



Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo

Distr. general
16 de agosto de 2018
Español
Original: inglés

Junta de Comercio y Desarrollo
Comisión de la Inversión, la Empresa y el Desarrollo
Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas
Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes
35º período de sesiones
Ginebra, 24 a 26 de octubre de 2018
Tema 4 del programa provisional

Cuestiones relativas a la aplicación práctica de las normas internacionales de contabilidad y presentación de informes en los sectores público y privado

Nota de la secretaría de la UNCTAD

Resumen

La presente nota contiene un examen de las consideraciones relativas a la aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. En ella se destacan las consecuencias prácticas de las Normas Internacionales de Información Financiera publicadas en los últimos años sobre temas como los instrumentos financieros y los ingresos, y sectores como el de los arrendamientos o los seguros. Además, en la nota se ofrece una sinopsis del estado actual de aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y se abordan cuestiones de tipo normativo, institucional y técnico que afectan a dicha aplicación.



Introducción

1. Los Estados Miembros de las Naciones Unidas vienen señalando desde hace al menos cuatro decenios la importancia de contar con un sector privado dinámico para fomentar la capacidad productiva y aumentar el volumen de contratación y, en última instancia, facilitar el logro de los objetivos de desarrollo económico y social. Las empresas necesitan inversiones de fuentes nacionales e internacionales para desarrollar sus capacidades productivas y mantener su competitividad en un mercado mundial cada vez más integrado. Las entidades que presentan estados financieros fidedignos y comparables tienen más posibilidades de atraer inversiones. Las Naciones Unidas llevan más de cuatro decenios fomentando que las empresas de todo el mundo presenten informes financieros y no financieros fidedignos y comparables. Con este fin, el Consejo Económico y Social estableció el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes en octubre de 1982.
2. Los dos últimos decenios se han caracterizado por la proliferación de normas internacionales en los ámbitos de la contabilidad y la información financiera tanto en el sector público como en el privado, la auditoría y las garantías, así como en la formación y la cualificación profesional de los contadores. A través del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos, la UNCTAD ha contribuido a que los Estados miembros comprendan mejor esas normas y las apliquen de manera más integral y eficaz.
3. Con respecto a las Normas Internacionales de Información Financiera, el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos ha dedicado varios de sus períodos de sesiones anuales a deliberar sobre cuestiones que plantea su aplicación práctica. La secretaría de la UNCTAD preparó documentos de antecedentes y estudios de casos por países a fin de facilitar la comprensión de esas cuestiones y las deliberaciones conexas¹. Además, en los últimos años, el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos ha examinado aspectos prácticos de los mecanismos de fiscalización y ejecución de la normativa en el contexto de los requisitos de presentación de informes corporativos, y ha publicado orientaciones al respecto².
4. A lo largo de los años, los delegados del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos han solicitado reiteradamente en los períodos de sesiones anuales que se delibere sobre la aplicación práctica de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Para atender dicha petición, la secretaría ha organizado una serie de talleres técnicos sobre el tema.
5. La presente nota tiene por objeto facilitar las deliberaciones que tendrán lugar durante el 35º período de sesiones del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos sobre cuestiones relativas a la aplicación práctica de las normas internacionales de contabilidad y presentación de informes en los sectores público y privado. En el primer capítulo se abordan aspectos de la aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera, y se presenta una visión general del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad y del estado actual de la aplicación práctica de las normas en todo el mundo. A continuación se examinan consideraciones relativas a la aplicación práctica de las normas más recientes, que entrarán en vigor en el actual ciclo de presentación de informes o en períodos inmediatamente posteriores. En el segundo capítulo se exponen brevemente los antecedentes de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y se examinan cuestiones relativas a los aspectos normativos, institucionales y técnicos de su aplicación práctica. En el tercer capítulo se presentan las conclusiones y cuestiones para los delegados.

¹ UNCTAD, 2008, *Practical Implementation of International Financial Reporting Standards: Lessons Learned* (publicación de las Naciones Unidas, núm. de venta E.08.II.D.25, Nueva York y Ginebra).

² UNCTAD, 2017, *Monitoring of Compliance and Enforcement for High-Quality Corporate Reporting: Guidance on Good Practices* (publicación de las Naciones Unidas, Nueva York y Ginebra).

I. Aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera

A. Antecedentes

6. Los profesionales de la contabilidad han desempeñado un papel principal en la globalización de las normas contables. Una de las primeras muestras de la globalización de la profesión fue la organización del primer Congreso Mundial de Contadores en 1904. El congreso se celebra desde entonces cada cuatro años, y el próximo tendrá lugar en noviembre de 2018. En 1973, 16 organizaciones profesionales de contabilidad establecieron la Comisión Internacional de Normas de Contabilidad, que emitió una serie de Normas Internacionales de Contabilidad hasta febrero de 2001. Por su parte, el Comité Permanente de Interpretación —adscrito a la Comisión— publicó interpretaciones de dichas normas. En 2001, la Comisión Internacional de Normas de Contabilidad fue sustituida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, que aprobó las normas que se habían publicado y sus interpretaciones, y las compiló en una serie completa de normas e interpretaciones bajo la denominación de Normas Internacionales de Información Financiera.

7. En la actualidad, el conjunto consta de 25 Normas Internacionales de Contabilidad, 17 Normas Internacionales de Información Financiera y 18 Interpretaciones. De las 166 jurisdicciones que abarca el Consejo, 144 exigen que la totalidad o la mayoría de las entidades nacionales que cotizan en sus mercados de capitales y están sujetas a la obligación de presentar públicamente sus resultados apliquen las Normas Internacionales de Información Financiera³. De las 49.000 empresas que cotizan en las 88 principales bolsas de valores del mundo, 27.000 utilizan las Normas Internacionales de Información Financiera. El producto interno bruto combinado de los países que aplican las Normas asciende a 46 billones de dólares de los Estados Unidos⁴.

B. Cuestiones actuales y futuras relativas a la aplicación práctica

8. El conjunto de Normas Internacionales de Información Financiera que se aplica en la actualidad supone un cambio importante para la práctica totalidad de las empresas. Incluye la reforma más amplia jamás llevada a cabo respecto de la contabilidad de los contratos de seguro e importantes ajustes en la contabilidad de instrumentos y arrendamientos financieros y en el reconocimiento y la medición de los ingresos. La importancia del actual programa de aplicación es tal que, en 2016, la Organización Internacional de Comisiones de Valores publicó una declaración sobre la aplicación de las nuevas normas de contabilidad⁵. En ella se destaca la conveniencia de realizar con prontitud una evaluación de las repercusiones que vaya a tener una nueva norma en los estados financieros de una empresa y que comunicar las repercusiones previstas es obligatorio de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad 8, sobre las políticas contables, los cambios y los errores en las estimaciones. La Organización Internacional de Comisiones de Valores señala la conveniencia de que las empresas que cotizan en bolsa proporcionen información cualitativa tan pronto como sea posible, seguida de información cuantitativa cuando hayan evaluado mejor su aplicación de la norma.

³ Véase www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis.

Nota: todos los sitios web mencionados en las notas de pie de página se consultaron en agosto de 2018.

⁴ P. Pacter, 2017, *Pocket Guide to International Financial Reporting Standards: The Global Financial Reporting Language* (Fundación de las Normas Internacionales de Información Financiera, Londres).

⁵ Véase www.iasplus.com/en/news/2016/12/iosco.

Norma 9: Instrumentos financieros

9. La Norma 9 sustituye a la Norma Internacional de Contabilidad 39, que introdujo la exigencia de medir el valor razonable de muchos instrumentos financieros. La Norma 9 constituye la respuesta del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad a la crisis financiera y a la necesidad de sustituir la Norma 39 por otra más fácilmente aplicable. Sin embargo, la eficacia de la nueva norma se ha visto mermada por el hecho de que se publicara por etapas: mientras que la parte que aborda las cuestiones relativas a la clasificación y la medición se publicó en 2009, la versión final de la norma no vio la luz hasta 2015, sin que en ella se contemplen las coberturas de riesgos macroeconómicos, para las cuales sigue siendo aplicable la Norma 39. Se decidió publicar la norma de manera gradual porque se juzgó preferible poner a disposición de los interesados las diferentes mejoras tan pronto como estas estuviesen disponibles.

10. En los comienzos de la crisis financiera, varios bancos afirmaron que la consignación a valor razonable de los instrumentos financieros en un mercado tendente a la baja generaba un catastrófico efecto multiplicador. Sin embargo, análisis posteriores han demostrado que la consignación a valor razonable no tuvo efectos sustanciales en la crisis. En cambio, la Norma 39 sí resultó problemática, al no permitir el reconocimiento de pérdidas crediticias hasta haber incurrido en ellas⁶. El efecto fue que los bancos no señalaron con antelación que se había producido un deterioro en la calidad de sus carteras de préstamos y, cuando se produjeron las pérdidas, se vieron obligados a consignar condonaciones considerables en sus cuentas de resultados.

Provisión por pérdidas crediticias previstas

11. Es posible que el cambio más radical haya tenido lugar en este ámbito. La Norma 9 introduce un enfoque trifásico para la evaluación de los préstamos. En la fase 1, la persona encargada de la preparación de los informes cuantifica las pérdidas crediticias previstas para la cartera de préstamos en los próximos 12 meses. Un préstamo pasa a la fase 2 cuando se determina la existencia de un aumento significativo del riesgo de crédito para toda la cartera. Un indicador de esta situación es la presencia de préstamos que acumulan más de 30 días en mora. Esto lleva al reconocimiento de una pérdida prevista para toda la vida del préstamo, a la que se aplica una tasa de descuento para reflejar la variación de valor del dinero con el paso del tiempo. Se llega a la fase 3 cuando se estima que un préstamo no va a reembolsarse en su totalidad (préstamo deteriorado). Hay normas más detalladas relativas a determinados tipos de instrumentos, por ejemplo los adquiridos con conocimiento de que están afectados por problemas de reembolso (deteriorados).

12. Bajo este enfoque han de prepararse previsiones sobre las pérdidas esperadas, lo cual es probablemente la parte más difícil del ejercicio. Al redactarse la norma, se plantearon preguntas como “¿qué información han de usar los bancos?” o “¿qué período de tiempo tienen que considerar?”. La norma obliga a los bancos a utilizar información razonable y fundamentada, la cual puede ser específica sobre el prestatario —como, por ejemplo, un empeoramiento de su situación financiera— o incluir factores macroeconómicos. Los datos utilizados pueden ser internos, como tendencias estadísticas, o externos. También pueden emplearse datos históricos siempre y cuando se ajusten para reflejar los cambios que hayan podido producirse en las circunstancias.

13. Esta es una esfera en la que los bancos, sus auditores y las autoridades encargadas de establecer normativas y velar por su cumplimiento se encuentran con numerosas dificultades. No obstante, los bancos deben conservar un registro documental de las decisiones que adoptan y los datos que utilizan para fundamentarlas, e informar al respecto.

⁶ Véase, por ejemplo, M. E. Barth y W. R. Landsman, 2010, “How did financial reporting contribute to the financial crisis?”, *European Accounting Review*, 19(3): págs. 399 a 423.

Clasificación y medición

14. La Norma 9 simplifica la manera de enfocar las cuestiones ligadas a la clasificación y la medición. Prevé tres tipos de activos, cada uno con una base de medición distinta. Las categorías se determinan teniendo en cuenta el modelo de negocio observable de la entidad, como se indica a continuación:

a) Activos financieros que se mantienen hasta el vencimiento, fecha en la que se perciben únicamente el capital y los intereses. Estos activos se contabilizan a su costo amortizado. Existen normas para el tratamiento contable de instrumentos complejos, y para determinar si las sumas percibidas han de clasificarse como intereses o capital;

b) Activos financieros que se mantienen hasta el vencimiento, pero que también pueden ser vendidos. Bajo este enfoque se tiene en cuenta que, por lo general, los bancos establecen un balance de sus carteras diariamente y, por lo tanto, se les exige que diferencien qué parte de sus carteras corresponde a ese tipo de activos y qué parte son haberes permanentes. Los activos se consignan a valor razonable en el balance y las variaciones en el valor razonable se consignan en el epígrafe “otro resultado global”⁷. Existe la opción de utilizar el valor razonable cuando se producen desfases contables;

c) Activos financieros no clasificados en las otras dos categorías. Estos activos se contabilizan a valor razonable mediante la imputación de ganancias o pérdidas. Sin embargo, existe una excepción para los instrumentos de renta variable con los que no se negocia. En ese caso, si bien los activos siguen contabilizándose a valor razonable, se consignan en la rúbrica “otro resultado global”, en lugar de como ganancias o pérdidas. No obstante, los dividendos percibidos sí se reconocen como ganancias o pérdidas.

15. En lo que respecta a los pasivos financieros, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ha indicado que los interesados no habían solicitado ningún cambio en los requisitos establecidos por la Norma 39, que en gran medida se mantienen en la Norma 9. Una diferencia importante es que ha dejado de exigirse el desglose de los derivados implícitos.

Cobertura de riesgos

16. La Norma 9 ha simplificado las reglas contables para abordar los componentes de las coberturas de riesgo, tales como la cobertura del riesgo de variación de los precios del combustible para aviación mediante futuros del petróleo, o la cobertura parcial de riesgos, por ejemplo la cobertura del 60% del riesgo cambiario de un instrumento financiero⁸. Además, esta norma introduce el requisito de informar sobre el costo de la cobertura, con el fin de que los usuarios dispongan de más datos sobre las ganancias y las pérdidas asociadas a dicha protección. Las entidades están obligadas a informar sobre sus estrategias de gestión del riesgo y las repercusiones que estas pueden tener sobre los principales estados financieros. La Norma 9 no aborda la cobertura de riesgos macroeconómicos. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad tenía un proyecto en curso sobre esa cuestión, pero la mayoría de sus propuestas fueron rechazadas y la Norma 9 ya se ha finalizado⁹. El Consejo ha seguido trabajando sobre dicho asunto y se prevé que celebre consultas sobre una propuesta alternativa en el momento oportuno.

⁷ Otro resultado global comprende “partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado tal como lo requieren o permiten otras Normas Internacionales de Información Financiera” (Norma Internacional de Contabilidad 1, párr. 7).

⁸ Véase, por ejemplo, Fundación de las Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, “[Board] completes reform of financial instrument accounting”, comunicado de prensa, 24 de julio, en el que se manifiesta lo siguiente: “La Norma 9 introduce un modelo sustancialmente reformado en lo que respecta a la contabilidad de las coberturas de riesgo, que impone mayores exigencias en materia de divulgación de información sobre la actividad de gestión de los riesgos. El nuevo modelo representa una importante mejora del tratamiento contable de las coberturas de riesgo, que lo alinea con las actividades de gestión del riesgo y permite a las entidades reflejar mejor esas operaciones en sus estados financieros”.

⁹ Puede consultarse el resumen de un documento de debate sobre esta cuestión y las opiniones de los interesados en Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2015, “Accounting for dynamic risk management: A portfolio revaluation approach to macrohedging”, Agenda paper 4.

Aplicación práctica

17. El Banco Nacional de Australia fue una de las primeras organizaciones en adoptar la Norma 9 (Norma de Contabilidad de Australia 9). El Banco preparó material informativo destinado a los inversores para explicar el efecto de la Norma 9 y señaló que había tenido que aumentar su provisión colectiva por deterioro del valor en 725 millones de dólares australianos, aunque también se realizó un ajuste equivalente en la rúbrica “beneficios no distribuidos”. Los datos mostraron que la utilización del método de pérdidas crediticias previstas haría que se reconociesen con mayor prontitud que bajo la Norma 39 las provisiones por deterioro del valor. El Banco señaló que con las nuevas categorías de activos una proporción mayor de sus préstamos se consignaría a costo amortizado y saludó la posibilidad de reconocer los activos mantenidos hasta el vencimiento y los que pueden ser objeto de venta a valor razonable consignando las variaciones como ganancias o pérdidas.

Derogaciones para las aseguradoras

18. El sector de las aseguradoras se enfrenta a dos grandes cambios que afectan a sus balances contables, a saber, la Norma 9 en 2018 y la Norma 17, sobre contratos de seguros, en 2021. Las aseguradoras han señalado que existe el riesgo de que los activos incluidos en los balances se consignen a valor razonable desde 2018, y que esto no suceda para las obligaciones hasta 2021. Ese desajuste contable podría generar cierta volatilidad en los balances¹⁰.

19. En septiembre de 2016, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad modificó la Norma 4 sobre contratos de seguro para permitir a las aseguradoras elegir entre dos derogaciones para gestionar los tres años de transición. Durante dicho período, las aseguradoras pueden escoger entre consignar en la rúbrica “otro resultado global” la volatilidad derivada del desfase contable (opción “de solapamiento”) o aplazar la aplicación de la Norma 9 hasta el año 2021 (opción “de aplazamiento”, aplicable a las empresas cuya actividad principal son los seguros).

Norma 15: Ingresos procedentes de contratos con clientes

20. La Norma 15 entró en vigor en enero de 2018. Las normas anteriores en la materia (la Norma Internacional de Contabilidad 11, sobre contratos de construcción, y la Norma 18, sobre los ingresos) no proporcionaban pautas pormenorizadas. Los países que han adoptado las Normas Internacionales de Información Financiera observarán que la Norma 15 es más prescriptiva que sus predecesoras, y esto puede plantear dudas a la hora de aplicarla.

21. La Norma 15 se basa en la determinación de las obligaciones de desempeño¹¹. Su aplicación presupone que los preparadores de los informes financieros identifican los contratos con los clientes, analizan las obligaciones de desempeño y asignan a cada una de ellas la proporción correspondiente del importe total del contrato. Los ingresos se consignan cuando se ha cumplido una obligación de desempeño, y no dependen del cumplimiento de la totalidad del contrato.

22. Muchas de las transacciones, probablemente la mayoría, conllevan una única obligación de desempeño, lo que hace que el análisis resulte sencillo. La aplicación de la Norma 15 se vuelve más compleja cuando hay más de una obligación, o bien cuando es difícil determinar si ese es el caso. Por ejemplo, cuando se vende un teléfono y se exige al cliente la utilización de la red telefónica del proveedor durante un período de tiempo mínimo, aquel no suele abonar nada por el terminal. No obstante, según la Norma 15, el contrato contiene dos o más obligaciones de desempeño, a saber, el suministro del teléfono

¹⁰ Véase, por ejemplo, la correspondencia de 20 de enero de 2016 del European Insurance CFO Forum e Insurance Europe a la Presidencia del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, que puede consultarse en www.cfoforum.eu/letters/CFOF_IE_Comment_Letter_on_IFRS_9_Deferral.pdf.

¹¹ Con arreglo a la Norma 15, una obligación de desempeño es “un compromiso contractual de transferir al cliente: a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) determinado; o b) una serie de bienes o servicios determinados que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente”.

y el acceso a la red de telefonía por un período de tiempo. La Norma 15 especifica que el importe del contrato debe distribuirse entre las obligaciones de desempeño en proporción al precio que cada una de ellas tendría en el mercado detallista.

Norma 16: Arrendamientos

23. La fecha de aplicación prevista para la Norma 16 es enero de 2019. La norma conlleva cambios contables sustanciales para los arrendatarios en lo que respecta a los arrendamientos anteriormente denominados arrendamientos operativos. En cambio, la contabilidad de los arrendadores permanece prácticamente inalterada. Con la aplicación de la nueva norma se prevé que los balances de los arrendatarios presenten alteraciones correspondientes a incrementos de activos y pasivos, aunque en la práctica habrá excepciones. La Norma 16 fue elaborada juntamente con el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de los Estados Unidos de América, con cuya norma análoga concuerda en gran medida, aunque no totalmente¹².

24. Cuando la norma predecesora, la Norma Internacional de Contabilidad 17, fue publicada en diciembre de 1997, se pensaba que las modificaciones que conllevaría en la contabilidad y la presentación de informes iban a alterar considerablemente los balances. Sin embargo, su principal efecto fue cambiar sustancialmente la manera de redactar los arrendamientos, pues hizo que estos abarcaran períodos más cortos con el fin de poder ser clasificados como arrendamientos operativos y no estar sujetos a una obligación de consignación en el balance contable. Tales arrendamientos podían renovarse, lo que permitía que el objeto de arriendo pudiese utilizarse toda la vida; la división en etapas ofrecía una vía para evitar capitalizarlos.

25. Con arreglo a la Norma 16, el arrendatario tiene la obligación de consignar respecto del bien arrendado tanto un activo como una obligación y/o pasivo en el balance cuando controla el uso de un activo más que insignificante por un período superior a 12 meses. No obstante, el activo puede clasificarse como activo intangible de derecho de uso y consignarse en una categoría separada del balance, o puede clasificarse como activo tangible no corriente —en consonancia con la naturaleza del activo subyacente—, como se había exigido en la Norma 17. El activo se amortiza en la cuenta de resultados, en la mayoría de los casos utilizando una base lineal a lo largo de la duración del arrendamiento, y el importe del alquiler se divide entre costos de financiación y reducción de la obligación dimanante del arrendamiento. Esto quiere decir que, si bien el alquiler abonado puede permanecer constante a lo largo de la vida del arrendamiento, la imputación a ganancias o pérdidas es mayor en las primeras etapas del arrendamiento, cuando la obligación conexa es mayor y los costos de financiación, por lo tanto, más elevados. Esto constituye una diferencia significativa respecto a los principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos, en virtud de los cuales los órganos normativos decidieron permitir una imputación lineal de los costos.

Cuestiones relativas a la aplicación

26. La aplicación de la Norma 16 será más o menos onerosa dependiendo de la medida en que cada entidad utilice arrendamientos financieros. Sin embargo, es probable que todas las empresas que cotizan en bolsa deban asumir un costo inicial para determinar qué arrendamientos han suscrito. Cada grupo organiza el control centralizado de los arrendamientos de manera diferente; por ejemplo, las filiales pueden tener derecho a concertar pequeños arrendamientos sin autorización explícita de las oficinas principales o de la sede, en cuyo caso tal vez no exista ninguna documentación centralizada sobre los arrendamientos operativos.

¹² La versión del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad difiere de la de la Junta de Normas de Contabilidad Financiera en algunos detalles, por ejemplo el tratamiento de los alquileres de inmuebles y las medidas de mitigación para los pequeños arrendamientos (World Accounting Report, febrero de 2016). Para comparar con los principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos, véase Fundación de las Normas Internacionales de Información Financiera, 2016, "Effects Analysis: Standard 16".

27. La Norma 16 pone de relieve la cuestión de cuándo un contrato deja de ser un arrendamiento y se convierte en un contrato de servicios. Se trata de una cuestión de límites en la definición que puede causar problemas a la hora de aplicar la norma en la práctica. La excepción aplicable a los bienes de bajo valor también puede ser una fuente de dificultades. En el análisis de los efectos de la Norma 16, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad informó de que había realizado actividades de divulgación sobre los bienes de bajo valor, y sugirió que podrían clasificarse como tales los artículos cuyo valor era inferior a 5.000 dólares de los Estados Unidos cuando eran nuevos, por ejemplo las computadoras personales. Sin embargo, esto podría representar una zona gris desde el punto de vista de la aplicación, la auditoría y la ejecución por las autoridades reguladoras.

Prácticas relativas a la aplicación

28. En una reunión del Grupo de Economías Emergentes celebrada en Kuala Lumpur en mayo de 2018, el equipo de apoyo a la aplicación de la Fundación de las Normas Internacionales de Información Financiera ofreció una ponencia sobre las dificultades que conllevaba la aplicación de la Norma 16 y otra sobre las repercusiones de esta para las empresas¹³. En la segunda ponencia se señaló que la aplicación afectaría a diferentes variables financieras de las empresas, al reconocerse en los estados financieros los arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos operativos. Las repercusiones serán las siguientes:

- a) Estructura del balance: aumento de los pasivos y los activos, con lo cual se incrementará también la relación entre deuda y recursos propios;
- b) Cuenta de resultados: reducción de los gastos operativos, pero incremento de los costos de financiación, con lo cual se reducirá el coeficiente de cobertura de intereses;
- c) Estado de flujos de efectivo: algunos flujos de efectivo para gastos operativos se convertirán en flujos de efectivo para gastos de financiación.

Norma 17: Contratos de seguro

29. Es posible que la Norma 17 se convierta en la más trascendental de las elaboradas hasta la fecha por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. El motivo es que introduce una manera uniforme y comparable de consignar los contratos de seguro en todo el mundo, en un contexto en el que hay muchas opiniones diferentes acerca del modo en que las aseguradoras deberían preparar los estados financieros y multitud de enfoques nacionales que no son comparables. La Norma 17 se publicó en mayo de 2017 y no entrará en vigor hasta enero de 2021. El considerable desfase temporal obedece a que la mayoría de las empresas pueden experimentar dificultades técnicas a la hora de aplicarla.

30. En la Norma 17 se define un contrato de seguro como un acuerdo por el que un determinado riesgo se transfiere al asegurador por un período a cambio de una prima. El objetivo de la norma es asegurar que los ingresos procedentes del contrato se reflejan en la rúbrica de ganancias o pérdidas durante el período abarcado por el contrato. La dificultad radica en que muchas solicitudes de indemnización en virtud de un contrato de seguro se realizan después del período del contrato. En consecuencia, incluso los contratos de un año se ven afectados por lo que se denomina una cola de reclamaciones que puede extenderse a lo largo de varios años. Por lo tanto, las aseguradoras están obligadas a estimar al cierre de cada ejercicio el importe de las reclamaciones todavía no presentadas y deducir esa cantidad de los ingresos asignados al contrato. La Norma 17 introduce el término “flujos de efectivo derivados del cumplimiento de un contrato”, que forman parte del pasivo o del activo del seguro. La Norma 17 dispone que esta estimación ha de incluir también el futuro margen de beneficio del contrato y ajustarlo en función del riesgo. Si este proceso sugiere que el contrato no es rentable, debe ser inmediatamente reconocido como contrato oneroso¹⁴. Una cuestión clave en este sentido es que las aseguradoras han de actualizar sus

¹³ Véase www.ifrs.org/groups/emerging-economies-group/#meetings.

¹⁴ Se entiende por contrato oneroso todo contrato considerado en última instancia como generador de pérdidas, y se aplica a todo contrato vigente tras el cierre del ejercicio. Las Normas Internacionales de Información Financiera exigen realizar una estimación de los resultados posibles de esos contratos y,

estimaciones y supuestos sistemáticamente al cierre de cada ejercicio. Esto significa que las tasas de descuento han de reflejar las condiciones del mercado en ese momento y que las expectativas futuras sobre el contrato también tienen que reevaluarse. Algunos contratos, en particular los contratos a largo plazo, incluyen en las primas un componente de inversión. La Norma 17 establece que, en ese caso, ambos componentes han de desglosarse y contabilizarse por separado.

31. La aplicación de la Norma 17 será difícil para la mayoría de las empresas, por lo cual el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ha concedido un margen de tres años antes de su puesta en práctica. La Fundación de las Normas Internacionales de Información Financiera presta apoyo a esa tarea de aplicación mediante un grupo de recursos para la transición y otras actividades de divulgación. El personal técnico ha realizado presentaciones sobre la aplicación en reuniones de los organismos normativos mundiales, el Grupo de Economías Emergentes y el Consejo Consultivo de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Iniciativas en curso

32. Las nuevas normas que se examinan en la presente nota ya han tenido o tendrán un efecto significativo en la presentación de informes financieros. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad no trabaja en la actualidad en otros proyectos normativos de una dimensión similar, pero tiene varias iniciativas en curso destinadas a mejorar la presentación de informes financieros, lo que dará lugar a requisitos de aplicación en el futuro. El objetivo principal de esas iniciativas es mejorar las comunicaciones; otras tienen por objeto abordar áreas relativamente confusas de las Normas Internacionales de Información Financiera, y un último grupo de ellas se orienta a la optimización de aspectos poco importantes de las normas existentes.

Normas para las pequeñas y medianas entidades

33. Las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad se publicaron por primera vez en 2009, y una versión ligeramente revisada entró en vigor en 2015. Las normas constituyen de por sí una amplia normativa contable que no incluye ninguna referencia a la serie completa de las Normas Internacionales de Información Financiera y difiere de esta en varios aspectos. El Consejo se propone modificar las normas a intervalos de al menos tres años y solo para incorporar nuevas Normas Internacionales de Información Financiera que ya se estén aplicando. Según la Fundación de las Normas Internacionales de Información Financiera y sobre la base de los perfiles de sus 166 jurisdicciones, las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades están autorizadas o son obligatorias en 86 países.

34. En la actualidad no se prevé ninguna actualización, y en 2016 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad votó a favor de iniciar el próximo proceso de actualización a principios de 2019. Normalmente, las nuevas Normas Internacionales de Información Financiera que se examinan en el presente capítulo serán objeto de examen por el Grupo de Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades antes de la actualización de 2020. No obstante, puesto que no se permite a las instituciones financieras y las aseguradoras utilizar las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, estas no deberían verse afectadas por la Norma 17. Las normas vigentes incluyen algunas directrices sobre los instrumentos financieros utilizados por las empresas comerciales, que pueden variar ligeramente como resultado de la finalización de la Norma 9. Normalmente, la Norma 15 y la Norma 16 tienen cierta aplicabilidad para las pequeñas y medianas empresas y, puesto que algunas de ellas suscriben frecuentemente arrendamientos financieros, pueden verse más afectadas por la aplicación de la Norma 16 que muchas empresas más grandes. La definición de activos materiales objeto de arrendamiento puede diferir entre las pequeñas y medianas empresas y las empresas que cotizan en bolsa.

si no se espera obtener ganancias, reconocer la totalidad de la pérdida prevista en la cuenta de resultados actual (Norma 15 y Norma Internacional de Contabilidad 37).

II. Aplicación práctica de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

A. Antecedentes

35. Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público son una herramienta que puede aplicarse para apoyar la modernización de la contabilidad pública, y muchos países han realizado esfuerzos para adoptarlas. Las primeras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público se publicaron en mayo de 2000. En este capítulo se destacan los principales problemas prácticos que pueden surgir durante el proceso de aplicación. La casuística posible engloba ejemplos de esferas tales como la creación de normativas, los arreglos institucionales, la contabilidad técnica y la presentación de información financiera, junto con cuestiones y retos relativos a la evolución —en sentido más amplio— de la profesión de contador en el sector público. Las normas, que son elaboradas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, están destinadas a los gobiernos locales, regionales y nacionales y las entidades públicas conexas, y constituyen un mecanismo que favorece la homogeneidad en la presentación de informes financieros del sector público en distintos países¹⁵.

36. La adopción de las normas por parte de países de todo el mundo viene recibiendo cada vez más atención de los Estados miembros¹⁶. Al mismo tiempo, las autoridades políticas, los reguladores y el estamento universitario prestan cada vez más atención a la evolución reciente de la convergencia mundial de la contabilidad y la presentación de informes del sector público. En los debates sobre los puntos de convergencia a nivel local, regional y mundial de las prácticas de contabilidad del sector público, a menudo se hace hincapié en la rendición de cuentas y la transparencia como componentes esenciales para impulsar la convergencia. En los dos últimos decenios, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público y las normas que este establece se han convertido progresivamente en piezas clave para la normalización internacional y referencias en el ámbito de la contabilidad del sector público. El Consejo es un órgano independiente de fijación de normas que cuenta, para su funcionamiento, con el apoyo por la Federación Internacional de Contadores. Desde 1997, el Consejo ha elaborado y publicado una serie de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público tanto para los sistemas de contabilidad basados en el efectivo como para los que utilizan una base de devengo¹⁷. Asimismo, el Consejo ha elaborado tres guías prácticas para la presentación de informes acerca de la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad; el examen y análisis de los estados financieros; y la presentación de información sobre el desempeño en el ámbito de los servicios.

37. Desde 2015, la estrategia del Consejo ha gravitado en torno al fortalecimiento de la gestión de las finanzas públicas y el nivel de conocimientos en todo el mundo. Para ello, se ha fomentado la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector sobre una base de devengo mediante¹⁸:

- a) La preparación de normas internacionales de información financiera de alta calidad para el sector público;
- b) La elaboración de otras publicaciones para el sector público;

¹⁵ I. Brusca y J. C. Martínez, 2016, “Adopting International Public Sector Accounting Standards: A challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting”, *International Review of Administrative Sciences*, 82(4): págs. 724 a 744.

¹⁶ *Ibid.* Véase también, por ejemplo, Association of Chartered Certified Accountants, 2017, “International Public Sector Accounting Standards implementation: Current status and challenges”, que puede consultarse en www.accaglobal.com/uk/en/professional-insights/global-profession/ipsas-implementation-current-status-and-challenges.html.

¹⁷ Véase www.ipsasb.org/publications-resources y www.ifac.org/publications-resources/revised-cash-basis-ipsas.

¹⁸ www.ifac.org/publications-resources/ipsasbs-strategy-2015-forward-leading-through-change.

c) La concienciación sobre las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y las ventajas de adoptarlas.

38. En lo relativo a la promulgación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, el Consejo se atiene a una serie de procedimientos prescritos y métodos de trabajo. Para la elaboración de las normas, el Consejo sigue un proceso estructurado y público que permite a los interesados en la presentación de informes financieros del sector público —tanto los encargados de preparar informes como los usuarios afectados directamente por las normas— dar a conocer sus opiniones y que estas sean examinadas por el Consejo.

B. Sinopsis de las normas actuales y futuras

39. En 2017, el Consejo publicó el Proyecto de Norma 62, sobre los instrumentos financieros, en el que se propone una simplificación de los requisitos de medición y clasificación de los activos financieros, un modelo de estimación del deterioro futuro de los activos y un modelo de consignación de coberturas flexible y basado en principios contables concretos. El Proyecto de Norma 62 pretende alinear la contabilidad de los instrumentos financieros con la Norma 9, sobre los instrumentos financieros, e incluye sugerencias de modificaciones específicas para el sector público¹⁹. Este enfoque se basa en las mejores prácticas de los sectores público y privado, y trata de dar respuesta a las especificidades del sector público.

40. Además, en 2017, el Consejo hizo público el Proyecto de Norma 63, sobre las prestaciones sociales, que aborda la contabilidad del desembolso de prestaciones sociales como las prestaciones por jubilación, desempleo o discapacidad, con el fin de mejorar la coherencia, la transparencia y la presentación de informes por las entidades del sector público en lo relativo a los planes de prestaciones sociales, que representan una parte considerable del gasto público en la mayoría de las jurisdicciones. En el Proyecto de Norma 63 se define el concepto de prestaciones sociales y se proponen requisitos para el reconocimiento y la medición de los planes de prestaciones sociales.

41. A finales de 2017, el Consejo publicó una versión revisada de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público para la presentación de informes financieros con arreglo a la base contable de efectivo, que entrará en vigor el 1 de enero de 2019 (aunque se recomienda adoptarla antes). Las enmiendas tienen por objeto eliminar algunos de los principales obstáculos que se han observado con respecto a la adopción de esta norma. Además, el Consejo emitió la Norma 40, sobre las combinaciones del sector público, que por primera vez establece una serie de requisitos contables a nivel internacional diseñados específicamente para dar respuesta a las necesidades del sector público a la hora de reflejar en los estados financieros las combinaciones de entidades y operaciones. La Norma 40 clasifica las combinaciones del sector público bien como amalgamaciones, bien como adquisiciones.

42. En enero de 2018, el Consejo emitió el Proyecto de Norma 64, sobre los arrendamientos, que busca converger con la Norma 16 de las Normas Internacionales de Información Financiera, relativa también a los arrendamientos. Para elaborar el Proyecto de Norma 64, el Consejo siguió su documento de política sobre el proceso de revisión y modificación de documentos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Sobre la base de ese proceso, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público propuso adoptar el modelo de derecho de uso de los arrendatarios que recoge la Norma 16. Sin embargo, el Consejo decidió no adoptar el modelo de riesgos y ventajas inherentes a la propiedad para los arrendadores que contempla la Norma 16, y optó en su lugar por aplicar también el modelo de derecho de uso a los arrendadores. El Consejo también propuso directrices específicas para el sector público sobre los arrendamientos en condiciones favorables, aplicables tanto a los arrendadores como a los arrendatarios.

¹⁹ www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-9-financial-instruments/. El Consejo aprobó la Norma 41, sobre los instrumentos financieros, en junio de 2018.

43. En abril de 2018, el Consejo emitió el Proyecto de Norma 65, sobre mejoras de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, que propone mejoras generales para abordar las cuestiones planteadas por los interesados y enmiendas que favorecen la convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera. Además, el Consejo publicó un documento de consulta sobre su proyecto de estrategia y plan de trabajo para 2019-2023, en el que se pone de relieve la importancia de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público en las reformas de la gestión financiera pública y se propone como objetivo estratégico el fortalecimiento de la gestión de las finanzas públicas en todo el mundo fomentando la adopción de normas contables basadas en valores devengados.

44. Por último, en 2017, el Consejo publicó un documento de consulta sobre los bienes de interés cultural y, en 2018, otro sobre la contabilidad de los ingresos y los gastos sin contraprestación. El personal del Consejo ha publicado un documento con preguntas y respuestas sobre la aplicación del criterio de importancia relativa en la preparación de los estados financieros, en el que se resumen las disposiciones existentes de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público sobre la importancia relativa²⁰.

C. Aplicación práctica

45. En la publicación *International Standards: 2017 Global Status Report*, de la Federación Internacional de Contadores²¹, se pone de relieve que, para proporcionar información de alta calidad sobre las finanzas públicas, los Gobiernos deben adoptar primero las normas de información financiera reconocidas internacionalmente y obligarse a cumplirlas. En el informe se señala que las normas de información financiera como las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público ayudan a las entidades que presentan información financiera a plasmar de manera integral su situación y desempeño financieros. Además, la Federación Internacional de Contadores pone de relieve que este proceso se ve impulsado por las prioridades y los recursos nacionales, y por el grado de pertinencia para cada país. Las organizaciones afiliadas deben determinar el nivel y el tipo de las medidas que conviene adoptar para promover y apoyar la adopción de las normas, y la Federación Internacional de Contadores les presta asistencia proporcionando orientación sobre la elaboración de hojas de ruta para promover y apoyar la adopción.

46. En la segunda edición del estudio de PricewaterhouseCoopers sobre contabilidad y presentación de informes por los Gobiernos, titulado *Towards a New Era in Government Accounting and Reporting*, se afirma que los mayores cambios en las prácticas de presentación de informes financieros se esperan en África y América Latina, seguidos de Asia, pues numerosos Gobiernos están ejecutando proyectos de ese tipo en el marco de un conjunto más amplio de reformas de la gestión de las finanzas públicas, a menudo financiados por donantes institucionales internacionales²².

África

47. A lo largo de los años, numerosos países de África han adoptado las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, y varios países han manifestado su intención de adoptar las normas en el marco de programas de reforma de la gestión financiera. Algunos de los incentivos y programas vinculados a la adopción de las normas en África han sido financiados por donantes. El estudio de PricewaterhouseCoopers puso de relieve que 17 países africanos habían señalado tener previsto cambiar a un sistema de contabilidad en valores devengados.

²⁰ En www.ifac.org/news-events/2017-06/ipsasb-staff-podcast-materiality puede accederse a un pódcast sobre este tema.

²¹ www.ifac.org/publications-resources/international-standards-2017-global-status-report.

²² www.pwc.com/rw/en/publications/pw-ipsas-survey.html.

Asia y el Pacífico

48. Tras la crisis de finales de los años noventa, los países de Asia Meridional emprendieron reformas de la gestión financiera en los sectores público y privado. Algunos de los países más afectados por la crisis fueron Indonesia, la República de Corea y Tailandia, aunque también tuvo repercusiones en naciones como Filipinas o Malasia. Donantes como el Fondo Monetario Internacional o el Banco Mundial condicionaron el aporte de financiación a la ejecución de reformas en materia de gestión de las finanzas públicas, que incluyeron la adopción de normas de contabilidad en valores devengados basadas en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Bangladesh, la India, Nepal y el Pakistán adoptaron normas contables que se ajustaban a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, aunque con arreglo a la base contable de efectivo²³.

Europa Oriental

49. Los países de Europa Oriental han emprendido procesos de adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Sin embargo, no hay tantas publicaciones sobre sus procesos de aplicación como en otras regiones.

América Latina y el Caribe

50. Muchos países de América del Sur están avanzando hacia la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público en el marco de sus programas de reforma de la gestión financiera promovidos y financiados por donantes²⁴. Chile y el Perú han sido pioneros en este sentido, mientras que otros países prevén adoptar las normas a más tardar en 2021. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público señala que los Gobiernos, los órganos o las organizaciones nacionales de los siguientes países de América del Sur han adoptado o tienen previsto adoptar las normas: Brasil, Colombia, Costa Rica, Panamá y Perú²⁵.

Europa Occidental

51. Un estudio de las prácticas de presentación de informes financieros en determinados países realizado en 2017 por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, en colaboración con la Federación Internacional de Contadores y la iniciativa Accountability Now, se envió a los ministerios de finanzas y órganos equivalentes de los 34 países miembros²⁶. Los resultados mostraron que la mayoría de los países habían reformado y modernizado sus prácticas de presentación de información financiera en los últimos decenios.

D. Retos ligados a la aplicación práctica

52. En esta sección se aborda la función de los aspectos jurídicos y reglamentarios en el contexto de la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público sobre una base de devengo —incluidas las cuestiones institucionales que pueden surgir durante ese proceso— y se examinan determinados aspectos técnicos. Por último, se hace referencia al papel que desempeña la presentación de informes estadísticos y presupuestarios en relación con la presentación de informes financieros conformes a las normas y basados en valores devengados, al desarrollo de aptitudes y a los aspectos relacionados con el costo de la aplicación de las normas.

²³ Association of Chartered Certified Accountants, 2017.

²⁴ *Ibid.*

²⁵ www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet-June-2016-2.pdf.

²⁶ www.ifac.org/publications-resources/accrual-practices-and-reform-experiences-oecd-countries; los países miembros son Alemania, Australia, Austria, Bélgica, el Canadá, Chequia, Chile, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, los Estados Unidos de América, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, el Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelandia, los Países Bajos, Polonia, Portugal, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, la República de Corea, Suecia, Suiza y Turquía.

Aspectos jurídicos y normativos

53. La contabilidad del sector público está profundamente ligada a los contextos político, económico, jurídico y social en que se practica. Por tanto, el sistema político y el marco jurídico ejercen una influencia considerable en la adopción y aplicación de las distintas normas de contabilidad del sector público. La aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público puede conllevar cambios jurídicos, así como nuevas normas y prácticas en materia de gobernanza, que pueden ser complejos y de laboriosa ejecución, y variar de unos países a otros. En lo que respecta a las normas, la gobernanza de las prácticas contables puede realizarse a distintos niveles de la administración pública y esos niveles pueden diferir de unos países a otros. Una estratificación típica de esos niveles es la división entre las administraciones locales, estatales o provinciales y centrales. Si un país decide aprobar las normas, es posible que tenga también que decidir sobre el alcance de la aplicación, es decir, si se hará en el nivel local, estatal/provincial o central. Además, con respecto a los aspectos de regulación, es posible que el país deba considerar la complejidad que puede ir ligada a los aspectos jurídicos y de fijación de normas.

Arreglos institucionales

54. En el sector público, el entorno jurídico y reglamentario suele estar muy vinculado con los arreglos institucionales. Los países y los Gobiernos hacen cada vez más hincapié en los desafíos que entraña la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público en los contextos locales. Por lo tanto, un punto de partida importante cuando se emprende la adopción de las normas es asegurarse de llevar a cabo una evaluación de la relativa complejidad de los arreglos institucionales que serán necesarios. Esta dependerá del número de leyes, reglamentos y normas de contabilidad que se aplican en el contexto nacional. Cuanto mayor sea el número de leyes sobre contabilidad aplicables, más probable es que los arreglos institucionales nacionales resulten complejos²⁷. Los niveles de la administración también pueden afectar a la complejidad de los arreglos institucionales; así, por ejemplo, los resultados de un estudio realizado en toda la Unión Europea pusieron de manifiesto que los marcos jurídicos y regulatorios en materia de contabilidad eran más complejos en los Estados miembros con gobiernos estatales o provinciales²⁸. Algunos países deciden llevar a cabo la reforma de los arreglos institucionales en el marco de una reforma financiera más amplia que va más allá de la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Otro aspecto que conviene tener en cuenta cuando se sopesa la adopción de las normas son los arreglos institucionales en materia de auditoría financiera.

Niveles de aplicación

55. Varios estudios han demostrado que los arreglos institucionales en materia de contabilidad presentan una gran heterogeneidad. La existencia de diferentes niveles de gobierno tiene consecuencias para la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Se ha observado que en los países con administraciones estatales o provinciales los marcos jurídicos y regulatorios en materia de contabilidad son más complejos. Los Gobiernos han de determinar el alcance de la aplicación de las normas teniendo en cuenta los diferentes niveles de la administración.

Dificultades técnicas

56. Los países que se proponen adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público pueden verse confrontados a dificultades técnicas en diversas esferas. Uno de los primeros retos puede surgir cuando se decide cómo enfocar la adopción. El Fondo Monetario Internacional ha elaborado un modelo para organizar la transición gradual de una contabilidad sobre una base de efectivo a un sistema contable basado en valores

²⁷ Ernst and Young, 2012, *Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 [European Union] Member States* (Londres).

²⁸ *Ibid.*

devengados²⁹. Entender que existen diferentes enfoques y métodos para organizar en fases la adopción de las normas podría ayudar a comprender mejor los problemas técnicos que puede entrañar su aplicación. Sobre la base de los estudios e informes disponibles, las principales dificultades técnicas que puede plantear la adopción de las normas guardan relación con las cuentas de resultados y los balances, los problemas más amplios ligados a la preparación de los estados financieros, incluida la conciliación entre los informes presupuestarios y los informes financieros en valores devengados, así como los informes financieros consolidados. Además de los retos técnicos concretos, existen dificultades de carácter más general relacionadas con la calidad de los datos utilizados para la presentación de informes financieros basados en valores devengados y con la manera de garantizar el respeto de los plazos fijados para la presentación de informes.

57. A la hora de preparar una cuenta de resultados que se ajuste a las normas pueden encontrarse problemas concretos con respecto al reconocimiento de los ingresos. La organización Association of Chartered Certified Accountants destaca que la contabilidad de los ingresos constituye uno de los principales retos³⁰. La preparación de un balance conforme a las normas entraña también desafíos en relación con el contenido detallado de ese estado financiero. Los resultados del estudio llevado a cabo por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, la Federación Internacional de Contadores y Accountability Now indican que los países han avanzado a ritmos diferentes en cuanto a la preparación de balances, y ello se debe a las dificultades surgidas en ese ámbito.

Vínculos con la presentación de informes estadísticos

58. Las estadísticas sobre las finanzas públicas constituyen la base del control fiscal. El *Manual de estadísticas de finanzas públicas 2014* forma parte de una serie de directrices internacionales sobre metodologías estadísticas publicadas por el Fondo Monetario Internacional³¹. Además, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público inició en 2012 un proyecto destinado a reducir las diferencias entre las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y las directrices para la presentación de informes estadísticos sobre las finanzas públicas³². El Consejo observó que podían derivarse considerables ventajas de la utilización de un único sistema integrado de información financiera para generar tanto los estados financieros con arreglo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público como los informes estadísticos sobre las finanzas públicas. Ese enfoque reduciría el tiempo de preparación y los costos de estos últimos, así como el trabajo necesario. Además, cabría esperar que diese lugar a mejoras en las fuentes de datos utilizadas para los informes, lo cual favorecería que estos se presentasen dentro de los plazos establecidos y que su calidad fuese superior. También sería previsible obtener mejoras en lo que respecta a la facilidad de interpretación y la credibilidad de ambos tipos de informes.

Presentación de informes elaborados sobre una base presupuestaria y sobre una base de valores devengados

59. Los Gobiernos pueden decidir adoptar como primera medida una contabilidad en valores devengados, antes de emprender la tarea más compleja de introducir la presupuestación basada en valores devengados. La mayoría de los Gobiernos utilizan un sistema basado en el efectivo. La transición a un modelo de presentación de informes financieros basado en valores devengados puede dar lugar a una incongruencia temporal entre la información *a priori* y *a posteriori*. Por ejemplo, en los estados financieros se incluirían los gastos basados en valores devengados, mientras que los gastos reflejados en el presupuesto continuarían siguiendo una base de efectivo. Sin embargo, como se señala en el *Manual de estadísticas de finanzas públicas 2014*, la acumulación de experiencia contable en la utilización de una base de valores devengados y la disponibilidad de datos históricos basados en valores devengados durante ese período probablemente contribuyan a

²⁹ Fondo Monetario Internacional, 2016, *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector* (Washington D.C.).

³⁰ Association of Chartered Certified Accountants, 2017.

³¹ www.imf.org/external/np/sta/gfsm/.

³² www.ifac.org/publications-resources/ipsass-and-government-finance-statistics-reporting-guidelines.

facilitar la futura transición a una presupuestación basada en valores devengados. La elaboración de informes presupuestarios e informes financieros anuales podría presentar problemas si se da un desfase temporal en la introducción del criterio de valores devengados en las esferas contable y presupuestaria. En esa situación, la capacidad de generar informes adecuados utilizando una base de efectivo deberá mantenerse durante el período de transición hasta que se complete la transición a la presupuestación basada en valores devengados.

Competencias

60. Determinados Gobiernos y organizaciones del sector público pueden carecer de las aptitudes, las competencias o los niveles de dotación de personal necesarios para aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Este problema se ha constatado en numerosos países. La aplicación de las normas requiere un programa de capacitación para elevar los niveles de cualificación, y será necesario contratar y retener a personal cualificado cuya dedicación principal sean las normas. Este reto va más allá de la falta de una base común de conocimientos y la comprensión de las normas; los desafíos conexos pueden incluir la traducción de las normas y el material de orientación. Las lagunas de conocimientos detectadas por la Association of Chartered Certified Accountants incluyen algunas esferas de la presentación de informes, en particular la presentación de información descriptiva que acompaña a los estados financieros para aclarar lo que los datos financieros implican para los usuarios³³. La adopción de las normas puede conllevar no solo un sustancial aumento de las aptitudes necesarias, sino también un cambio en la cultura y la mentalidad del ámbito de las finanzas, a fin de aprovechar plenamente las oportunidades de creación de valor que brindan los contadores profesionales. Además de los conocimientos técnicos necesarios, puede ser necesario dar solución a problemas lingüísticos de países concretos. Por ejemplo, en Abu Dhabi, el Gobierno exige que los estados financieros se presenten en árabe³⁴. La disponibilidad general de profesionales competentes en este ámbito en cada país afectará a la capacidad de contratar y retener a personal cualificado en el sector público, y la aplicación de las normas requerirá elevar el nivel de competencias. Ello puede dar lugar a que los funcionarios abandonen la organización en cuestión después de adquirir esas aptitudes. Esos desafíos también pueden considerarse como oportunidades para desarrollar la capacidad del personal existente. En ese sentido, parece aconsejable tratar de lograr un buen equilibrio entre el uso de personal interno y de recursos externos, tales como consultores.

Costos de la aplicación

61. Los costos de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público no deben subestimarse, ya sea desde la perspectiva de la presentación de informes financieros o de la auditoría³⁵. Se realizarán gastos relacionados con la capacitación, la contratación de consultores externos especializados, la mejora de la tecnología de la información y el desarrollo de herramientas de traducción y orientación apropiadas. También deben destinarse recursos financieros suficientes a actividades de fomento de la participación de los interesados y a otras iniciativas que favorezcan la sensibilización y la participación. La mayoría de los países examinados por la Association of Chartered Certified Accountants habían adoptado las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público junto con programas más amplios de mejora de la gestión de las finanzas públicas, que requirieron inversiones adicionales.

62. En los últimos decenios, muchos países han emprendido reformas significativas en el ámbito de la contabilidad pública y, por lo tanto, en el de la presentación de información financiera por las entidades públicas. Los nuevos sistemas de contabilidad no solo responden a las preocupaciones con respecto a la legitimidad, la legalidad y el cumplimiento de la reglamentación —mediante información presupuestaria sobre una base de efectivo—, sino que también inciden en la existencia de información sobre el uso y la

³³ Association of Chartered Certified Accountants, 2017.

³⁴ *Ibid.*

³⁵ *Ibid.*

provisión eficaz de los recursos públicos. Con las reformas introducidas en materia de contabilidad del sector público se busca mejorar la presentación de información financiera para los encargados de adoptar decisiones y para fines de rendición de cuentas en general.

63. La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público puede dar lugar a dificultades prácticas en esferas como la creación de normativas, los arreglos institucionales, la contabilidad técnica y la presentación de información financiera, junto con cuestiones y retos relativos a la evolución —en sentido más amplio— de la profesión de contador en el sector público. En los próximos años podría ser necesario realizar más estudios para proporcionar soluciones a problemas de aplicación de países concretos.

III. Conclusión y modo de proceder

64. La presente nota contiene un examen de las consideraciones relativas a la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera —en el que se destacan también las consecuencias prácticas de las normas aprobadas en los últimos años— y de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. El examen se completa con una sinopsis del estado actual de aplicación de las normas.

65. En lo que respecta a las Normas Internacionales de Información Financiera, los delegados asistentes al 35° período de sesiones del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes podrían basar sus debates en las cuestiones siguientes:

- a) ¿Cuál es el actual estado de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en el mundo?
- b) ¿Se están aplicando las normas de una manera comparable y uniforme?
- c) ¿Las autoridades encargadas de la supervisión, la fiscalización y la ejecución llevan a cabo su labor de una manera comparable y uniforme en todo el mundo?
- d) ¿Cuáles son algunas de las ventajas que se han derivado de la aplicación a nivel mundial de las normas?
- e) Algunas jurisdicciones de envergadura en todo el mundo todavía no han aplicado las normas publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. ¿Qué probabilidad hay de que esas jurisdicciones apliquen las normas en los próximos años?
- f) ¿Cuáles son algunas de las principales dificultades a que se enfrentan los países y las empresas a la hora de aplicar las normas?
- g) ¿Qué es preciso hacer a nivel mundial para fomentar la aplicación de las normas en más jurisdicciones, sobre todo en los países en desarrollo y en los países con economías en transición?

66. Respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, los delegados podrían estudiar las cuestiones siguientes:

- a) ¿Cuál es el actual estado de aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público en el mundo?
- b) ¿Cuáles son algunos de los principales desafíos que plantea la aplicación de las normas?
- c) ¿Existen normas en materia de garantías claramente definidas y reconocidas a nivel mundial para los informes financieros preparados por entidades públicas?
- d) ¿Qué es preciso hacer para facilitar el intercambio de experiencias sobre la aplicación de las normas entre los Estados miembros?