

Hacia unas normas internacionales de contabilidad pública

Manel Casas i Campo

Jefe del Gabinete del Síndic Major de la
Sindicatura de Comptes de Catalunya

Las perspectivas de la existencia de unas normas internacionales de contabilidad para el sector público han sido hasta hoy más bien exiguas. No obstante, como se verá, el panorama comienza a cambiar.

Las normas de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)

La Comisión de Normas de Contabilidad (CNC) de la INTOSAI se propuso elaborar unas normas para que fueran utilizadas por sus miembros. Los temas seleccionados fueron los siguientes:

- ① Usuarios de los informes financieros
- ② Objetivos de los informes financieros
- ③ Atributos de los informes financieros
- ④ Principios de Contabilidad
- ⑤ Definición, reconocimiento y medición de los activos, pasivos, ingresos y gastos
- ⑥ Definición del órgano cuenta-dante

Para la elaboración de las normas la CNC confecciona un borrador y

cuando se alcanza un consenso en el seno de la INTOSAI, se elaboran definitivamente en forma de Declaraciones y se remiten a sus miembros. Estas Declaraciones tienen un carácter general u orientativo para que los miembros de la organización puedan desarrollar normas más específicas.

Hasta la fecha las únicas normas aprobadas son las dos primeras¹

Las normas de la Federación Internacional de Contadores (IFAC)

El Comité del Sector Público (CSP) de la IFAC tiene como objetivo desarrollar programas dirigidos a mejorar la gestión financiera y la "accountability"² del sector público. El CSP ha elaborado unos proyectos de

1.- Para la obtención de estas normas por INTERNET pueden consultar la web, <http://www.intosai.magnet.at/intosai/>

2.- Según F. Termes Anglès "accountability" significa la responsabilidad que recae sobre

normas relativas a la presentación de la información financiera del sector público.

El CSP toma como base de su trabajo las normas de contabilidad privada emitidas por la IASC (International Accounting Standards Committee), puesto que la mayoría de principios básicos son los mismos en los sectores público y privado. Aunque hay diferencias contextuales, p.e. el ánimo de lucro, el tratamiento contable de la mayoría de transacciones es el mismo; por lo tanto no es necesario inventar lo que ya está inventado.

Estas normas serán aplicables a organismos de los gobiernos central, autonómico y local, pero no a las em-

una persona o grupo, sea por la veracidad de las cuentas o estados financieros, sea por la gestión, operatividad o buen funcionamiento de la entidad, servicio o programa que está a su cargo. Incluye la idea de que el responsable pueda ser llamado a justificarse o a dar fe (rendir cuentas) ante aquellos que le han autorizado (sus superiores, el público, etc.)

presas públicas que se rigen por las normas de contabilidad del sector privado.

Los proyectos de normas en cuestión son ocho³; se han enviado a gobiernos, órganos de control externo, miembros de la IFAC y a otros colectivos profesionales para que realicen las aportaciones que crean oportunas. Las aportaciones a los cinco primeros proyectos debían hacerse antes del 31 de diciembre de 1998 y las aportaciones a los restantes hay tiempo hasta el 30 de abril de 1999.

Las normas están elaboradas de tal modo que permiten su aplicación en función del criterio seguido en los diferentes países para el registro de las operaciones contables: criterios de devengo, devengo modificado, caja y caja modificado.

El criterio de devengo modificado significa que la contabilidad recoge el inmovilizado como un gasto más; el criterio de caja modificado significa que los cobros y pagos que tienen lugar durante un mes aproximadamente después del final de ejercicio se contabilizan como cobros y pagos del ejercicio anterior.

Los proyectos de normas (PN) publicados son los siguientes:

- ▶ PN1. PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS
- ▶ PN2. ESTADO DE FLUJOS DE TESORERIA
- ▶ PN3. SUPERÁVIT O DÉFICIT NETO DEL PERÍODO, ERRORES FUNDAMENTALES Y CAMBIOS EN POLÍTICAS CONTABLES.
- ▶ PN4. LOS EFECTOS PRODUCIDOS POR LAS FLUCTUACIONES EN LOS TIPOS DE CAMBIO EN MONEDA EXTRANJERA
- ▶ PN5. COSTES DEL ENDEUDAMIENTO

- ▶ PN6. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS E INFORMACIÓN CONTABLE DE LAS ENTIDADES CONTROLADAS
- ▶ PN7. CONTABILIZACIÓN DE INVERSIONES EN ENTIDADES ASOCIADAS
- ▶ PN8. INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS PARTICIPACIONES EN "JOINT VENTURES"

A continuación efectuamos una síntesis de los cinco primeros proyectos de normas citados, dado que los tres restantes han sido publicados en el momento de cerrar la edición del presente número y no hemos tenido tiempo de comentarlos en el presente artículo.

PN1. PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

El objetivo de esta norma es determinar qué estados financieros deben formularse y la forma en que estos deben presentarse, a fin de que sean comparables con períodos anteriores y con otros organismos del sector público.

Para lograr ese objetivo, la norma establece la estructura y el contenido mínimo de los estados financieros y ofrece consideraciones sobre los conceptos de imagen fiel, políticas contables, empresa en funcionamiento, consistencia, materialidad, y no compensación aplicados al sector público.

Cuando rige el criterio de devengo o de devengo modificado los estados financieros se componen de los documentos siguientes:

- ① Balance de Situación
- ② Cuenta de Resultados
- ③ Estado de Variación de Activos y Pasivos
- ④ Estado de Flujos de Tesorería
- ⑤ Políticas contables y notas explicativas

Cuando rige el criterio de caja o de caja modificado los estados financieros son solamente:

- ⑥ Estado de Flujos de Tesorería
- ⑦ Políticas contables y notas explicativas

PN2. ESTADO DE FLUJOS DE TESORERIA

Este documento identifica los orígenes y aplicación de los recursos de tesorería durante el período y el saldo de tesorería a la fecha del informe.

El estado recoge los flujos de Tesorería siguientes:

- Flujos netos de las actividades ordinarias
- Flujos netos de actividades de inversión
- Flujos netos de actividades de financiación

La norma describe los conceptos que componen el estado de Flujos de Tesorería, según se sigan los criterios de caja y devengo modificados o no.

Las normas están elaboradas de tal modo que permiten su aplicación en función del criterio seguido en los diferentes países para el registro de las operaciones contables

3.- Para la obtención de estas normas por INTERNET pueden consultar la web, <http://www.ifac.org>.

PN3. SUPERÁVIT O DÉFICIT NETO DEL PERÍODO, ERRORES FUNDAMENTALES Y CAMBIOS EN POLÍTICAS CONTABLES

SUPERÁVIT O DÉFICIT NETO DEL PERÍODO

Cuando los criterios de devengo o de devengo modificado sirvan de base para preparar los estados financieros, todas las partidas de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio se deberán incluir en la determinación del superávit o déficit público.

El superávit o déficit neto del ejercicio comprende los siguientes componentes que deben figurar por separado en los estados financieros:

- Superávit o déficit de las actividades ordinarias
- Partidas extraordinarias

Las partidas extraordinarias son raras e inusuales; por ejemplo la expropiación de activos o los desastres naturales, como las inundaciones. Deberán figurar adecuadamente separadas en los estados financieros.

Cuando haya partidas de ingresos y gastos de actividades ordinarias, cuyo tamaño, naturaleza o incidencia sea relevante para comprender las actividades del organismo en el ejercicio, la naturaleza y importe de dichas partidas figurará separadamente. Ejemplos de estas partidas pueden ser: venta de activos, litigios u operaciones discontinuas.

ERRORES FUNDAMENTALES

Los errores en los estados financieros de ejercicios precedentes pueden ser descubiertos en el ejercicio corriente. Los errores pueden ser matemáticos, de aplicación de políticas contables, de interpretación de hechos, de fraudes o de otras causas.

Cuando ocurren, en los estados financieros deben figurar la siguiente información:

- Naturaleza del error fundamental
- Importe de la corrección en el ejercicio corriente y en ejercicios anteriores
- La información comparativa corregida

CAMBIOS EN LAS POLÍTICAS CONTABLES

Los usuarios han de poder comparar los estados financieros de un organismo durante un periodo de tiempo para poder identificar sus tendencias; por lo tanto las políticas contables deben de ser uniformes.

Un cambio en los criterios de devengo o caja, es un cambio de política contable. Cuando un cambio de política contable tiene efectos materiales en el ejercicio corriente, en ejercicios anteriores o en ejercicios posteriores, en los estados financieros debe figurar la siguiente información:

- Las razones del cambio
- El importe de los ajustes en el ejercicio corriente y en los anteriores
- La información comparativa corregida

PN4. LOS EFECTOS PRODUCIDOS POR LAS FLUCTUACIONES EN LOS TIPOS DE CAMBIO EN MONEDA EXTRANJERA

El principal problema de la contabilización de transacciones en divisas es decidir qué tipo de cambio usar y cómo reconocer en los estados financieros los efectos de las fluctuaciones de los mismos.

Las transacciones en divisas inicialmente se registraran aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de la transacción.

Los estados financieros deben reflejar:

- El importe de las diferencias de cambio incluidas en el déficit o superávit del ejercicio.

- La clasificación de estas diferencias separadamente de los activos y pasivos correspondientes y su conciliación entre el comienzo y final del ejercicio.

PN5. COSTES DEL ENDEUDAMIENTO

Los costes del endeudamiento incluyen:

- Intereses de préstamos a corto y largo plazo
- Amortizaciones de descuentos, primas y otros incurridos en la formalización de los préstamos.
- Cargas financieras de "leasing"
- Diferencias de cambio de préstamos en moneda extranjera

La norma ofrece directrices en el supuesto de capitalización de costes de endeudamiento cuando los préstamos sean destinados a la adquisición o construcción de activos.

Conclusiones

El CSP prevé que estas primeras normas comenzaran a publicarse de forma definitiva a partir del próximo junio y que la publicación completa estará antes del 31 de diciembre del 2001. El plan del CSP contempla elaborar en los dos próximos años veinte proyectos más de normas.

La existencia de unas normas de contabilidad pública internacionales es necesaria para mejorar la calidad de la información financiera, lo cual permitirá a los ciudadanos evaluar mejor las decisiones tomadas por los gobiernos con respecto a la distribución de los recursos; de este modo se incrementará la transparencia y la "accountability" del sector público a nivel mundial. El éxito de este esfuerzo depende de la aceptación y respaldo de los diferentes colectivos implicados de cada país, entre los cuales figuramos los lectores de esta revista. ■