

La problemática de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad en el control gubernamental

Mg. CPC JUAN MIÑANO LECAROS

Docente Asociado de la Facultad de Ciencias Contables

RESUMEN:

En nuestro país, los estados financieros que son elaborados por las entidades públicas se realizan en base al Nuevo Plan Contable Gubernamental, a los Instructivos Contables y a la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Dichos estados financieros exponen la administración del flujo de efectivo, denominado «fondos públicos», y que la respectiva normativa de presupuesto, tesorería, contabilidad y control exige una adecuada aplicación de principios y criterios contables para obtener y presentar estados financieros en forma razonable.

Sin embargo, también en nuestro medio, existe una diversidad de criterios contables, que aún no son unificados, lo que exige un trabajo serio para dicho objetivo. Por ello, con la oficialización de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NIC-SP), se presenta una de las oportunidades para además de analizar, interpretar, aplicar y difundir estas normas, también podamos unificar criterios de gestión contable.

Palabras clave: NIC-SP, fondos públicos, control gubernamental, auditoría.

INTRODUCCIÓN

Consideramos que a partir de un análisis comparativo sobre los estados financieros que la NIC-SP N° 1 titula: «Presentación de Estados Financieros», nos ofrece, versus lo que señala la Directiva N° 06-2007-EF/93.01, «Directiva para el cierre contable y presentación de información, para la elaboración de la Cuenta General de la República», de la Dirección Nacional de Contabilidad Pública, que trata sobre la forma y presentación de la información contable, financiera y presupuestaria, siendo una gran oportunidad para realizar el estudio pertinente que nos conducirá, entre otras cosas, a perfeccionarnos doctrinariamente en contabilidad para asuntos de gobierno.

Asimismo, se darán las condiciones para el correspondiente análisis de cada una de las normas (diecisiete) que constituyen las NIC-SP.

La publicación del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), de la Norma N° 1 «Presentación de los estados financieros», permite un análisis, toda vez que según la Resolución N° 029-2002-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad, que oficializa dicha norma y rige en la administración pública a partir del 1 de enero de 2004.

La gestión contable gubernamental, por intermedio de los estados financieros e información presupuestaria, refleja a una determinada fecha la situación económica y administrativa de la entidad pública. Por consiguiente, se entiende que la información contable ha sido elaborada en base a la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad y, asimismo, utilizando los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Sin embargo, en la actualidad, existe un grupo limitado de NIC-SP (Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público), para ser aplicados en la gestión contable gubernamental.

En el Perú se oficializan dichas normas mediante Resolución N° 029-2002-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad, siendo catorce las normas aprobadas inicialmente:

1. NIC-SP-1: Presentación de estados financieros
2. NIC-SP-2: Estado de flujos de efectivo
3. NIC-SP-3: Superávit o déficit neto del ejercicio, errores sustanciales y cambios en las políticas contables
4. NIC-SP-4: Efectos de las variaciones en los tipos de cambio
5. NIC-SP-5: Costos de endeudamiento
6. NIC-SP-8: Presentación de información financiera sobre las participaciones en asociaciones en participación
7. NIC-SP-9: Ingresos provenientes de transacciones de intercambio
8. NIC-SP-10: Presentación de información financiera en una economía hiperinflacionaria
9. NIC-SP-12: Existencias
10. NIC-SP-13: Contratos de arrendamiento
11. NIC-SP-14: Sucesos posteriores a la fecha del balance general
12. NIC-SP-15: Instrumentos financieros: revelación y presentación
13. NIC-SP-16: Inversión inmobiliaria
14. NIC-SP-17: Inmuebles, maquinarias y equipos

Dichas normas rigen para los estados financieros que se redacten a partir del 1 de enero de 2004 y, optativamente, a partir del 1 de enero de 2003.¹

¹ Resolución N° 029-2002-EF/93.01 Del Consejo Normativo de Contabilidad, oficializan Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, Boletín de Normas Legales del Diario oficial *El Peruano*, Lima, 3 de diciembre de 2002, p. 234447.

El contenido de dichas normas la podemos exponer a continuación, pudiendo apreciar sus problemáticas.

NIC-SP 1: Presentación de Estados Financieros (EE.FF.)

1. *Objetivo.* Prescribir la forma en que los EE.FF. de uso general deben ser presentados, para su comparatividad, tanto con los ejercicios anteriores, como con los de otras entidades.

2. *Alcance.* Se aplica por igual a los EE.FF. de una entidad individual y a los EE.FF. consolidados del gobierno en su conjunto. No es de aplicación a empresas públicas.

3. *Objeto.*

- Suministra información sobre las fuentes y uso de recursos.
- Suministra información sobre el financiamiento de actividades.
- Suministra información sobre la capacidad financiera.
- Suministra información sobre la condición financiera.
- Suministra información para evaluar el rendimiento.

4. *Componente.*

ESTADOS FINANCIEROS (EE.FF.)	SU EQUIVALENTE (PERÚ)
a) Estado de situación financiera	a) EF-1, Balance general
b) Estado de resultados financieros	b) EF-2, Estado de gestión
c) Estado de cambios en el activo neto/ patrimonio	c) EF-3, Estado de cambios en el patrimonio neto
d) Estado de flujos de efectivo	d) EF-4, Estado de flujos de efectivo
e) Políticas contables y notas a los EE.FF.	e) Notas a los estados financieros

a) Estado de situación financiera: (Balance general)

1. Cuentas por cobrar, analizados por: monto, concepto, impuestos y otros no recíprocos.

2. Existencias, expuestas a sub clasificación.

3. Activos tangibles, por clases: propiedad, planta y equipo.

4. Impuestos por pagar, de acuerdo a liquidaciones y en función a su vencimiento.

5. Provisiones, de acuerdo a las operaciones.

6. Componentes del Activo Neto – Patrimonio, por separado.

b) Estado de resultados financieros: (Estado de gestión)

1. Ingresos totales clasificados.

2. Gastos clasificados.

3. Naturaleza del gasto: depreciaciones, gastos en bienes, costos, sueldos, salarios, etc.

4. Funcional de clasificación del gasto: gastos especificados.

c) Estado de cambios en el activo neto-patrimonio: (Estado de cambios en el patrimonio neto)

1. El superávit o déficit neto del ejercicio.

2. Reconocimiento del ingreso o gasto en la partida.

3. Revelación de conciliación de cada partida al inicio y al final del ejercicio.

d) Estado de flujos de efectivo: (NIC-SP2)

e) Políticas contables y notas a los EE.FF.: (Notas a los EE.FF.)

1. Enunciado de cumplimiento de las NIC-SP.

2. Enunciado sobre principios o (métodos) de valuación.

3. Información de respaldo de cada rubro.

4. Revelación de contingencias, compromisos, etc.

5. Políticas contables:

– Reconocimiento de ingresos y gastos.

- Existencias.
 - Provisiones.
 - Subsidios.
5. Impacto en el Balance general (EF-1): (Estado de situación financiera)
- a. Sobregiros bancarios:
 - La normativa de tesorería no permite.
 - La normativa presupuestaria no autoriza el mayor gasto calendarizado.
 - b. Reservas:
 - El resultado déficit o superávit.
 - Fondos ejecutados y aplicaciones contables.
 - c. Resultados acumulados
Contiene del periodo y anteriores.
 - d. Conceptualidad «Cuentas patrimoniales». (que se exponen en el sector patrimonio, (EF-1).
6. Impacto en el estado de gestión (EF-2): (Estado de resultados financieros)
- a. Costo de venta, aplicación de materia prima transformada.
 - b. Provisiones del ejercicio: aplicaciones contables no presupuestadas (cobranza dudosa, desvalorización de existencias, fluctuación de valores, depreciación, amortización intangibles, beneficios sociales y pensiones).
 - c. Ingresos y gastos de ejercicios anteriores, aplicaciones contables no monetarios.
 - d. Resultado del ejercicio.
7. Impacto en el estado de cambios en el patrimonio neto (EF-3): (Estado de cambios en el activo neto-patrimonio)
- a. Ajustes de ejercicios anteriores que implica aumento (disminución) de la partida patrimonial.
 - b. Traspasos y remesas recibidas (entregadas) al Tesoro Público.
 - c. Traspasos y remesas recibidas (entregadas) a otras entidades.
 - d. Resultado del periodo.
 - e. Traslado entre cuentas patrimoniales.
- NIC-SP 2: Estado de flujos de efectivo**
1. Actividades de operación
 - a. Cobro por impuestos, venta de bienes o servicios.
 - b. Subvenciones o transferencias.
 - c. Pago a proveedores de bienes y servicios.
 - d. Pago a trabajadores y pensionistas.
 2. Actividades de inversión
 - a. Cobro por venta de activos fijos.
 - b. Cobros por ventas de otras cuentas del activo.
 - c. Pago por compra de activos fijos.
 - d. Pago por compra de otras cuentas del activo.
 3. Actividades de financiación
 - a. Donaciones de capital en efectivo.
 - b. Transferencia de capital recibidos.
 - c. Cobranza por colocación de valores.
 - d. Préstamos internos y externos.
 - e. Transferencias de capital recibido.
 - f. Amortización de préstamos e intereses.
- Impacto en el estado de flujos de efectivo**
1. Compatibilización de saldos:
 - a. Saldo de la Partida 10 Caja y Bancos.
 - b. Saldo según Caja y Banco, del Balance general.
 - c. Saldo efectivo y equivalente de efectivo, al finalizar el periodo.
 2. Administración de la Tesorería (origen y aplicaciones de fondos), fuentes y uso.
 3. No admite el sobregiro bancario.
 4. Flujo efectivo presupuestado.
 5. Donaciones se incorpora: Crédito suplementario.

NIC-SP 3: Superávit o déficit neto del ejercicio, errores sustanciales y cambios en las políticas contables

1. Objetivo. Preceptuar la clasificación, revelación y tratamiento contable de ciertas partidas contables.
2. Partidas extraordinarias
 - a. Depreciación de activos fijos.
 - b. Enajenación de bienes.
 - c. Liquidaciones de litigio.

NIC-SP 4: Efectos de las variaciones en el tipo de cambio

- a. Ingresos y gastos al tipo de cambio al contado.
- b. Partidas monetarias expresados al tipo de cierre.
- c. Partidas no monetarias al tipo de cambio de fecha de la transacción.
- d. Las diferencias de tipo de cambio.

NIC-SP 5: Costos de endeudamiento

- a. Intereses por préstamos obtenidos.
- b. Amortización por préstamos.
- c. Amortización de costos auxiliares por préstamos.
- d. Cargos financieros por arrendamiento.
- e. Diferencias de cambio por préstamos.

NIC-SP 6: Estados financieros consolidados

- a. Entidad controladora, consolida a todas.
- b. Establecimiento de control sobre las entidades.
- c. Contabilizarse los hechos del periodo.
- d. Compatibilización (análisis) de saldos.

NIC-SP 7: Tratamiento contable de las inversiones

- a. Representación de la inversión en la entidad.
- b. Obtención de la inversión en la entidad (patente).

- c. Valorización real de la inversión.
- d. Análisis de partida contable (34 inversiones intangibles).

NIC-SP 8: Presentación de información financiera sobre las participaciones en asociaciones

- a. Obligatoriedad de informar.
- b. Directorio.
- c. Aportes de capital.
- d. Participación de los socios.

NIC-SP 9: Ingresos provenientes de transacciones de intercambio

- a. Recepción de activos o servicios.
- b. Extingue pasivos.
- c. Por compra o venta de bienes o servicios.
- d. Arrendamiento de activos fijos.

NIC-SP 10: Presentación de información financiera en una economía hiperinflacionaria

- a. Reexpresión de EE.FF., como consecuencia de la inflación (Unidad de valor).
- b. Solo las partidas no monetarias.
- c. Diferencias del ajuste a déficit o superávit

NIC-SP 11: Contratos de construcción

- a. Contrato por cada construcción.
- b. Variaciones de la obra: genera gasto-ingreso.
- c. Amortización gubernamental para adicionales.
- d. Incremento del patrimonio institucional.

NIC-SP 12: Existencias

- a. Valuación al valor realizable.
- b. Reconocimiento como gasto, por consumo.
- c. Ingreso, reconoce cuando se vende.
- d. Revelar políticas contables.

NIC-SP 13: Contratos de arrendamiento

- a. Contrato transfiere la propiedad al arrendatario.

- b. Opción del arrendatario de comprar activo
- c. Activos arrendados, como propiedad no se transfiere.

NIC-SP 14: Sucesos posteriores a la fecha de presentación del Balance general

- a. Fecha de EE.FF., autorizados y emitidos
- b. Hechos ajustables, incidencia en resultados.
- c. Estimación de su efecto financiero.

NIC-SP 15: Instrumentos financieros

- a. Activos financieros: son títulos valor.
- b. Pasivos financieros: obligación contractual.
- c. El estado de eendimiento, expone: intereses, dividendos, pérdidas y ganancias.

NIC-SP 16: Inversión inmobiliaria

- a. Contratos arrendamiento financiero
- b. Reconocimiento de los ingresos por arrendamiento
- c. Valuación en los EE.FF.
- d. Contabilización de las transacciones.

NIC-SP 17: Inmuebles, maquinaria y equipo

- a. Importancia cultural.
- b. Depreciación practicada.
- c. Valuación periódica.
- d. Mejoras del activo fijo.

NIC-SP 18: Información financiera por segmentos

- Cierre contable (Información financiera para la Cuenta General de la República)
- Anexos:
 - AF-1 Inversiones
 - AF-2 Inmuebles, maquinaria y equipo
 - AF-2A Infraestructura pública
 - AF-3 Depreciación, agotamiento y amortización acumulada
 - AF-4 Otros activos
 - AF-5 Provisión para beneficios sociales

- AF-6 Ingresos diferidos
- AF-7 Hacienda nacional adicional
- AF-9 Movimientos de fondos de subcuentas corrientes del Tesoro Público
- AF-10 Declaración jurada
- AF-11 Relación de funcionarios autorizados a firmar los EE.FF. e información presupuestaria
- AF-12 Transferencias corrientes recibidas
- AF-13 Transferencia corrientes otorgadas
- Anexo Obligaciones previsionales
- Anexo Contingencias

NIC-SP 19: Provisiones, pasivos y activos contingentes

- a) Provisiones:
 - Cobranza dudosa
 - Desvalorización de existencias
 - Fluctuación de valores
 - Depreciación de activos fijos
 - Amortización intangibles
 - CTS
- b) Pasivos:
 - Obligaciones Tesoro Público
 - Sobregiros bancarios
 - Cuentas por pagar
 - Deudas a largo plazo
 - Prov. Benef. Soc.
 - Ingresos diferidos
- c) Activos contingentes:
 - Demanda judicial
 - Recuperación de bienes

NIC-SP 20: Información a revelar sobre partes relacionadas

- Cierre contable:
 - Reportes de saldos de cuentas del activo, pasivo y patrimonio por operaciones recíprocas entre entidades del sector público.

- Reporte de saldos de cuentas de gestión por operaciones recíprocas entre entidades del sector público.

Se puede apreciar la disonancia que existe entre el contenido de estas normas y su aplicación a la gestión contable gubernamental, lo que permite exponer las siguientes conclusiones y recomendaciones:

CONCLUSIONES

De lo tratado, podemos exponer las siguientes conclusiones:

- a) Las NIC-SP exponen, por ejemplo, una estructura y denominación de estados financieros que es propio y característico en otros países.
- b) Ello significa, también, la existencia de un Plan Contable gubernamental en diversos países de América Latina en forma distinta.
- c) No existe una unificación de criterios para la aplicación contable gubernamental; por ejemplo, en otros países la construcción de colegios, puentes, caminos, etc., es considerada al gasto. Mientras en nuestro medio, es contabilizada como una «Infraestructura Pública» (Activo No Corriente).
- d) Falta un estudio analítico sobre las NIC-SP y su aplicación en nuestro medio.
- e) Falta una difusión de las NIC-SP en las entidades públicas.

RECOMENDACIONES

Planteamos las siguientes recomendaciones:

- a) Deberá realizarse un estudio comparativo de los estados financieros, según las NIC-SP, versus los estados financieros que rige para las entidades públicas en nuestro medio.
- b) Realizar un estudio para la propuesta de un Plan de Cuentas Único para el Sector Público en América Latina y otros países.
- c) Unificar los criterios contables, en base a normas estándares de aplicación contable.
- d) Realizar un estudio analítico gubernamental sobre las NIC-SP y su aplicación en nuestro medio.
- e) Difundir las NIC-SP en las entidades públicas, en especial en las universidades.

A la fecha, se han incrementado tres normas más, de acuerdo a la aplicación realizada por la Dirección Nacional de Contabilidad Pública; está pendiente aún la difusión integral de dichos documentos.

Tales normas son:

1. NIC-SP-18.- Información financiera por segmentos.
2. NIC-SP-19.- Provisiones, pasivos y activos contingentes.
3. NIC-SP-20.- Información a revelar sobre partes relacionadas².

2 Resolución Directoral N° 001-2006-EF/93.01. Oficializan aplicación en el país de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, Boletín de Normas Legales del Diario oficial *El Peruano*, Lima, 14 de marzo de 2006, pp. 314702 al 314703.

REFERENCIAS

NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.

ALEXANDER, David y Simon ARCHER. Guía Miller de NIC NIIF. Estados Unidos, Editorial CCH Incorporated, 2005.

DELOITTE & TOUCHE. Estudio de principales diferencias IAS vs US GAAP, España Federación de Colegios de Contadores

Públicos del Perú (2000). «Normas Internacionales de Contabilidad», Lima, 2002.

ESTUDIO «GAAP CONVERGENCE 2002». Realizado por la Universidad de Dayton y patrocinado por siete firmas de Auditoría, Inglaterra. 2002.

IASB. <http://www.iasb.org.uk>

IFAC. <http://www.ifac.org/>