

Las normas internacionales de Contabilidad Pública: su aplicación al caso colombiano

LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PÚBLICA: SU APLICACIÓN AL CASO COLOMBIANO

C.P. Jairo Alberto Cano Pabón*

**Contador General de la Nación. Profesor catedrático, especialista en Gestión Tributaria.*

ASPECTOS GENERALES

Un análisis de la contabilidad desde la perspectiva histórica permite afirmar que su evolución se debe esencialmente a los cambios que presentan permanentemente los sistemas económicos, los cuales van generando, como es natural, nuevas necesidades de información para la gran variedad de usuarios. Son los entornos económicos, políticos y sociales los factores que más condicionan los desarrollos de la disciplina contable. Esto se desprende de los estudios que a nivel internacional se han realizado para efectos de hacer taxonomía o clasificación de los sistemas contables, en donde el entorno y los elementos específicos de los sistemas de contabilidad son los criterios fundamentales que más contribuyen a estos propósitos taxonómicos.

En términos generales, la historia colombiana revela hasta finales del siglo XX un aislamiento de tipo económico que se evidencia con el análisis de las exportaciones e importaciones y su baja relación con el producto interno bruto PIB, situación que sin duda alguna ha tenido fuertes influencias sobre nuestro modelo de contabilidad, pues, en este caso, el objetivo del sistema es producir una información contable que se ajuste a las necesidades de los usuarios bajo un modelo de desarrollo de economía cerrada.

A partir de 1990 se comienza a observar que Colombia decide progresar económicamente por la vía de la integración, se empiezan a evidenciar cambios de la política económica con el fin de lograr mayor participación del país en la economía mundial. Hoy se puede afirmar con relativa tranquilidad que el proceso de internacionalización de la economía nacional (o globalización, si se quiere) es un proceso sin reversa que “permite un juego más libre de las fuerzas de mercado”. Esta nueva realidad sugiere necesariamente un fortalecimiento de las fuerzas productivas y una modernización de los sistemas de

información a fin de ser más competitivos.

No cabe duda que la globalización es una nueva alternativa de desarrollo, en donde la contabilidad, como generadora de sistemas de información, ocupa un lugar preponderante, pues a partir de ella se obtiene el conocimiento necesario para controlar adecuadamente los recursos de un determinado ente, cualquiera sea su objeto social. En esta medida, la contabilidad también deberá experimentar las transformaciones acordes con las nuevas exigencias y desarrollos.

NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Puede afirmarse que el tema de normas internacionales de contabilidad pública es un tema poco tratado y conocido. Mientras que las normas de IASB (antes IASC) han sido ampliamente divulgadas y estudiadas, además discutida su conveniencia en el contexto nacional desde hace un tiempo bastante considerable; las normas de contabilidad pública han permanecido en el “anonimato”.

La anterior situación puede encontrar explicación en los siguientes hechos: de un lado al poco tiempo de emisión de normas de contabilidad propiamente dichas por parte del organismo emisor IFAC (pese a su existencia desde 1977), de otro, a la urgencia manifiesta de aplicar las normas de IASB a partir del año 2005, y, finalmente, a la poca atención prestada a este tema por el organismo regulador de la contabilidad pública en nuestro medio, derivada de una actitud similar de organismos como el FMI y el Banco Mundial.

Dada esta situación, es pertinente insistir que así como para el sector privado existe el IASB como organismo emisor de normas internacionales de contabilidad, el sector público tiene a la Federación Internacional de Contadores (IFAC), el cual, a través de su Comisión del Sector Público (PSC, por su sigla en inglés), emite normas internacionales de contabilidad pública (comúnmente conocidas como IPSAS International Publics Accounting Standars, o en otros casos denominadas NIC SP Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público); y en la actualidad el tema reviste toda la importancia para la Contaduría General de la Nación (CGN) y comienza a despertarse un gran interés en la comunidad académica.

Para un acercamiento con las mencionadas normas, se relaciona en el siguiente recuadro un listado de las veinte normas que hasta el momento se han emitido, incorporando para cada caso una breve descripción:

Número	Denominación	Descripción del contenido de la norma*
1	Estado de flujos de efectivo	Por su contenido, puede afirmarse que esta norma contiene el marco de conceptos en el que se soporta la revelación de la información financiera. Tiene como objetivo “establecer la forma en que los estados financieros para propósitos generales deben ser presentados para poder asegurar su comparatividad, tanto con los estados financieros de ejercicios anteriores de la propia entidad, como con los de otras entidades. (...) establece las consideraciones generales que se debe observar para la presentación de estados financieros, así como las pautas para su estructuración y los requisitos mínimos para el contenido de los estados financieros cuya preparación se hace por el método contable de lo devengado...”.
2	Estado de flujos de efectivo	Su objetivo “...es preceptuar el suministro de información sobre los cambios históricos producidos en el efectivo y equivalentes de efectivo de una entidad, mediante el uso de un estado de flujos de efectivo que clasifique los flujos producidos durante el ejercicio por las actividades de operación, inversión y financiación de la entidad”.
3	Superávit o déficit neto del ejercicio, errores sustanciales y cambios en las políticas contables.	Establece la clasificación y revelación de las partidas extraordinarias y la revelación por separado de ciertas partidas de los estados financieros, especifica el tratamiento contable que se debe dar a los cambios en las estimaciones contables, en las políticas contables y en la corrección de errores fundamentales. Con lo anterior se facilita el propósito de comparabilidad que persiguen los estándares internacionales.
4	Efectos de las variaciones en el tipo de cambio	Tiene como propósito reconocer en los estados financieros el efecto financiero de las variaciones en los tipos de cambio. Incorpora el tratamiento contable de las transacciones realizadas en moneda extranjera, así como de las operaciones extranjeras realizadas por entidades que se encuentran en el extranjero, pero que tienen relación con la entidad que presenta información en la moneda nacional.
5	Costos de endeudamiento.	Define el tratamiento contable de los costos asociados con los recursos adquiridos por la entidad por la vía del endeudamiento.

Número	Denominación	Descripción del contenido de la norma*
6	Estados financieros consolidados y tratamiento contable de las entidades controladas.	Establece los requisitos para la preparación y presentación de estados financieros consolidados, así como para el tratamiento contable de las entidades controladas en los estados financieros de la entidad controladora.
7	Contabilidad de inversiones en empresas vinculadas.	Señala el procedimiento para contabilizar inversiones en empresas vinculadas que den origen a una participación en la composición accionaria o en otra estructura formal del capital.
8	Presentación de información financiera de las participaciones en asociaciones en participación.	Proporciona la base para el tratamiento contable de las participaciones en asociaciones en participación. Se entiende por Asociación en Participación el acuerdo obligatorio por el cual dos o más partes interesadas se comprometen a emprender una actividad sujeta a control mancomunado. Para el caso colombiano, el Joint Venture y las cuentas en participación (en general contratos de riesgo compartido), son ejemplos de asociaciones en participación.
9	Ingresos provenientes de transacciones de intercambio.	Prescribe el tratamiento contable de los ingresos provenientes de transacciones y hechos originados en actividades de intercambio. La misma norma establece que este tipo de actividades se originan en la prestación de servicios, venta de bienes, y el uso dado por terceros a activos de la entidad, que genera para ésta intereses, regalías y dividendos. Son actividades de intercambio.
10	Presentación de información financiera en una economía hiperinflacionaria.	Describe el tratamiento contable para la elaboración y presentación de los estados financieros de una entidad en la moneda de una economía hiperinflacionaria. Uno de los aspectos que caracterizan a una economía hiperinflacionaria, según lo expresa la norma internacional, es que la tasa de inflación acumulada a los tres años se aproxima o excede al 100%.
11	Contratos de construcción	Prescribe el tratamiento contable de los costos e ingresos asociados a los contratos de construcción. La norma identifica los convenios que deben clasificarse como contratos de construcción, ofrece pautas respecto a los tipos de contratos de construcción que pueden surgir en el sector público, y especifica la base para el reconocimiento y revelación de los gastos del contrato y, si es pertinente, del ingreso del contrato.

Número	Denominación	Descripción del contenido de la norma*
12	Existencias	Señala pautas para la determinación del costo y su posterior reconocimiento como gasto, incluyendo las reducciones contables efectuadas en el valor realizable neto. Ofrece también pautas respecto a las fórmulas de costeo que se usan para la asignación de costos a las existencias. La misma norma indica que las existencias comprenden bienes comprados, mantenidos y/o
13	Arrendamientos	Define, para los arrendatarios y arrendadores, las políticas de contabilidad apropiadas y las revelaciones que se deberán hacer en relación con los arrendamientos financieros y de operación.
14	Hechos ocurridos después de la fecha de presentación	El objetivo de la presente Norma es prescribir: (a) Cuándo deberá ajustar la entidad sus estados financieros en razón de hechos ocurridos después de la fecha de presentación; y qué revelaciones deberá hacer la entidad sobre la fecha en que los estados financieros fueron autorizados para su emisión y sobre los hechos ocurridos después de la fecha de presentación. La Norma también prescribe que la entidad no deberá preparar sus estados financieros con base en el principio de empresa en marcha si los hechos ocurridos después de la fecha de presentación indican que este principio no es apropiado.
15	Títulos financieros: su revelación y presentación	Prescribe los requisitos para la presentación de títulos financieros en cuentas de balance e identifica la información que se debe revelar, tanto sobre títulos financieros en cuentas de balance (reconocidos), como sobre títulos financieros en cuentas de orden (no reconocidos). La norma recomienda la revelación de información sobre la naturaleza y alcance del uso de los títulos financieros por parte de la entidad, los propósitos financieros que los títulos cumplen, los riesgos asociados a ellos y las políticas de la administración para controlar tales riesgos.
16	Inmuebles mantenidos como una inversión financiera.	Prescribe el tratamiento contable de los inmuebles cuyo uso no está asociado directamente a las operaciones ordinarias de la entidad, por los cuales la entidad percibe un ingreso o rendimiento.

Número	Denominación	Descripción del contenido de la norma*
17	Bienes de uso	Determina el tratamiento contable para los bienes de uso. De acuerdo con esta norma los bienes de uso son activos tangibles que: (a) están en poder de una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para locación a otros, o para fines administrativos; y (b) se espera serán utilizados durante más de un período de información.
18	Presentación de Información por segmentos.	Establece los principios para la presentación de información financiera por segmentos. La misma norma define el concepto de “segmento” como una actividad o grupo de actividades de la entidad, que son diferenciables y para las cuales es apropiado presentar información financiera separada, con el fin de evaluar la gestión pasada cumplida por la entidad para alcanzar sus objetivos, y con el fin de tomar decisiones respecto a la futura asignación de recursos.
19	Provisiones, pasivos y activos contingentes.	Establece el tratamiento contable de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes; identifica las circunstancias en que las provisiones deben reconocerse, la forma en que deben valorarse y las revelaciones que sobre ellas deben hacerse. Igualmente se refiere a la revelación de determinada información sobre los pasivos y activos contingentes, con el fin de hacer posible que el usuario entienda la naturaleza, oportunidad y monto de tales partidas.
20	Revelaciones sobre entes vinculados.	Establece como requerimiento la revelación de toda relación de entes vinculados en que exista un control; así como la revelación de información sobre las transacciones entre la entidad y sus entes vinculados

*La descripción es tomada esencialmente del objetivo que tiene cada norma internacional de contabilidad pública. Estas normas aplican para todas las entidades del sector público, excepto “Empresas Públicas”, entidades éstas que, en el caso colombiano, corresponden fundamentalmente a Empresas Industriales y Comerciales del Estado y Sociedades de Economía Mixta.

En la parte introductoria de la primera NIC SP, relativa a la presentación de estados financieros, se indica que “El Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (el Comité) se halla desarrollando en la actualidad un conjunto de normas de contabilidad recomendadas para las entidades del sector público, bajo la denominación de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). El Comité reconoce los importantes beneficios que conlleva el lograr una información financiera consistente y comparativa entre diferentes jurisdicciones y considera que las NICSP cumplirán un rol fundamental para hacer que tales beneficios se materialicen.

La adopción de las NICSPs por parte de los gobiernos acrecentará tanto la calidad como la comparatividad de la información financiera presentada por las entidades del sector público de los diversos países del mundo. El Comité reconoce el derecho de los gobiernos y los entes normativos de establecer pautas y normas contables para la presentación de la información financiera del sector público de sus respectivas jurisdicciones. El Comité recomienda la adopción de las NICSP y la armonización de los requisitos nacionales con las NICSP. Los estados financieros llevarán la especificación de que cumplen con las NICSP sólo si cumplen con todos los requisitos de cada Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público que les sea aplicable”. Subraya fuera de texto.

Sin entrar a debatir sobre la forma como se debe desarrollar el proceso sobre normas internacionales de contabilidad en nuestro país (adopción o ajuste que conduce a armonizar), es importante que el lector se percate de las situaciones que se vienen exponiendo en el trabajo y de las consideraciones de la IFAC subrayadas en el párrafo anterior, para que saque sus propias conclusiones.

ACCIONES ADELANTADAS POR LA CGN

Para la Contaduría General de la Nación, en cabeza del Contador General de la Nación, el tema de normas internacionales de contabilidad pública reviste toda la importancia. Por ello, la “armonización de las normas emitidas por este organismo con los parámetros establecidos por IFAC” se ha materializado en un proyecto de investigación que pretende determinar las diferencias entre unas normas y otras, y realizar las modificaciones que se consideren pertinentes para lograr la “armonización de los requisitos nacionales con las NICSP”.

Sin pretender hacer en esta parte del trabajo desarrollos exhaustivos sobre los hallazgos o análisis comparados realizados por el Grupo de Investigación, se indican seguidamente algunos aspectos importantes que ilustran sobre la aplicación de las normas internacionales al caso colombiano:

Aspectos generales del análisis.

Se destacan los siguientes aspectos:

1. La estructura de las normas internacionales de contabilidad para el sector público difiere sustancialmente de la que ha desarrollado la Contaduría General de la Nación. Así, las normas internacionales de contabilidad tratan los temas de manera aislada, por ejemplo, los temas sobre “Títulos Financieros” y el relativo a la “Contabilidad de Inversiones en Empresas Vinculadas”, aunque tienen relación, se reglamentan mediante dos normas:

NICSP 15 y 7, respectivamente; en tanto que el Plan General de Contabilidad Pública colombiano desarrolla las normas técnicas de manera integral atendiendo a la estructura de los Estados Contables. En el caso de las inversiones se desarrolla toda la temática en una sola norma (Norma Técnica relativa a las inversiones). Ello no implica necesariamente que la forma de reconocer y revelar los hechos económicos entre una y otra normativa sea distinta.

Respecto de esta diferencia, y atendiendo la recomendación del Grupo de Investigación de Normas Internacionales de Contabilidad, la Contaduría General de la Nación ha decidido continuar con su propia estructura normativa, por las siguientes razones:

- ! Los usuarios de la información y quienes deben aplicar la regulación conocen suficientemente la estructura actual, la cual goza de características tales como sistematicidad y coherencia.
- ! Cambiar la estructura podría representar confusión a los usuarios de la información y de la normas, por cuanto en las NIC SP no se encuentran desarrollados todos los temas que ha normatizado la CGN.
- ! Se considera que el asunto de la estructura de la regulación es de forma. Lo realmente importante son los aspectos procedimentales cuya aplicación hace diferente a la información contable en uno y otro país, así se expresa en las NIC SP.

2. Existen aspectos desarrollados por las normas internacionales que no son tratados de manera *específica* por las normas locales, es decir que no se encuentran regulados mediante la expedición de un acto administrativo (circular externa o resolución, por ejemplo). No obstante están desarrollados en el marco conceptual o en el modelo instrumental del Plan General de Contabilidad Pública. Ejemplos de estos aspectos son:

- ! “Superávit o Déficit Neto del Periodo, Errores sustanciales y Cambios en las Políticas Contables” (NICSP 3).
- ! “Costos Financieros” (NICSP 5).
- ! “Contratos de Arrendamiento” (NICSP 13).
- ! “Contratos de Construcción” (NICSP 11).
- ! “Inmuebles mantenidos como una Inversión (Financiera)” (NICSP 16).
- ! “Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes” (NICPS 19).

3. Existen aspectos no desarrollados por las normas nacionales. Ejemplos de estos aspectos son:

- ! “Presentación de información Financiera de las Participaciones en Asociaciones en Participación” (NICSP8).
- ! “Presentación de Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias” (NICSP 10).

4. Las Normas no mencionadas específicamente en los dos últimos puntos son objeto de análisis a fin de encontrar los elementos susceptibles de ajuste.

5. Se observa una diferencia terminológica para la definición de conceptos que no implican diferencias semánticas, como por ejemplo el término de “devengado” en la norma internacional y el de “causación” en la normativa contable local. Otro ejemplo de esta situación es el término “Empresa en Marcha” para la norma internacional y “Gestión Continuada” para la norma local.

En este caso, se recomienda, de considerarse estrictamente necesario, hacer la adopción de los términos que trae la normativa internacional.

6. En ciertos casos, puede evidenciarse para ambas normas una equivalencia terminológica, pero que su semántica o significado es diferente. Como ejemplo es pertinente citar el concepto de “Activo”.

7. La normatividad contable pública colombiana ha definido bajo la lógica deductiva la construcción de su Marco Conceptual, el cual atendiendo a esta misma lógica contiene los siguientes elementos: postulados, objetivos, usuarios, características y requisitos de la información, principios y normas técnicas. Por su parte, la Norma Internacional establece que las políticas contables están constituidas por principios, métodos, convencionalismos, reglas y prácticas de carácter específico. Esta estructura no hace explícita la sistematización de los elementos que conforman o deben conformar un marco conceptual como fundamento de la regulación contable que condiciona a los sistemas de información.

8. El objetivo de la Norma Internacional es definir estándares globales, mientras que el de la norma local es regular específicamente los procedimientos aplicables al sector público colombiano, considerando sus particularidades.

9. Hasta el momento las normas internacionales de contabilidad pública emitidas por IFAC, han sido producto de adaptaciones (en muchos casos

adopciones) que se han hecho de las normas internacionales de contabilidad emitidas por IASC.

10. El planteamiento del numeral anterior, el hecho de que la Norma Internacional de Contabilidad Pública reglamente específicamente “Estados Financieros de Propósito General”, y el contenido de las mismas normas internacionales, son argumentos que permiten colegir que estas normas tienen un enfoque privado y, en consecuencia, son eminentemente financieras; en tanto que las normas emitidas por la CGN, además de lo financiero, se soportan en el postulado de la “utilidad social” de la información contable.

11. Las diferencias en los objetivos, la estructura, la terminología y otros aspectos idiomáticos, así como los enfoques, generan dificultades en el proceso comparativo.

12. Las Normas Internacionales de Contabilidad no desarrollan los aspectos generales que caracterizan al sector público, en tanto que la norma contable colombiana desarrolla temas como por ejemplo los relativos al Plan de Desarrollo y su ejecución, al presupuesto de ingresos y gastos y su ejecución, a la inversión social, mecanismos de financiación, las transferencias e ingresos fiscales, el crédito público, los recursos naturales y del ambiente, los bienes de beneficio y uso público; temas que pueden ser considerados como fortalezas frente a los estándares internacionales. Y en esta medida serán expuestos a la IFAC para que sean objeto de discusión y retroalimentación del proceso de normalización internacional que se adelanta en materia de contabilidad pública.

Aspectos específicos del análisis.

Los siguientes aspectos se desprenden esencialmente del análisis comparado de la norma internacional número 1 (presentación de estados financieros) con el Plan General de Contabilidad Pública PGCP:

1. El ámbito de aplicación de las normas internacionales se extiende a todas las entidades del sector público con excepción de las “Empresas Públicas”, en tanto que la norma contable nacional aplica a todas las entidades que hacen parte de la estructura del Estado. Adicionalmente, incluye las personas naturales o jurídicas que manejen recursos públicos, en lo relacionado con éstos.

2. El concepto de “Empresa Pública” de que trata la norma internacional se refiere a la “..entidad que reúne todas las siguientes características:

- ! Es una entidad que tiene la facultad de contratar en su propio nombre.
- ! Se le ha asignado la autoridad financiera y operativa de llevar a cabo un negocio;
- ! En el normal curso de su negocio vende, a otras entidades, bienes y servicios en que incluye una utilidad o la recuperación del costo total de los mismos;
- ! No depende de un financiamiento continuo de parte del gobierno para permanecer como empresa en marcha (excepto en el caso de la compra de productos en condiciones de libre mercado); y
- ! Es controlada por una entidad del sector público.

La norma internacional precisa que “El término Empresa Pública (EP) incluye empresas comerciales, como las de servicio público, y empresas financieras, como las instituciones financieras. Las EP no son, en lo esencial, diferentes a las entidades que realizan actividades similares en el sector privado”.

En este sentido, para el caso colombiano, son Empresas Públicas aquellas entidades creadas por ley o que la misma ley autoriza su funcionamiento, y tienen como objeto social el desarrollo de actividades industriales y/o comerciales. Son ejemplos de este tipo de entidades las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y las Sociedades de Economía Mixta.

3. La norma internacional no aplica a partidas no significativas, en tanto la normativa nacional orienta a los entes públicos para el debido reconocimiento de todos los hechos económicos, financieros y sociales que éste haya realizado, atendiendo la universalidad como característica de la información contable pública.

4. El PGCP tiene previsto un desarrollo mucho más amplio en cuanto a los estados contables e informes complementarios a nivel individual y consolidado. La NICSP 1 considera únicamente los estados contables básicos, a los que denomina de “uso general”, en tanto que el PGCP considera, adicionalmente, estados fiscales, estados de naturaleza cualitativa y una amplia gama de informes complementarios a nivel individual y consolidado.

5. Tanto la norma nacional como la internacional coinciden en la base de “causación” (término utilizado por la norma nacional) o devengado (término utilizado por la norma internacional) para reconocer contablemente las operaciones que realizan los entes públicos; es decir, que los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos.

6. Se evidencia una diferencia semántica en el concepto de “Activo”. Mientras la norma nacional define el concepto en términos de las “Cuentas representativas de los bienes, derechos y pertenencias, tangibles e intangibles, del ente público, de los cuales se espera contribuyan al desarrollo de la función administrativa o cometido estatal”, la norma internacional lo define como los “recursos controlados por la entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluirán a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicio”. Subraya fuera de texto. Puede evidenciarse que la norma nacional no define a los activos como recursos controlados, pues ello significaría que gran cantidad de bienes y derechos que actualmente se manejan en cuentas de orden, pasaran a hacer parte de los activos, produciéndose un efecto bastante significativo que distorsionaría la información contable, razón por la cual el Grupo de Investigación no propone modificación alguna a la norma nacional.