos en que se vean inmersos (Botica *et al.*, 2021).

3. METODOLOGÍA

Una vez consultado el portal oficial del Ministerio de Educación Nacional de Colombia, denominado Sistema Nacional de Información de la Educación Superior, se identificaron treinta y dos instituciones del sector público, las cuales fueron objeto

de comprobación y seguimiento en materia de publicación de informes financieros relacionados con los activos materiales, su cuantía y naturaleza, e incluyeron el estado de situación financiera, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y las revelaciones a los estados financieros, para los años 2017, 2018, 2019 y 2020, y para cada una de las instituciones.

De la muestra general (tabla 1) se obtuvo que alrededor del 67% de las universidades (23) publican en su totalidad las revelaciones o notas de carácter general y/o específico, que forman parte integral de los estados financieros, motivo por el cual fueron catalogadas como idóneas para realizar la trazabilidad y seguimiento al proceso de valoración en lo correspondiente al grado de revelación de información financiera, ya que cuentan con la publicación en sus cuatro vigencias comprendiendo así el periodo previo a la implementación de la Resolución 533 de 2015, así como los periodos siguientes que corresponden a la aplicación.

Tabla 1. Listado de universidades que cuentan en su totalidad con la información publicada en el portal web

Universidad Nacional Abierta a Distancia	Universidad del Pacífico
Universidad de Antioquia	Universidad del Quindío
Universidad de Caldas	Universidad del Tolima
Universidad de Cartagena	Universidad del Valle
Universidad de Cundinamarca	Universidad Distrital Francisco José de Caldas
Universidad de la Guajira	Universidad Militar Nueva Granada
Universidad de Santander	Universidad Nacional de Colombia
Universidad de la Amazonia	Universidad Tecnológica de Colombia
Universidad del Atlántico	Universidad Pedagógica Nacional
Universidad del Cauca	Universidad Tecnológica de Pereira
Universidad de los Llanos	Universidad de Pamplona
Universidad de Nariño	

Fuente: elaboración propia.

De modo que se procedió a verificar los estados financieros a fin de determinar las partidas materiales (Du *et al.*, 2019) y representativas para cada uno de los conceptos que componen el activo del estado de situación financiera de las instituciones educativas, lo cual permitió establecer que la propiedad, planta y equipo e intangibles son factores clave en la situación financiera de las universidades pertenecientes al sector público, y que cualquier elemento cuantitativo o cualitativo en materia de divulgación u omisión de información de las instituciones puede ser definitivo para que los stakeholders interpreten la información y tomen decisiones.

Como resultado se obtuvo que las partidas significativas en las universidades públicas corresponden a propiedad, planta y equipo e intangibles, y una vez realizado el análisis vertical de cada una de las partidas de los estados financieros de las instituciones se evidenció que el 0,70 de dichas categorías corresponden al umbral de materialidad e importancia relativa en el estado de situación financiera a nivel de activos.

A su vez, las instituciones educativas se caracterizan por generar y hacer uso de recursos de conocimiento que por su naturaleza son intangibles (Cañibano, 2008), de allí que en la demostración de su situación financiera las universidades cuentan con una partida contable para dichos intangibles que, por su materialidad, vista desde su naturaleza, resulta determinante en la toma de decisiones y en la gestión de sus recursos.

Por otra parte, una vez consultadas las versiones del marco normativo contable de los años 2017, 2018, 2019 y 2020 de la resolución 533 de 2015, expedida por la Contaduría General de la Nación, así como las resoluciones 484 de 2017 y 211 de 2021, las cuales modificaron parcialmente el marco normativo contable para las entidades de gobierno, se pudo determinar que los criterios expuestos en materia de propiedad, planta y equipo e intangibles resultan de aplicación para que las instituciones académicas del sector público expongan su situación y desempeño financiero. De allí que sean requerimientos consolidados en la normatividad contable y se hayan mantenido de forma invariable durante el tiempo que lleva la implementación del nuevo marco normativo contable.

Con el fin de determinar el grado de cumplimiento y aplicación de la normatividad se enlistó cada uno de los criterios establecidos en la normatividad vigente aplicable a las instituciones públicas, y se validó particularmente el cumplimiento de cada uno de los criterios debidamente establecidos por la Contaduría General de la Nación en el marco normativo contable para las entidades del gobierno, en lo correspondiente a las categorías propiedad planta y equipo e intangibles.

La Contaduría General de la Nación determinó los criterios dispuestos para las revelaciones de propiedad, planta y equipo, y atendiendo a la versión más actualizada de la Resolución 533 de 2015, catalogó en catorce aspectos mínimos, validados de manera detallada y precisa con un instrumento cuantitativo aplicado por criterio para cada una de las instituciones, la información publicada por cada una de las veintitrés universidades. De igual manera para los doce criterios establecidos en el rubro de intangibles se analizaron los aspectos revelados por las entidades del sector público seleccionadas en el presente análisis.

A partir de lo anterior, los aspectos mínimos definidos fueron puntuados como una variable dicotómica (Regueira, 2004), por lo que en el procedimiento de validación se otorgó una valorización de cero para las entidades que no revelan la información correspondiente, y uno para las que cumplen a cabalidad el requerimiento debidamente establecido por la CGN.

En ese sentido, se formuló un índice para medir el grado de cumplimiento de la información financiera (GC) por medio de una variable dependiente que permite

analizar cada uno de los conceptos de la propiedad planta y equipo e intangibles, con relación al número de criterios establecidos en el marco normativo contable, para la revelación de la información financiera.

$$GC = \sum_1^{26} cr/n$$

Donde cr es el número de criterios de revelación para la propiedad, planta y equipo e intangibles efectivamente publicados, y n el número de criterios evaluados, en función de la muestra establecida para el análisis.

Por lo anterior, con base en la gradualidad, el índice formulado permite establecer una interpretación frente a la escala de criterios de revelación en la información financiera propiedad, planta y equipo e intangibles, con el fin de saber si H1, H2, H3 y H4 se cumplen en función al resultado obtenido en la aplicación de la valoración del elemento.

Tabla 2. Grados de revelación por cumplimiento

Cumplimiento	Escala porcentual
Índice alto	0.75 al 1.00
Índice medio	0.50 al 0.74
Índice medio bajo	0.25 al 0.49
Índice bajo	0.00 al 0.24

Fuente: elaboración propia.

Finalmente, para evaluar si los resultados del grado de cumplimiento se asocian con la condición de acreditación de la institución se inspeccionaron las veintitrés universidades de la página oficial del Ministerio de Educación Nacional, para cada uno de los años analizados, determinando así si en el año en que se realizaron la valoración y la medición del criterio de revelación contaban o no con dicha condición.

De igual manera, se establecieron unas hipótesis para comprobar el grado de cumplimiento que arroje la validación del instrumento, para lo cual se estipuló que se acepta H1 siempre y cuando el resultado obtenido en la muestra para los periodos de aplicación se encuentre entre 0.75 al 1.00, por su parte H2 se confirma siempre y cuando su indicador se encuentre en la escala del 0.75 al 1.00, dado que se requiere evaluar si su cumplimiento está en un alto grado.

H3 se confirma siempre y cuando el grado de cumplimiento sea mayor con relación a los resultados obtenidos en el año inmediatamente anterior para los años analizados en la muestra.

Para validar H4 se utilizó la prueba t de Student, la cual parte de dos medias poblacionales con varianzas iguales y dos variables (Gómez, 2017): el grupo uno

(universidades acreditadas) y el grupo dos (universidades no acreditadas). A partir de ellas se evaluó la diferencia de medias poblacionales con el fin de demostrar si la condición de acreditación tiene incidencia en el grado de cumplimiento o si su diferencia es significativa con relación a la muestra. Por lo tanto, H4 se acepta si el resultado demuestra la existencia de diferencias significativas en las muestras que se trabajan estadísticamente.

4. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

La información financiera, que se ha convertido en la protagonista de la modernidad, requiere insumos suficientes para poder generar elementos claros que permitan tomar decisiones, y las instituciones públicas educativas no han sido la excepción pues, dado que son organizaciones que operan con recursos públicos, su importancia relativa puede llegar a generar mayor impacto social y económico.

Para el caso de estudio, las veintitrés universidades analizadas pertenecientes al sector público colombiano que, en aplicación del marco normativo regulatorio 533 de 2015, han realizado la preparación de las notas a los estados financieros aplicando las directrices establecidas a nivel internacional, evidencian que el proceso ha traído experiencias que no difieren de las que realizaron con anterioridad el proceso de implementación a nivel mundial, dado que la calidad de la divulgación de la información contable (Keliuotyte, 2019), particularmente la cualitativa, es limitada y es un factor determinante para evaluar la gestión financiera.

Las veintitrés universidades públicas que cuentan con información publicada en la página web en materia de propiedad, planta y equipo e intangibles, reflejan los siguientes resultados para efectos de los grados de revelación por criterio para cada uno de los conceptos materiales seleccionados:

Para el año 2017 se obtuvo un promedio de revelación de 0,247, correspondiente al periodo previo a la implementación del marco normativo contable, de forma que el grado de revelación en cada una de las universidades en materia de propiedad, planta y equipo e intangibles es muy bajo, con un promedio para la propiedad planta y equipos de 0,253, y para el caso de los intangibles de 0,239; dicho promedio de revelación es bajo para las instituciones que voluntariamente reflejaron dichos criterios previo a la implementación, con un máximo y en activos tangibles del 0,050 y 0 o un máximo de 0,538 en intangibles.

Por lo anterior se rechaza la hipótesis H1, dado que la vigencia previa al periodo de aplicación de 2017 no refleja un alto grado de revelación de información financiera de manera voluntaria, en virtud de lo dispuesto en los marcos técnicos normativos.

En el primer periodo de aplicación de la norma internacional (vigencia 2018) se evidencia que el nivel de cumplimiento de revelación es del 0,317, generando de esa manera un impacto positivo y poco significativo en cuanto al grado de avance en materia de los criterios de revelación previstos para estos conceptos a nivel de

Tabla 3. Grado de revelación general

Estadísticos básicos	2017			2018			2019			2020		
	Rev. PpyEq	Rev. Intan	Nivel Revel	Rev. PpyEq	Rev. Intan	Nivel Revel	Rev. PpyEq	Rev. Intan	Nivel Revel	Rev. PpyEq	Rev. Intan	Nivel Revel
Media	0,253	0,239	0,247	0,333	0,297	0,317	0,416	0,380	0,401	0,522	0,420	0,475
Desviación estándar	0,134	0,129	0,114	0,161	0,140	0,139	0,146	0,177	0,141	0,140	0,171	0,132
Máximo	0,571	0,500	0,538	0,642	0,583	0,615	0,714	0,750	0,654	0,786	0,750	0,654
Mínimo	0,143	0,000	0,154	0,142	0,167	0,154	0,143	0,167	0,154	0,143	0,167	0,154
Número de observaciones	23			23			23			23		

Fuente: elaboración propia.

estados financieros. Para la propiedad, planta y equipo avanzó hasta 0,333 y en los intangibles a un 0,297, generando un avance gradual, el cual requiere de mayor características cualitativas y cuantitativas para los usuarios de la información.

En el segundo periodo posterior a la implementación se identificó un impacto positivo en cuanto al nivel de revelación a realizar, debido a que en su promedio ponderado acumulado la propiedad, planta y equipo e intangibles refleja el 0,416 en referencia al nivel de revelación y cumplimiento, lo cual es un avance de las organizaciones en cuanto a la preparación de información con mayor calidad, denotando así un resultado para la propiedad, planta y equipo de 0,416 y en lo correspondiente a intangibles de 0,380.

Esto es representativo bajo el enfoque de determinar la evolución del nivel de preparación de las notas a los estados financieros de las universidades, y evidencia que existen avances importantes en comparación con el periodo 2017, en el cual el nivel de la información expresada en las notas a los estados financieros fue muy bajo.

Si bien es cierto que lo anterior no refleja un avance total en el grado de cumplimiento, demuestra que los esfuerzos de las universidades públicas se han centrado en dar una aplicación óptima a la Resolución 533 de 2015, y de ese modo generar calidad en los informes de propósito general expuestos ante los interesados en conocer la gestión adelantada.

Ahora bien, la vigencia 2020 refleja resultados que denotan una tendencia a dar cumplimiento a los criterios dispuestos en el marco normativo contable con un mayor nivel y grado de revelación, como se muestra en la tabla 3, lo cual evidencia

una mejoría en materia de porcentaje de valores revelados para cada uno de sus componentes.

Los criterios de revelación de la propiedad, planta y equipo para la última vigencia analizada muestran un 0.475 de cumplimiento, significando un avance porcentual del 0,522, y en materia de intangibles del 0,420.

La implementación de las NICSP ha incidido de manera positiva en el grado de revelación de las universidades públicas en Colombia, generando así avances importantes en materia de la preparación y elaboración de las notas a los estados financieros; no obstante, no es suficiente para cumplir con los requerimientos mínimos establecidos por la normatividad.

Tabla 4. Grado revelación con respecto a los criterios asociados con la propiedad, planta y equipo

Propiedad, planta y equipo	2017	2018	2019	2020
a) los métodos de depreciación utilizados;	0,478	0,652	0,913	0,957
b) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;	0,435	0,565	0,826	0,957
c) el valor en libros y la depreciación acumulada, incluyendo las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, al principio y final del periodo contable;	0,957	0,957	0,957	0,957
d) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, adiciones realizadas, disposiciones, retiros, sustitución de componentes, inspecciones generales, reclasificaciones a otro tipo de activos, pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas, depreciación y otros cambios;	0,913	0,957	0,957	0,957
e) el efecto en los resultados producto de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo;	0,174	0,261	0,348	0,435
f) el cambio en la estimación de la vida útil, del valor residual y de las erogaciones estimadas por desmantelamiento, así como el cambio en el método de depreciación;	0,043	0,261	0,391	0,609
g) el valor de las plantas productoras que aún no se encuentran en la ubicación y condición necesarias para producir productos agrícolas de la forma prevista por la administración de la entidad, relacionando los desembolsos que conforman el costo del activo;	0,000	0,000	0,130	0,435
h) el valor de las propiedades, planta y equipo en proceso de construcción, y el estado de avance y la fecha estimada de terminación;	0,109	0,196	0,261	0,391
i) el valor en libros de las propiedades, planta y equipo cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción o de aquellas que estén garantizando el cumplimiento de pasivos;	0,043	0,043	0,043	0,087

Propiedad, planta y equipo	2017	2018	2019	2020
j) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar);	0,000	0,087	0,087	0,087
k) la información sobre su condición de bien histórico y cultural, cuando a ello haya lugar;	0,261	0,391	0,565	0,739
l) el valor en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo, que se encuentran temporalmente fuera de servicio;	0,043	0,174	0,174	0,348
m) la información sobre su condición de activo en concesión, cuando a ello haya lugar, y	0,000	0,000	0,043	0,130
n) las propiedades, planta y equipo adquiridas en una transacción sin contraprestación.	0,087	0,130	0,130	0,217
Revelación P,P Y Eq	0,253	0,334	0,416	0,522

Fuente: elaboración propia.

La tabla 4 muestra los resultados obtenidos en el GC grado de cumplimiento a nivel de criterio de revelación, previo a la implementación de las NICSP en las instituciones públicas, partiendo de un escenario en el cual, con base en su conocimiento técnico, las instituciones educativas generan información cuantitativa y cualitativa en virtud de la necesidad de la información financiera requerida por los interesados.

De los resultados se puede inferir que las instituciones revelaron con menor grado de cumplimiento en 2017, dado que muy pocas registraron un estándar en cada uno de los criterios superior al 0,500, y en su mayoría el ítem se vio reflejado por debajo de 0,200.

Comparando los resultados en la aplicación del nuevo marco normativo para la medición del grado de revelación por cada uno de los criterios mediante la variable GC, se identifica que el primer periodo de aplicación de las NICSP refleja una mejora en cuanto al nivel de preparación y calidad de la información en materia de propiedad, planta y equipo para las partes interesadas con relación al año 2017; no obstante, la variación no permite identificar con claridad y certeza una mejora notoria dado que su mejoría no alcanza a cumplir un alto nivel de relación, dado que el último año, que es el que cuenta con mayor nivel de revelación, llega al 0,522, lo cual no es un nivel satisfactorio.

En ese sentido se destaca un escenario favorable en cuanto a presentación y revelación de la información pues, con relación a los años anteriores, 2020 mostró una mejoría significativa con promedios superiores al 0,500, lo cual permitió que el grado de revelación aumentara en su escala y llegara a nivel medio acumulado para las instituciones educativas.

Si bien es cierto que las universidades del sector público no están cumpliendo en su totalidad los criterios dispuestos en el marco normativo como objeto de revelación, las organizaciones se han preocupado por mejorar a medida que aplican la normatividad y aprenden de las experiencias presentadas en periodos de convergencia y aplicación, lo cual se refleja en la tabla 4.

Tabla 5. Grado revelación con respecto a los criterios asociados con los intangibles

Intangibles	2017	2018	2019	2020
a) las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;	0,174	0,348	0,348	0,348
b) los métodos de amortización utilizados;	0,174	0,304	0,348	0,348
c) la descripción de si las vidas útiles de los activos intangibles son finitas o indefinidas;	0,000	0,043	0,174	0,174
d) las razones para estimar que la vida útil de un activo intangible es indefinida;	0,000	0,087	0,217	0,217
e) el valor en libros bruto y la amortización acumulada, incluyendo las pérdidas acumuladas por deterioro del valor, al principio y final del periodo contable;	0,826	0,870	0,870	0,870
f) el valor de la amortización de los activos intangibles reconocida en el resultado durante el periodo;	0,913	0,913	0,913	0,913
g) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable que muestre por separado las adiciones realizadas, las disposiciones o ventas, las adquisiciones, la amortización, las pérdidas por deterioro del valor, y otros cambios;	0,565	0,652	0,783	0,783
h) el valor por el que se hayan reconocido inicialmente los activos intangibles adquiridos mediante una transacción sin contraprestación;	0,043	0,087	0,261	0,348
i) el valor en libros de los activos intangibles cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción o de aquellos que estén garantizando el cumplimiento de pasivos;	0,000	0,000	0,087	0,130
j) la descripción, valor en libros y periodo de amortización restante de cualquier activo intangible individual que sea significativo para los estados financieros de la entidad;	0,130	0,174	0,261	0,348
k) el valor de los desembolsos para investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gasto durante el periodo, y	0,000	0,043	0,087	0,130
l) la información sobre su condición de activo en concesión, cuando a ello haya lugar.	0,043	0,043	0,217	0,435
Revelación intangibles	0,239	0,297	0,380	0,420
Índice de revelación	0,247	0,317	0,400	0,475

Fuente: elaboración propia.

Ahora bien, en materia de intangibles se refleja un grado de cumplimiento en su mejor año (2022) de 0,475, lo cual es positivo en materia de la gradualidad y evolución que se ha obtenido en la materia para el caso de la tendencia de mayor cumplimiento al pasar de los años con referencia al año anterior; no obstante, de acuerdo con la tabla 2, su nivel de revelación se encuentra en un índice medio bajo.

Al respecto las universidades públicas se han preocupado por aplicar el marco normativo contable, generando de ese modo mayores esfuerzos en materia de revelación de la información financiera a medida que trascurren los años, lo cual es favorable para los usuarios de la información; sin embargo, para generar asertividad y cumplimiento normativo se requiere que la información sea completa en todos sus aspectos.

Por lo anterior se rechaza la hipótesis H2, dado que en ninguna de las vigencias analizadas se presenta un alto grado de cumplimiento en virtud de lo establecido en el marco normativo contable, para efectos de la presentación de la información financiera.

La aplicación del marco normativo contable establecido mediante la Resolución 533 de 2015 tuvo un impacto positivo en la preparación de la información financiera de las instituciones educativas, mostrando mejoras continuas en el marco de los aspectos a revelar en cada uno de los periodos informados a los interesados y tomados como base para el presente estudio.

Lo anterior muestra que, al momento de generar la aplicación de las NICSP (Resolución 533 de 2015) algunas instituciones adoptaron estos estándares sin conocer la esencia, importancia e impacto financiero del proceso (Castañeda, 2022), y la importancia relativa de profundizar en cada uno de los apartados exigidos por la normatividad, lo cual incluye no solo el reflejo de los hechos económicos, sino su procedencia y connotación.

Tabla 6. Grado de cumplimiento a nivel de institución

Nombre de la universidad	2017	2018	2019	2020
	GC	GC	GC	GC
Universidad de Antioquia	0,38462	0,500	0,654	0,654
Universidad Nacional	0,53846	0,615	0,654	0,654
Universidad Tecnológica de Colombia	0,15385	0,385	0,385	0,615
Universidad Nacional Abierta y a Distancia	0,15385	0,154	0,423	0,577
Universidad del Cauca	0,19231	0,462	0,577	0,577
Universidad Distrital	0,51923	0,558	0,577	0,577
Universidad Militar Nueva Granada	0,15385	0,192	0,577	0,577
Universidad de Cundinamarca	0,15385	0,154	0,462	0,538

Nombre de la universidad	2017	2018	2019	2020
	GC	GC	GC	GC
Universidad de Santander	0,26923	0,346	0,423	0,538
Universidad del Valle	0,34615	0,385	0,385	0,538
Universidad Pedagógica	0,30769	0,423	0,462	0,538
Universidad del Quindío	0,19231	0,346	0,423	0,500
Universidad Tecnológica de Pereira	0,23077	0,423	0,423	0,500
Universidad de Caldas	0,19231	0,192	0,269	0,462
Universidad del Pacífico	0,30769	0,308	0,308	0,462
Universidad de Pamplona	0,19231	0,192	0,308	0,462
Universidad del Tolima	0,19231	0,346	0,423	0,423
Universidad de Cartagena	0,34615	0,346	0,346	0,346
Universidad de la Amazonia	0,19231	0,269	0,308	0,346
Universidad de los Llanos	0,15385	0,192	0,192	0,346
Universidad de La Guajira	0,19231	0,192	0,192	0,269
Universidad del Atlántico	0,15385	0,154	0,269	0,269
Universidad de Nariño	0,15385	0,154	0,154	0,154

Fuente: elaboración propia.

Si bien es cierto que las instituciones educativas no han dado un cumplimiento óptimo en materia de revelaciones a los estados financieros, se confirma H3 dado que están generando un avance progresivo a medida que se han implementado los estándares internacionales de información financiera, considerando los criterios dispuestos por la Contaduría General de la Nación para efectos de propiedad, planta y equipo e intangibles en materia de revelaciones.

Ahora bien, lo anterior repercute de manera negativa en la escala de valoración establecida en la tabla 2, la cual indica que el nivel de revelación realizado por las instituciones educativas públicas en Colombia en el tercer año de aplicación presenta un índice medio bajo, lo cual refleja una evolución, pero no da resultados satisfactorios totales en el cumplimiento del marco normativo contable, considerando que el último año no se encuentra en una escala alta de cumplimiento, siendo este su mejor año con grado de revelación en relación con los anteriores.

En aplicación de la prueba t de Student se identifica que el grado de cumplimiento en universidades acreditadas, con relación a las medias poblacionales analizadas, en el caso de la media dependiente 1 acreditadas, es mayor con relación a la dependiente 2 de no acreditadas, esto, considerando que el índice denota una mayor participación en el nivel de revelación.

Tabla 7. Revelación de acuerdo con la acreditación institucional

Estatus universidad	2017	2018	2019	2020
Acreditadas				
Media	0,305	0,393	0,438	0,495
Número de universidades	10	11	16	16
No acreditadas				
Media	0,201	0,247	0,313	0,429
Número de universidades	13	12	7	7
Estadístico t	2,398	2,939	2,073	1,120
P(T<=t) dos colas	0,025	0,008	0,051	2,080

Fuente: elaboración propia.

Partiendo de lo anterior, en los resultados obtenidos para el grado de revelación en los criterios de propiedad, planta y equipo e intangibles del año 2017 se evidenció que las diez universidades acreditadas revelaron en mayor proporción información, en contraposición a las trece instituciones que no contaban con esa calidad.

En lo referente a la vigencia 2018 se identificó que once universidades que se encontraban con la categorización de acreditadas obtuvieron mayor cumplimiento en el grado de revelación, en relación a las doce que no tenían esa condición, lo cual permite inferir que las instituciones que cuentan con este prestigio preparan información con mayor calidad y asertividad en función del marco normativo contable.

El año 2019 contó con un mayor número de universidades acreditadas (16), las cuales mantienen el reflejo de los años anteriores en el sentido de determinar un enfoque con el mayor grado de cumplimiento en materia de revelación de información financiera, y las que no están acreditadas (7) tienen menor grado de cumplimiento.

Por su parte, el último año analizado cuenta con mayores indicios de cumplimiento en materia de revelación de información financiera, así como mayor número de universidades acreditadas en el sector público de acuerdo con los estándares establecidos por el Ministerio de Educación; en ese sentido es importante señalar que la acreditación influye significativamente en el cumplimiento de los criterios en materia de revelación de la información financiera de las instituciones educativas.

Por ello se confirma parcialmente H4, al inferir que la categorización de las instituciones repercute directamente en el cumplimiento de los estándares de información financiera establecidos en las NICSP, así como el grado de revelación, lo cual se comprobó mediante la prueba t de Student: los primeros dos años reflejan diferencias significativas, pero en los últimos dos años se revierte la tendencia, lo cual permite concluir que si bien es cierto que un factor tiene incidencia, ello no es absoluto.

Lo anterior se concluye en virtud de lo analizado en la tabla 6, la cual refleja que el grado de revelación de las instituciones acreditadas para cada uno de los años tomados en el análisis es mayor en cuanto al grado de cumplimiento de las instituciones que cuentan con este prestigio.

CONCLUSIONES

En Colombia no se identifica un nivel alto de cumplimiento voluntario en materia de las revelaciones a los estados financieros en el año 2017, periodo previo a la implementación de las normas internacionales, lo cual se pudo evidenciar a lo largo del análisis desarrollado en el documento, e incidió en que al momento de dar aplicación a los nuevos marcos técnicos algunas universidades generaran limitantes para poder aumentar el indicador, lo cual solo generó avances en el segundo año de aplicación, sin ser representativo.

De los criterios establecidos en las revelaciones de los estados financieros para efectos de la propiedad, planta y equipo (14) y para intangibles (12), ninguna de las veintitrés universidades cumplió con un alto grado de revelación en los años 2018, 2019 y 2020 cuando se dio la implementación de las normas internacionales de contabilidad en el sector público, de acuerdo con el índice de cumplimiento aplicado en la investigación para cada uno de los aspectos a informar en las notas a los estados financieros por las instituciones educativas, esto, en virtud de los criterios impartidos por la CGN.

Para promover e incentivar posibles inversiones en la educación y el desarrollo científico, las instituciones, deben contar con información amplia y suficiente para las partes interesadas, que les permita abarcar un panorama más preciso frente al aprovechamiento y la destinación de los recursos, bien sea en la ampliación de la infraestructura representada en la PPyQ o, en su defecto, en capital intelectual enmarcado en los intangibles.

A partir de 2018, se en Colombia se comenzaron a aplicar obligatoriamente los estándares internacionales, hubo una evolución progresiva de las universidades en la estructura de divulgación de la información financiera, dado que la Contaduría General de la Nación estableció unos criterios precisos frente a los aspectos a revelar en las notas a los estados financieros, para la propiedad, planta y equipo e intangibles.

Con el objetivo de lograr un mayor grado de revelación de la información de los estados financieros, las universidades deben mejorar la forma en que la presentan a las partes interesadas, especialmente a los usuarios externos, considerando la complejidad que se deriva de una información general y poco precisa.

En Colombia, en desarrollo de la implementación del nuevo marco normativo contable, las instituciones educativas no aplican a cabalidad los aspectos y criterios mínimos de información establecidos en el marco normativo contable para entidades de gobierno expedido mediante la resolución 533 de 2015, considerando que ninguna de las instituciones alcanzó a revelar en su totalidad los requerimientos

técnicos mínimos exigidos por la norma, partiendo de una revelación obligatoria en el año 2018 con grado de cumplimiento del 0.317 (bajo) y llegando progresivamente en el año 2020 a 0.475 (medio bajo).

El estudio demostró que la acreditación institucional evidencia un mayor grado de detalle y cumplimiento en materia de revelaciones, puesto que al contar con esta calificación se genera una diferencia considerable en relación con las instituciones que no contaban con esta categoría, incluso para el periodo de aplicación voluntaria y el primer periodo de aplicación.

Además de ser instituciones educativas, por su naturaleza las universidades evaluadas en este estudio son entidades de gobierno, que al no atender la divulgación y publicación de la información conforme a las disposiciones normativas, dejan a la expectativa la imagen del manejo administrativo de los recursos públicos de los cuales hace parte de su operación y funcionamiento misional.

Para lograr una educación contable óptima y efectiva en cada uno de los componentes del sector público se requiere un esfuerzo y un compromiso de los profesionales que ejercen la contaduría (Sellami, 2020); el éxito de ese tipo de procesos está relacionado con el nivel la aplicación del criterio profesional y el conocimiento técnico de quienes tienen habilidades en el ejercicio de la profesión, en cada uno de los países tendientes a la adopción de los NICSP.

A partir de lo identificado en el presente estudio, el reto de las universidades públicas se enfoca en dar cumplimiento al deber legal que, por lineamiento de la Contaduría General de la Nación, exige revelar las características cuantitativas y cualitativas de la información financiera, en el marco de la generación de los hechos económicos presentados en las organizaciones, producto del desarrollo de su objeto misional.

Es importante hacer énfasis en que las revelaciones de los estados financieros forman parte integral de los informes de propósito general, por cuanto su incumplimiento o no conformidad puede afectar de manera directa la opinión e interpretación que los usuarios de la información den a los hechos económicos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Agudelo, L., Flórez, A. y Correa, D. (2020). “Efectos de la aplicación del marco normativo para entidades de gobierno en los indicadores financieros”, *Entramado*, 16(2), 90-110, disponible en <https://doi.org/10.18041/1900-3803/entramado.2.6545>.
- Alesani, D., Jensen, G. y Steccolini, I. (2012). “IPSAS adoption by the World Food Programme: An application of the contingency model to intergovernmental organisations”, *International Journal of Public Sector Performance Management*, 2(1), 61-80, disponible en <https://doi.org/10.1504/IJPSPM.2012.048744>.
- Allini, A., Ferri, L., Maffei, M. y Zampella, A. (2017). “From Accountability to Readability in the Public Sector: Evidence from Italian Universities”, *International Journal of Business and Management*, 12(3), 27, disponible en <https://doi.org/10.5539/ijbm.v12n3p27>.

- André, P., Dionysiou, D. y Tsalavoutas, I. (2018). "Mandated disclosures under IAS 36 Impairment of Assets and IAS 38 Intangible Assets: value relevance and impact on analysts' forecasts", *Applied Economics*, 50(7), 707-725, disponible en <https://doi.org/10.1080/00036846.2017.1340570>.
- Botica Redmayne, N., Laswad, F. y Ehalaiye, D. (2021). "Evidence on the costs of changes in financial reporting frameworks in the public sector", *Public Money and Management*, 41(5), 368-375, disponible en <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1679482>.
- Castañeda, V. (2022). "Is IPSAS implementation related to fiscal transparency and accountability?", *Brazilian Administration Review*, 19(1), 1-21, disponible en <https://doi.org/10.1590/1807-7692bar2022210071>.
- Cañibano, M. L. y Sánchez, P. (2008). "Intellectual capital management and reporting in universities and research institutions", *Estudios de Economía Aplicada*, 26(2), 7-25, disponible en <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=30113187001>.
- Católico, D. y Santos, G. (2014). "Revelación y divulgación de la información financiera y no financiera de las universidades en Colombia, en el marco de la rendición de cuentas", *Investigación Global en Contabilidad y Finanzas*, 229-264.
- Choi, F. (1999). "Divulgación de información financiera de las empresas", en: K. Staking y Schulz, A. (comps.). *Información financiera clave para el desarrollo de mercados financieros*, Washington, Banco Interamericano de Desarrollo.
- Cuadrado-Ballesteros, B., Santis, S. y Bisogno, M. (2021). "Public-sector Financial Management and E-government: The Role Played by Accounting Systems", *International Journal of Public Administration*, 45(8), 605-619, disponible en <https://doi.org/10.1080/01900692.2020.1868506>.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N. y Van Cauwenberge, P. (2015). "The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison", *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177, disponible en <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>.
- Du, N., McEnroe, J. y Mindak, M. (2019). "An examination of the perceptions of auditors and chief financial officers of the proposed statement of financial accounting concept definition of materiality", *Advances in Public Interest Accounting*, 21, 25-47, disponible en <https://doi.org/10.1108/S1041-706020190000021002>.
- Fischer, M. Gordon, T. y Kraut, M. A. (2010). "Meeting user information needs: The impact of major changes in FASB and GASB standards on financial reporting by colleges and universities", *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(4), 374-399, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2010.03.001>.
- Gama, J. R. y Rodrigues, G. M. (2016). "Transparência e acesso à informação: um estudo da demanda por informações contábeis nas universidades federais brasileiras", *Transinformacao*, 28(1), 47-57, disponible en <https://doi.org/10.1590/2318-08892016002800004>.
- Gómez Meneses, F. E. (2017). "El uso de la estadística en la ejecución de trabajos de auditoría financiera", *Cuadernos de Contabilidad*, 17(44), 545-573, disponible en <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc17-44.ueet>.

- Gómez Villegas, M. (2017). “NIIF y Mipymes: retos de la contabilidad para el contexto y la productividad”, *Cuadernos de Administración*, 29(53), 49-76, disponible en <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cao29-53.nmrc>.
- Hladika, M., Gulin, D. y Bernat, I. (2021). “Revaluation as a model of subsequent measurement of property, plant, and equipment. Case of Croatia”, *Croatian Economic Survey*, 23(1), 63-95, disponible en <https://doi.org/10.15179/ces.23.1.3>.
- Kanapickiene, R. y Keliuotyte-Staniuleniene, G. (2019). “Disclosure of non-current tangible assets information in local government financial statements: The case of Lithuania”, *Economies*, 7(4), 116, disponible en <https://doi.org/10.3390/economies7040116>.
- Krřeková, M. (2017). “Disclosure of Financial Information About the General Government Sector by IPSAS”, *Springer Proceedings in Business and Economics*, 485-495, disponible en https://doi.org/10.1007/978-3-319-49559-0_45.
- Laswad, F. y Botica Redmayne, N. (2015). “IPSAS or IFRS as the Framework for Public Sector Financial Reporting? New Zealand Preparers’ Perspectives”, *Australian Accounting Review*, 25(2), 175-184, disponible en <https://doi.org/10.1111/auar.12052>.
- Liu, L. (2022). “Evaluation Method of Financial Accounting Quality in Colleges and Universities Based on Dynamic Neuron Model”, *Computational Intelligence and Neuroscience*, 1-11, disponible en <https://doi.org/10.1155/2022/8520576>.
- Mnif, Y. y Gafsi, Y. (2020). “A contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)”, *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1089-1117, disponible en <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2019-0480>.
- Nell, Tobias, (2019). “Financial notes reporting quality. A conceptualization and empirical analysis of financial reporting quality using the example of notes reporting on intangible assets under IFRS”, *SSRN*, 292, disponible en <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3501589>.
- Patiño, R., Valero, G., Plata, M. y González, S. (2017) “Efectos de las normas contables internacionales en las instituciones de educación superior en Colombia”, *Actualidad Contable*, 20(35),46-70, disponible en <https://www.redalyc.org/journal/257/25751155004/html/>.
- Regueira, R. M. (2004). “Variable, su clasificación y escala de medición”, *Oro*, 5 (15) primavera 2004. 220-223, disponible en <http://www.cmd.buap.mx/oral/14%20Ano%2005%20::%20Numero%2015/03%20Variable,%20su%20clasificacion%20y%20escala%20de%20medicion.pdf>.
- Rocha de Azevedo, R., Lino, A., Busanelli de Aquino, A. y Pereira, T. (2020). “Financial Management Information Systems and accounting policies retention in Brazil”, *International Journal of Public Sector Management*, 33(2-3), 207-227, disponible en <https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2019-0027>.
- Sánchez-Famoso, V. (2015). *Información financiera sobre activos intangibles a través del estudio de las empresas del IBEX35*, Universidad del País Vasco.
- Schmidhuber, L., Hilgers, D. y Hofmann, S. (2022). “International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): A systematic literature review and future research

- agenda”, *Financial Accountability and Management*. 38(1), 119-142, disponible en <https://doi.org/10.1111/faam.12265>.
- Sellami, Y. M. y Gafsi, Y. (2020). “Public management systems, accounting education, and compliance with international public sector accounting standards in sub-Saharan Africa”, *International Journal of Public Sector Management*, 33(2-3), 141-164, disponible en <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0274>.
- Tua, J. (1990). “Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable”, *Revista Universidad Autónoma de Madrid*, 16, 19-47, disponible en <https://doi.org/10.17533/udea.rc.25020>.
- Wall, A. y Connolly, C. (2016). “Implementing IFRSs in the UK devolved administrations. Accounting”, *Auditing and Accountability Journal*, 29(2), 198-225, disponible en <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2014-1780>.
- Zorio. (2004). “El entramado institucional de la emisión de normas contables: un debate de dimensión local, regional e internacional”, *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, 11, 36-60, disponible en https://www.researchgate.net/publication/28084264_El_entramado_institucional_de_la_emision_de_normas_contables_un_debate_de_dimension_local_regional_e_internacional.