

Bases de Contabilidad Pública

Comentarios al documento “El desarrollo de las normas contables internacionales del Sector Público” (IFAC)

Ferrán Termes i Anglés

Ignacio Cabeza del Salvador

Miembros del Comité del Sector Público del IACJCE

Introducción

En fechas recientes, el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contabilidad (IFAC) invitó a los miembros del Comité del Sector Público del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España-Federación de Expertos Contables Europeos a elaborar los comentarios que se consideraran oportunos acerca de las hipótesis básicas contables que han de regular las normas internacionales de contabilidad pública.

La petición partía de recordar que, hasta estos momentos, las normas internacionales de contabilidad pública se han desarrollado de acuerdo con las cuatro bases de contabilidad que de forma muy esquemática se enuncian a continuación:

▶ Caja o base contable por la que los ingresos y gastos se contabilizan en el momento en

que se produce el cobro y el pago respectivamente.

▶ Caja modificado: partiendo de la definición anterior, permite incorporar a los estados financieros del ejercicio los cobros y pagos efectuados en un periodo de tiempo determinado posterior al cierre del ejercicio, citándose expresamente como “alrededor de un mes” el plazo de ampliación que pudiera utilizarse.

▶ Devengo, o contabilización de las transacciones en el momento en que efectivamente se reconoce el derecho y la obligación, con independencia de cuando se efectúe el cobro o pago correspondiente.

▶ Devengo modificado, básicamente coincide con el anterior, excepto porque no se contempla la depreciación de los elementos de inmovilizado.

Sin embargo, en la actualidad, el IFAC se está replantean-

do esta situación en el sentido de limitar exclusivamente los desarrollos de las normas contables a las bases de caja y devengo, no contemplando en su normativa las bases “intermedias”.

En esta línea se solicitaba a los miembros de los comités del Sector Público su opinión sobre esta posible simplificación de las bases contables y sus efectos. Esta petición se estructuraba expresamente en un conjunto de cuestiones o preguntas.

A continuación se traslada un resumen de los comentarios emitidos por el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España al citado documento cuya divulgación consideramos conveniente por la importancia y trascendencia de la cuestión objeto de debate.

Por razones de operatividad, estos comentarios se estructuran a través de una reflexión general sobre el contenido esencial del

documento y unas reflexiones sobre las preguntas específicas que solicita el Comité.

Reflexión general

En nuestra opinión y como reflexión general, creemos que es un acierto la limitación de las bases de contabilidad pública exclusivamente a las de caja y de devengo.

La existencia de los anteriores cuatro criterios junto con la diversidad observada en el funcionamiento de los sectores públicos de los distintos países - tanto en su composición y competencias como en su gestión contable- dificultaba enormemente cualquier pretensión de armonizar y homogeneizar la información financiera del Sector Público así como su comparabilidad.

Por otra parte, estamos igualmente de acuerdo con la opinión latente en todo el documento en el sentido de que la hipótesis básica debe ser la de devengo y como tal debe considerarse en el conjunto de normas; esto no impide que por la peculiar situación y composición de los sectores públicos se contemple la posibilidad de aplicar la base de caja.

Preguntas específicas

Partiendo de la reflexión anterior, a continuación señalamos los comentarios que nos sugieren las preguntas específicas establecidas en el Documento.

1ª. Desarrollo o no de las normas internacionales según la base de Caja Modificado

Con relación a la base de "caja modificado", estamos de acuerdo en su no desarrollo es-

pecífico, ya que no aporta nada especial a la información financiera elaborada que no pueda contemplarse dentro las posibles normas dictadas para regular la transición al devengo.

Por otra parte, la posible disparidad y dispersión en cuanto a la duración del "periodo específico" posterior al cierre del ejercicio contable al que se podrían imputar los pagos y cobros así como la posibilidad de que ese periodo complementario sea distinto para uno u otro concepto, podría distorsionar la comparabilidad de la información financiera así como complicar la operatividad en la gestión contable, al menos de las pequeñas entidades públicas. Todo ello sin olvidar su repercusión en el control y seguimiento de la ejecución presupuestaria.

2ª. Desarrollo o no de las normas según la base de Devengo Modificado

Respecto a la base de "devengo modificado", se considera igualmente acertado su no desarrollo. Se avala esta opinión tanto por los comentarios generales anteriores como por los siguientes aspectos:

Creemos que es un acierto la limitación de las bases de contabilidad pública exclusivamente a las de caja y de devengo

Precisaría una regulación específica y exhaustiva, al objeto de identificar claramente qué conceptos de inversión e inmovilizado tendrían la consideración de "gasto".

Habría que normalizar las prácticas observadas en los distintos países

Seguiría constituyendo una excepción fundamental en la aplicación del criterio del devengo, con importantes implicaciones a la hora de determinar, por ejemplo, los costes de las prestaciones de los servicios públicos.

En definitiva, se considera que la utilidad del desarrollo de este criterio no se justifica suficientemente.

3ª. Necesidad o no de elaborar guías de transición de la base de caja a la de devengo.

Sobre el desarrollo de estas guías de transición, se juzga como acertada esta propuesta, ya que beneficiará sustancialmente el proceso de cambio hacia la aplicación del devengo.

Además, estandarizará el propio proceso de cambio y supondrá una definición de los pasos-etapas que deben seguirse, lo que será sumamente útil, especialmente para las pequeñas entidades públicas.

Principal preocupación en esta guía serán todos los aspectos relativos al Inmovilizado y su conciliación con el inventario.

Esta guía, por tanto, deberá contemplar los aspectos básicos del cambio, las masas patrimoniales esenciales afectadas y la información especial que debe ofrecerse en las cuentas anuales en tanto dure el proce-



so. En definitiva, ese documento debería constituirse en una relación de pasos-etapas perfectamente encadenados e interrelacionados.

4ª. **Determinación o no de una fecha máxima para aplicar la base del devengo.**

En nuestra opinión debe establecerse una fecha máxima para adaptarse al devengo, ya que creemos que es el mejor camino para lograr su implantación.

Ahora bien, en la determinación y cuantificación de ese periodo de tiempo habrá que ser muy prudente, teniendo en cuenta los resultados de experiencias de cambio en el sector público, la distinta composición de este sector y la disposición previa de un cuerpo de normas soporte de la implantación, especialmente las relativas al periodo transitorio. Todo ello nos llevaría a fijar un plazo que podríamos situar entre uno a dos años.

Este plazo lo aplicaría en general en todas las normas ya publicadas, salvo que en alguna, con carácter excepcional, se

considere conveniente establecer un periodo específico.

5ª. **Elaboración de una norma exclusiva para la base de caja o contemplar tal posibilidad en el desarrollo de todas las normas**

Consideramos que sería más clarificador una norma exclusivamente para la aplicación de la base de caja. Con ello, por un lado, se ganaría en claridad en la lectura del resto de las normas -

al obviar la transcripción de las peculiaridades derivadas de la base de caja- y, por otro lado, en un sólo documento se reflejaría las exigencias derivadas de la aplicación de este criterio.

Este documento, igualmente, debería desarrollar con detalle los estados financieros anuales y especialmente la información complementaria. Documento que estará permanentemente actualizado y encadenado a la evolución del resto de las normas.

Conclusión

Si bien inicialmente la normalización internacional de la contabilidad del Sector Público se orientaba hacia una cierta flexibilidad en la definición de las hipótesis básicas aplicables a la elaboración de la información financiera pública, actualmente y en línea con los avances científicos y conceptuales en la materia, los pronunciamientos internacionales se inclinan porque dicha información se confeccione de acuerdo exclusivamente con la hipótesis básica del devengo.

No obstante, la propia peculiaridad del Sector Público internacional en cuanto a su diversa composición, funcionamiento y competencias así como la normativa legal establecida en distintos países aconsejan no cerrar del todo las puertas a la utilización de la base de caja en la contabilidad pública.

En este sentido, por tanto, se inclina el anterior documento, al considerar el devengo como hipótesis básica, permitiendo la utilización excepcional del de caja y no desarrollando las bases intermedias o soluciones parciales ■