

Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP): una revisión de los aspectos clave a considerar y de la situación en Venezuela

Ablan Bortone, Nayibe Carolina¹

Recibido: 20/05/2012
Revisado: 21/10/2012
Aceptado: 05/03/2013

Resumen >>

Ante la inminente convergencia de la contabilidad pública hacia el modelo contable propuesto por el IFAC, es conveniente elaborar una investigación, sobre la base de una revisión bibliográfica, con el objetivo de examinar los aspectos clave conceptuales y normativos a considerar en la aplicación de las NICSP, así como los avances en cuanto al acercamiento al modelo NICSP en Venezuela. Entre los elementos abordados se encuentran la labor del IFAC y el IPSASB, las NICSP: objetivos y características, así como beneficios, obstáculos y requerimientos para implantarlas, para finalizar con la situación de la contabilidad pública venezolana respecto a las NICSP.

Palabras clave: NICSP, IFAC, IPSASB, contabilidad pública internacional.

Abstract >>

THE INTERNATIONAL NORMS OF ACCOUNTANCE FOR THE PUBLIC SECTOR: A REVISION OF THE KEY ELEMENTS RELATED TO THE VENEZUELAN EXPERIENCE

With the imminent convergence of public accounting to the accounting model proposed by the IFAC it is important to design a study based on a literature review in order to review the key conceptual and policy issues in the implementation of IPSAS and the progress that has been made in the implementation of IPSAS model in Venezuela. Among the elements discussed are the works of IFAC and IPSASB, IPSAS: goals, features and benefits, barriers and requirements to implement them. Finally, there is a consideration of the situation of Venezuelan public accounting with reference to IPSAS.

Keywords: IPSAS, IFAC, IPSASB, international public accounting.

1 Profesora de la Universidad de Los Andes Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Departamento de Contabilidad y Finanzas. Email: ablan.nayibe@gmail.com

1. Introducción

Los últimos treinta años han sido cruciales en cuanto a cambios en todos los ámbitos en los cuales se desenvuelven las organizaciones públicas. Este fenómeno, de escala mundial, y con énfasis en lo cultural, económico y tecnológico, ha impactado sobre la interrelación gobierno y gobernados, a través de una nueva visión de la gestión pública y del rol estratégico que juegan los sistemas de contabilidad como elemento prioritario de la moderna gestión.

Es así como muchos países han acometido procesos de reforma financiera, -incluido el sistema de contabilidad pública como núcleo central de la dimensión financiera- motivados por una mayor demanda de información por parte de los ciudadanos, la globalización económica, la integración de los países y el avance de las telecomunicaciones, como principales agentes de cambio.

En este contexto, la contabilidad pública tradicional, enfocada hacia el presupuesto, y dirigida casi en exclusiva a los cuerpos controladores, resultaba insuficiente para los nuevos retos que exigen una contabilidad gubernamental que proporcione información global y fidedigna de las finanzas públicas, útil no sólo a la rendición de cuentas, sino también a la toma de decisiones y por tanto, a tono con los actuales tiempos (Lüder, 1992; Araya, 2011).

Varias iniciativas por parte de gobiernos nacionales, organismos profesionales nacionales e internacionales, organizaciones intergubernamentales y especialistas académicos se han adelantado en la elaboración y discusión de modelos contables que aseguren calidad y transparencia en la información contable pública, siendo la *International Federation of Accountants* (IFAC) quien ha tomado el liderazgo en la normalización contable pública internacional, y por tanto se ha convertido en un organismo de referencia para la misma.

La IFAC, a través del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB, por sus siglas en inglés) emite las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) conocidas también como IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*).

Numerosos países han adoptado las NICSP o están en proceso de adopción. Dentro de las ventajas de la aplicación de estas normas, resalta el hecho de permitir una mejor información contable pública y su comparación a nivel internacional, esto último beneficia a organismos supranacionales, a potenciales inversores internacionales interesados en el sector público y a la integración regional de las naciones, además de servir de marco de referencia común para aquellos países que inician el proceso de modernización de su contabilidad gubernamental. (Fuertes, 2007)

Por lo expuesto, se planteó una investigación orientada por las siguientes interrogantes: ¿Cuáles son los aspectos clave (conceptuales y normativos) a considerar en la aplicación de las NICSP? y ¿Cuál es la situación en el caso venezolano?

2. La labor del IFAC y el IPSASB

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) es la organización mundial para la profesión contable. Fundada en 1977, su misión es servir al público interesado por continuar fortaleciendo la profesión contable en todo el mundo y contribuir al desarrollo de economías internacionales fuertes mediante el establecimiento y la promoción para la adhesión a estándares de alta calidad profesional, el fomento de la convergencia internacional de tales normas, y la discusión sobre aspectos de interés público para la profesión contable. (IFAC, 2011a, <http://www.ifac.org/about-ifac>. Fecha de consulta: 10 de enero de 2012)

La IFAC está compuesta por 159 miembros y asociados en 124 países en todo el mundo, lo que representa aproximadamente 2,5 millones de contadores en la práctica privada, la industria, el comercio, el sector público, y la educación.

En la actualidad, cuenta con 4 comités o consejos permanentes, estos son: Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, Consejo de Educación en Contabilidad, Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores y el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IP-

SASB), los cuales se han pronunciado a través de igual número de iniciativas normativas: las Normas Internacionales de Auditoría, las Normas Internacionales de Educación, el Código de Ética para Contadores Profesionales y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. (IFAC, Op.cit)

El IPSASB consta de 18 miembros, de los cuales 15 son propuestos por organismos miembros del IFAC y 3 por organizaciones o particulares. Sus objetivos principales son la emisión de las NICSP, la promoción de las mismas y la publicación de otros documentos que proporcionen guías sobre temas y experiencias de información financiera en el sector público (IFAC, Op.cit).

Nicolini, citado por Fuertes (2007) señala que para poder lograr estos objetivos, la IFAC ha ejecutado las siguientes estrategias: (a) normalización: elaboración de normas para el sector público, (b) promoción: de las normas y de su rol como autoridad internacional, y (c) armonización: orientada a reducir las diferencias entre la normativa contable de las diferentes jurisdicciones, y entre el sector privado y el público en la medida de lo posible. Es precisamente en el desarrollo de estas estrategias que se crean e impulsan las NICSP.

3. Las NICSP

Las NICSP establecen requisitos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de transacciones y hechos en los estados financieros con propósito general. Están diseñadas para aplicarse a todas las entidades del sector público (gobiernos nacionales, estatales, municipales) y sus entes descentralizados sin fines empresariales. No son aplicables a las Empresas Públicas, pues para ellas emplean las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Las NICSP presentan por lo general una estructura uniforme, a saber: Introducción, objetivos, alcance, definiciones, contenido, fecha de vigencia y comparación con la Norma Internacional de Contabili-

dad (NIC) o Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) relacionada². En algunos casos incluyen además, los fundamentos de las conclusiones (razones del IPSASB para apartarse de la NIC/NIIF relacionada) y la guía de implementación; estos últimos no son considerados parte integrante de las normas.

El IPSASB reconoce el derecho de los gobiernos y de los emisores de normas nacionales a establecer normas contables y guías para la información financiera en sus jurisdicciones, no obstante, recomienda la adopción de las NICSP y la armonización de los requerimientos nacionales con las NICSP. Hasta el 31-12-2011, se han emitido 31 NICSP sobre la base de devengo, y 1 norma sobre la base de efectivo, las cuales se muestran en la tabla 1, con indicación de sus objetivos:

2 Reciben la denominación NIC las normas emitidas por el IASC (*International Accounting Standard Comite*). En el año 2000 el IASC deja de existir y da paso al IASB (*International Accounting Standard Board*), organismo que adopta las NIC emitidas hasta ese momento, y a partir de allí promulga las NIIF. Ambas de aplicación a las empresas privadas y públicas.

Tabla 1 >>>
Las NICSP y sus objetivos

NICSP	Nombre	Objetivo (s)
1	Presentación de Estados Financieros	Regular la forma de presentación de los estados financieros con propósito de información general. Establecer consideraciones para la presentación de los estados financieros, y ofrecer guías para determinar su estructura, a la vez que fijar los requisitos mínimos sobre el contenido de los estados financieros.
2	Estado de Flujo de Efectivo	Exigir a las entidades que suministren información acerca de movimientos históricos de efectivo y los equivalentes al efectivo que posee, mediante la presentación de un estado de flujo de efectivo.
3	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	Prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, en las estimaciones contables y de la corrección de errores.
4	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	Señalar cómo se incorporan, en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación.
5	Costos por Préstamos	Determinar el tratamiento contable de los costos por préstamos.
6	Estados Financieros Consolidados y Separados	Establecer los requisitos para la preparación y presentación de estados financieros consolidados, así como para el tratamiento contable de las entidades controladas, entidades controladas conjuntamente y asociadas en los estados financieros separados de la entidad controladora, el participe y el inversor.
7	Inversiones en Asociadas	Prescribir la contabilización que el inversor debe dar a su inversión en una entidad asociada, cuando dicha inversión otorgue una participación en la propiedad bajo la forma de una participación en el capital u otra estructura patrimonial formal.
8	Participaciones (Intereses) en Negocios Conjuntos	Establecer la contabilización de las participaciones en negocios conjuntos, así como en la presentación de la información financiera de los negocios conjuntos en los estados financieros de los participantes e inversionistas, independientemente de la estructura o forma jurídica bajo la cual tienen lugar las actividades del negocio conjunto.
9	Ingresos de Transacciones con Contraprestación	Señalar el tratamiento contable de los ingresos surgidos de las siguientes transacciones y eventos con contraprestación: (a) prestación de servicios; (b) venta de bienes; y (c) uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.
10	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	Establecer el procedimiento contable aplicable a los estados financieros de las entidades que los elaboran y presentan en la moneda de una economía hiperinflacionaria.

10	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	Establecer el procedimiento contable aplicable a los estados financieros de las entidades que los elaboran y presentan en la moneda de una economía hiperinflacionaria.
11	Contratos de Construcción	Especificar el tratamiento contable de los costos y de los ingresos relacionados con los contratos de construcción. La norma identifica los acuerdos que pueden clasificarse como contratos de construcción; ofrece una guía de tipos de contratos de construcción que pueden surgir en el sector público; y especifica las bases para el reconocimiento y revelación de los gastos de contrato, y en su caso, de los ingresos de contrato.
12	Inventarios	Prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Suministrar una guía práctica para la determinación del costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto (hasta que los ingresos relacionados sean reconocidos), incluyendo también cualquier corrección del importe en libros al valor neto realizable.
13	Arrendamientos	Establecer, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables apropiadas para contabilizar y revelar la información correspondiente a los arrendamientos operativos y financieros.
14	Hechos Ocurredos Después de la Fecha sobre la que se Informa	Especificar: (a) cuándo debe una entidad proceder a ajustar sus estados financieros por hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa y; (b) revelaciones que la entidad debe efectuar respecto de la fecha en que los estados financieros autorizados han sido emitido, así como, respecto a los hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa.
15	Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar	Mejorar la comprensión que los usuarios de los estados financieros tienen sobre el significado de los instrumentos financieros, se encuentren reconocidos dentro o fuera del estado de situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo del gobierno u otra entidad del sector público.
16	Propiedades de Inversión	Prescribir el tratamiento contable y las exigencias de revelación correspondientes para las propiedades (terrenos o edificios) que, en su totalidad o en parte, se mantengan para obtener rentas o plusvalías o ambas, en lugar de estar destinadas a la producción, suministro de bienes o servicios, fines administrativos o venta.
17	Propiedad, Planta y Equipo	Regular el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en estos activos, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. En especial se refiere a: (a) el reconocimiento de los activos, (b) la determinación de su importe en libros y (c) los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro de valor que deben reconocerse con relación a los mismos.
18	Información Financiera por Segmentos	Establecer los principios para la presentación de información financiera para cada actividad o grupo de actividades de la entidad, que sean identificables, y para las cuales sea apropiado presentar información separada con fines de evaluación y de toma de decisiones.

19	Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	Señalar una definición para las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes; identificar las circunstancias en que deben reconocerse las provisiones, la forma en que deben medirse y la información que debe revelarse sobre ellas. Asimismo, requiere que se revele determinada información sobre los pasivos contingentes y activos contingentes, para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento y cuantía de tales partidas.
20	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas	Exigir la revelación de información sobre la existencia de relaciones entre partes cuando existe control y la revelación de información sobre transacciones entre la entidad y sus partes relacionadas bajo ciertas circunstancias. El principal elemento a tener en cuenta a la hora de revelar información acerca de partes relacionadas es:(a) identificar qué partes son controladas o son influidas significativamente por la entidad que informa, y (b) determinar qué información debe revelarse sobre las transacciones con esas partes.
21	Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo	Establecer los procedimientos que una entidad debe aplicar para determinar si un activo no generador de efectivo se ha deteriorado y asegurar el reconocimiento de las correspondientes pérdidas por deterioro. En la Norma también se especifica cuándo una entidad debería proceder a revertir la pérdida de valor por deterioro y prescribe la información a revelar.
22	Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno en General	Establecer los requerimientos de revelación de información para los gobiernos que elijan presentar información sobre el sector gobierno general en sus estados financieros consolidados. La revelación puede mejorar la transparencia de la información financiera, y proporcionar una mejor comprensión de la relación entre las actividades de mercado de aquellas que no son de mercado del gobierno y entre los estados financieros y las bases estadísticas de información financiera.
23	Ingresos de Transacciones sin Contraprestación	Fijar los requerimientos para la información financiera de los ingresos que surgen de transacciones sin contraprestación, (impuestos y transferencias).
24	Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros	Requerir que se incluya una comparación de los importes del presupuesto y los importes reales que surgen de la ejecución del presupuesto en los estados financieros de las entidades a las que se les requiere, o eligen, poner a disposición pública su presupuesto aprobado y por el cual, por esa razón, tienen la obligación pública de rendir cuentas. La Norma también requiere la revelación de una explicación sobre las razones de las diferencias materiales entre el presupuesto y los importes reales.
25	Beneficios a Empleados*	Prescribir el tratamiento contable y la revelación de beneficios de los empleados. La Norma requiere que una entidad reconozca: (a) un pasivo cuando un empleado ha prestado servicios a cambio de beneficios a pagar en el futuro, y (b) un gasto cuando la entidad consume los potenciales beneficios o servicios económicos procedentes del servicio prestado por un empleado a cambio de beneficios a los empleados.

26	Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*	Establecer los procedimientos que una entidad debe aplicar para determinar si un activo generador de efectivo se ha deteriorado y asegurar que se reconocen las correspondientes pérdidas por deterioro, como así también proceder a revertir la pérdida de valor por deterioro, prescribiendo además la información a revelar.
27	Agricultura*	Especificar el tratamiento contable y la información a revelar sobre la actividad agrícola, definida como el proceso de transformación de activos biológicos, para la venta, distribución o conversión.

*Aún no se dispone de una versión oficial traducida al español

Fuente: Elaboración propia a partir del IFAC (2011b) Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements

3.1. Características de las NICSP

Este cuerpo normativo presenta ciertas características de necesaria revisión para la comprensión de nuestro objeto de estudio, entre ellas:

Casi todas las NICSP de base devengo son desarrolladas a partir de una NIC/NIIF, es decir, se parte (cuando corresponda) de una NIC/NIIF para adaptarla a las particularidades del sector público, por tanto existe una estrecha vinculación entre las normas internacionales del sector privado y las aplicables al sector público. (ver tabla 2)

Tabla 2
Correspondencia entre las NICSP y las NIC/NIIF

NICSP	Nombre	NIC/ NIIF
1	Presentación de Estados Financieros	NIC 1
2	Estado de Flujo de Efectivo	NIC 7
3	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	NIC 8
4	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera	NIC 21
5	Costos por préstamos	NIC 23
6	Estados financieros consolidados y separados	NIC 27
7	Inversiones en asociadas	NIC 28
8	Participaciones (intereses) en negocios conjuntos	NIC 31
9	Ingresos de transacciones con contraprestación	NIC 18
10	Información financiera en economías hiperinflacionarias	NIC 29
11	Contratos de construcción	NIC 11
12	Inventarios	NIC 2
13	Arrendamientos	NIC 17
14	Hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa	NIC 10
15	Instrumentos financieros: Presentación e información a revelar	NIC 32
16	Propiedades de inversión	NIC 40
17	Propiedad, planta y equipo	NIC 16
18	Información financiera por segmentos	NIC 14
19	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	NIC 37
20	Información a revelar sobre partes relacionadas	NIC 24
21	Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo	NIC 36
22	Revelación de información financiera sobre el sector gobierno en general	-
23	Ingresos por transacciones sin contraprestación	-
24	Presentación de información del presupuesto en los estados financieros	-

NICSP	Nombre	NIC/ NIIF
25	Beneficios a empleados	NIC 19
26	Deterioro del valor de activos generadores de efectivo	NIC 36
27	Agricultura	NIC 41
28	Instrumentos financieros: presentación	NIC 32
29	Instrumentos financieros: reconocimiento y medición	NIC 39
30	Instrumentos Financieros: revelaciones	NIIF 7
31	Activos Intangibles	NIC 38

Fuente: Elaboración propia a partir de IFAC (2011b) Handbook of International Public Sector Accounting.

El IPSASB intenta, siempre que sea posible, mantener el tratamiento contable y texto original de las NIIF a no ser que haya una circunstancia significativa en el sector público que justifique una desviación; por tanto, el proceso de armonización de la información financiera es también entre el sector público y el sector privado.

Ausencia -hasta la fecha- de un marco conceptual específico para el sector público. Existe un proyecto en marcha, denominado *Marco Conceptual para la Presentación de Informes Financieros con Propósito General por Entidades del Sector Público* con fecha probable de culminación hacia finales de 2013.

Como se mencionó anteriormente, las normas son de aplicación a todas las entidades del sector público (órganos y entes) y en todos los niveles de gobierno (nacional, estatal y municipal), excepto para las empresas públicas, entendidas como aquellas empresas comerciales que si bien son controladas por una entidad del sector público, tienen capacidad financiera y operativa, y no dependen de una financiación continua por parte del gobierno para operar, ya que venden bienes o prestan servicios a otras entidades obteniendo un beneficio o recuperando el costo total de los mismos, y además tiene facultad de contratar en su propio nombre (IFAC, 2011b). Para ellas aplican las NIC/NIIF.

Es un modelo caracterizado por una gran rigidez normativa, puesto que la mayoría de las soluciones contables se exigen con carácter

obligatorio, por lo cual, presenta un elevado potencial de comparabilidad, estando próximo a un modelo de armonización extrema. (Fuentes, 2007)

Es un modelo con poca o nula influencia latina, y por tanto, que desconoce las particularidades de las economías en desarrollo, ya que la mayoría de los integrantes del IFAC y del IPSASB son de nacionalidad europea o americana.

Tienen carácter de recomendaciones, por ello tendrán rango legal cuando la autoridad nacional decida incorporarlas a su normativa contable (Fuentes, 2001).

Las NICSP ofrecen un cuerpo normativo de alta confiabilidad, no obstante, esta no es la única ventaja asociada a su aplicación.

4. Beneficios de las NICSP

El IPSASB considera que la adopción de las NICSP, junto con la revelación del cumplimiento de las mismas, conducirá a una mejora significativa en la calidad de los estados financieros de propósito general de las entidades del sector público. A su vez, es probable que esto lleve a una mejor información de las decisiones sobre asignación de recursos realizados por los gobiernos, y de ese modo, a incrementar la transparencia y rendición de cuentas.

Por su parte, Fuentes (2007:70) indica que “disponer de una información comparable a nivel internacional beneficia a organismos supranacionales y a potenciales inversores internacionales interesados en el sector público, quienes requieren información comparable, además de servir de marco de referencia común para aquellos países que comienzan a modernizar su contabilidad pública”.

En opinión de Gianchino (2011) los usuarios de los estados financieros del sector público y sus organismos, como así también aquellos preocupados por la transparencia financiera, obtendrán al menos los siguientes beneficios de las NICSP: (a) El establecimiento de prác-

ticas de información financiera adecuadas y; (b) La consistencia en la aplicación de dichas prácticas (tanto interna, como entre países).

La observancia de las NICSP por parte de los organismos facilitará asimismo las labores de auditoría en el sector público.

En definitiva, la literatura existente sobre normas internacionales de contabilidad para el sector público, menciona de manera coincidente como beneficios de su implantación los siguientes: aumenta la transparencia y confiabilidad de la información financiera, facilita la comparabilidad de los estados financieros y mejora la rendición de cuentas.

Ahora bien, surge entonces la pregunta ¿cómo aplicar estos estándares?

5. Estrategias para implantar las NICSP: ¿adoptar o armonizar o converger?

En la práctica, al igual que ocurre con las NIC/NIIF, se presentan como opciones para aplicar las NICSP: adoptar, armonizar o converger. En el primer caso, la adopción supone la aplicación de las normas tal cual son emitidas, sin modificarlas ni adaptarlas al contexto en el cual se implanta.

La armonización sin duda, conlleva mayores dificultades por cuanto requiere ajustar los estándares a las necesidades de cada jurisdicción, sin dejar de producir información potencialmente comparable. En este sentido Jarne (1997) citado por Horno (2007:580) define la armonización contable como “el proceso que pretende paliar los problemas de comunicación, comprensión y análisis de la información contable en el ámbito internacional”. Ahora bien, la armonización no es suficiente para lograr la paridad, pero sí necesaria, debido a que el proceso de armonización no implica uniformidad en la implementación de las normas, sino reducción de la diversidad contable, a través del acuerdo en la preferencia de una misma práctica contable. (García, citado por Fuertes, 2007).

En el último caso, como evolución al modelo de armonización se presenta la estrategia de converger: cuando la norma nacional, con independencia de su forma y de manera paulatina, llega a los mismos resultados y determinaciones de las NICSP.

Cada país escogerá -si decide la aplicación los estándares- el medio para implantar. Algunos gobiernos, a través de organismos nacionales emisores de normas contables, han desarrollado normativa que aplican a las entidades del sector público en su jurisdicción. Las NICSP pueden ayudar a estos emisores de normas en el desarrollo de nuevas normas o en la revisión de las existentes para contribuir a una mayor comparabilidad.

En las jurisdicciones que no han desarrollado aún normas contables para los gobiernos y entidades del sector público hay mayor oportunidad de ser usadas en forma considerable. (IFAC, 2011b)

A pesar de los beneficios prometidos por las normas de contabilidad del IFAC, y de las opciones que se ofrecen para implantarlas, la adopción, armonización o convergencia a las NICSP presentan ciertas dificultades.

6. Obstáculos para aplicarlas

El principal obstáculo al cual se enfrentan las NICSP es sin duda la imposibilidad de ser exigidas por el IPSASB o por los miembros de la profesión contable, pues es competencia de los gobiernos, a través de los órganos emisores de normas contables, el desarrollar los modelos contables en cada jurisdicción.

Otra barrera que impide la aplicación de las normas es la tradicional y fuerte influencia del presupuesto como instrumento para el control público y la rendición de cuentas, dejando de lado la información financiera como fuente principal para la toma de decisiones.

A esto se agrega, en opinión de Fuertes y Vela (2000) citado por Fuertes (2007) la pluralidad de métodos y prácticas contables exis-

tentes en el sector público, la insuficiencia de usuarios internacionales con necesidad de comparar la información contable del sector público y la influencia que el entorno social, político y económico de cada país ejerce sobre los sistemas de información contable.

La implementación de las NICSP requiere además, cambiar la contabilización a base efectivo empleada tradicionalmente en números países como fundamento de sus modelos contables, a la hipótesis fundamental de devengo o base de acumulación. Superar estas dificultades, amerita también realizar una serie de transformaciones por parte de las instituciones.

7. Requerimientos

Los ajustes que demandan las NICSP deben realizarse:

- a) En las universidades y colegios profesionales, para la formación de expertos que se dediquen a transmitir experiencias en NICSP.
- b) En la legislación, para adoptar o armonizar las NICSP al contexto de cada país.
- c) En los sistemas informáticos, para el desarrollo de software integrado y la adquisición de equipos necesarios para soportar el proceso.
- d) En la capacitación del recurso humano, con la finalidad de disponer de personal con conocimiento del modelo contable del IFAC y un continuo adiestramiento en NICSP.
- e) En la práctica contable pública, con relación a los métodos y políticas adoptados para la elaboración de sus estados financieros. Ello demanda además la adopción de la base contable del devengo por aquellas jurisdicciones que aún registran y reportan información sobre la base de efectivo.

Llegado a este punto, resulta conveniente describir los avances en cuanto al acercamiento al modelo NICSP en Venezuela, tomando como base los anteriores planteamientos.

8. La situación de las NICSP en Venezuela

De acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (2010), el Sistema de Contabilidad Pública está fundamentado en las normas generales de contabilidad, dictadas por la Contraloría General de la República y en las normas técnicas prescritas por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP), como órgano rector del Sistema de Contabilidad del Sector Público, quién además, tiene también entre sus atribuciones el promover o realizar los estudios que considere necesarios de la normativa vigente en materia de contabilidad, a los fines de su actualización permanente.

A tales fines, la ONCOP elaboró desde hace algunos años un proyecto denominado “Normas Técnicas de Contabilidad Pública”, el cual dispone de un Comité Interinstitucional presidido por la ONCOP e integrado por diferentes organismos que forman parte del sector público, cuyo objetivo es el estudio de las NICSP y su aplicabilidad en el ámbito venezolano, con el fin de elaborar las Normas Técnicas de Contabilidad Pública sustentadas en el ordenamiento jurídico venezolano, el contexto económico social y político actual, y en las normas establecidas por el IPSASB así como también los procedimientos específicos para los registros de todas las transacciones, que garanticen la obtención de información contable y presupuestaria en forma comprensible, relevante, fiable y comparable, a fin de satisfacer las necesidades de los usuarios y permitir el reconocimiento e interpretación por parte de los especialistas e interesados en las finanzas públicas (ONCOP, 2009).

El proyecto se realiza en seis etapas, a saber: (1). Estudio: A través de mesas de estudios se analiza el contenido de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y se compara con el ordenamiento jurídico en materia contable. (2). Consenso: Mediante mesas técnicas donde intervienen representantes del Comité ONCOP – Interinstitucional, se generan discusiones sobre la base del análisis realizado en las mesas de estudios respectivas. (3). Propuesta: A partir de las conclusiones y recomendaciones obtenidas en las mesas de estudios y técnicas, se elabora la propuesta de Normas

Técnicas de Contabilidad Pública (NTCP). (4). Consulta Pública: La propuesta de NTCP es sometida a la opinión pública a través de la página Web de la ONCOP. (5). Elaboración: Se promulga la Provisión de las NTCP en Gaceta Oficial. (6). Divulgación: Se lleva a cabo el proceso de difusión de las NTCP a través de eventos, prensa escrita, páginas Web y similares. (ONCOP, 2009).

Hasta la fecha, como principales productos del proyecto se han promulgado tres NTCP:

- a) Norma Técnica de Contabilidad sobre la Presentación de los Estados Financieros de la República y sus Entes Descentralizados Funcionalmente sin Fines Empresariales.
- b) Norma Técnica de Contabilidad sobre la Elaboración y Presentación del Estado de Flujos de Efectivo de la República y sus Entes Descentralizados Funcionalmente sin Fines Empresariales.
- c) Norma Técnica sobre las Políticas Contables, los Cambios en las Estimaciones Contables y la Corrección de Errores de la República y sus Entes Descentralizados Funcionalmente sin Fines Empresariales.

El ámbito de aplicación del proyecto sólo abarca a la República y sus Entes Descentralizados Sin Fines Empresariales, por lo que los estados, municipios y sus entes descentralizados quedan fuera del alcance de las NTCP.

Ahora bien, con relación a la adaptación en sí de las NICSP y sus implicaciones, además de los requerimientos señalados con anterioridad, se impone sustancialmente una revisión de los siguientes elementos como los principales desafíos a superar en Venezuela:

8.1. Principales cambios requeridos por las NICSP en la contabilidad pública Venezolana

La adaptación de las NICSP a la contabilidad pública de Venezuela promoverá una reforma al Sistema de Administración Financiera de la República, en el sentido de que afectará las normas, prin-

cipios y procedimientos contables, con la consecuente necesidad de replantear la relación de este subsistema con los otros componentes de la Administración Financiera del Sector Público.

Como consecuencia, sería conveniente que se diseñe un plan integrado de cuentas presupuestarias y financieras que permita la conciliación entre estos dos subsistemas y simplifique la aplicación de la NICSP 24.

Armonizar las NICSP con las normas contables públicas requiere probablemente definir las relaciones entre las distintas entidades que conforman el sector público, reclasificar los activos entre los bienes de: propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, inventarios y arrendamientos, incorporar a los registros la depreciación de activos y el deterioro de su valor, eliminar el uso de las cuentas de orden, reexpresar los estados financieros por efectos de la inflación y modificar tanto las bases de medición como la forma y periodicidad en la presentación de los estados financieros.

Pero la adaptación de las NICSP implica no sólo un nuevo plan integrado de cuentas y cambios en la práctica contable, sino también es de suponer, una nueva normativa contable que de soporte jurídico a los anteriores. En este sentido, las principales normas a ser reformadas son la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público y su Reglamento Número 4 sobre el Sistema de Contabilidad Pública y las Normas Generales de Contabilidad Pública emitidas por la Contraloría General de la República.

Finalmente, dado que la contabilidad con base en las NICSP exige mayores requisitos en cuanto a reconocimiento, medición, presentación y revelación que la normativa contable actual, el sistema informático SIGECOF debe ser reestructurado y fortalecido mediante una plataforma informática sólida.

9. A manera de conclusión

Como consecuencia de la presión de diversos agentes, la contabilidad pública ha evolucionado en las últimas décadas hacia un modelo contable universal, siendo las NICSP -el cuerpo normativo propuesto por la IFAC- el más conocido y aceptado. Dichas normas ofrecen como máximos beneficios la alta confiabilidad en la información financiera, y un elevado potencial de comparabilidad de los estados financieros entre las diferentes jurisdicciones. Las NICSP tienen su origen en las NIIF, por lo cual existe una cercana relación entre las normas internacionales del sector privado y las del sector público. No es coincidencia en tanto, que las estrategias para implantarlas sean en ambos casos la adopción o la armonización.

Sin embargo, las jurisdicciones que decidan asumir las NICSP deben superar ciertos obstáculos y satisfacer algunos requerimientos, relacionados estos últimos con la formación profesional, los cambios a nivel legislativo, las implicaciones en los sistemas informáticos y sin duda, en la práctica contable donde sobrevienen los mayores desafíos.

En Venezuela, corresponde a la ONCOP dictar las normas técnicas de contabilidad y los procedimientos específicos que considere necesarios para el adecuado funcionamiento del Sistema de Contabilidad Pública. En el cumplimiento de tal atribución, desarrolla un proyecto denominado Normas Técnicas de Contabilidad Pública el cual tiene como fin elaborar las normas técnicas contables aplicables a la República y sus Entes Descentralizados Sin Fines Empresariales, en armonía con las NICSP y la legislación venezolana. Hasta el momento se han publicado tres normas técnicas relacionadas con: presentación de estados financieros, flujo de efectivo y, políticas contables, estimaciones contables y corrección de errores.

Finalmente, la armonización de las NICSP con las normas venezolanas precisará cambios en la administración financiera del sector público, y en la contabilidad pública venezolana.

Bibliografía >>

- Araya, C. (2011). *Comparación de los Sistemas de Contabilidad Gubernamental de los Países Centroamericanos*. Tesis Doctoral. Universidad de Granada. [Documento en línea]. Disponible: hera.ugr.es/tesisugr/19492017.pdf [Consulta: enero 13, 2012].
- Fuertes, I. (2001). *La comparabilidad de la información contable pública en la Unión Europea*. Tesis Doctoral. Universitat Jaume I. [Documento en línea]. Disponible: <http://www.tesisred.net/handle/10803/10582> [Consulta: enero 10, 2012].
- Fuertes, I. (2007). *Un Análisis del grado de comparabilidad de la información contable pública basado en la rigidez del marco regulador del IFAC. Presupuesto y Gasto Público*. [Documento en línea]. Disponible: www.ief.es/documentos/.../publicaciones/...publico/47_Fuertes.pdf. [Consulta: enero 23, 2012].
- Gianchino, C. (2011). *Implementación de normas internacionales de contabilidad para el sector público – NICSP- Debilidades y Fortalezas*. Trabajo Técnico de la XXIX Conferencia Interamericana de Contabilidad. San Juan, Puerto Rico.
- Horno, M. (2007). *La armonización contable basada en las NIC/NIIF y las empresas agrícolas españolas. Conocimiento, innovación y emprendedores: camino al futuro*. [Documento en línea]. Disponible: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2232680>. [Consulta: febrero 2, 2012].
- International Federation of Accountants (IFAC). (2011a) [Página Web en línea] Disponible: <http://www.ifac.org/about-ifac>. [Consulta: enero 24, 2012].
- International Federation of Accountants (IFAC). (2011b) *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. [Documento en línea] Disponible: <http://www.ifac.org>. [Consulta: enero 23, 2012].
- Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. Gaceta Oficial N° 39.556. Noviembre 19, 2010.
- Lüder, K. (1992). *International Governmental Accounting Research*. [Documento en línea]. Disponible: jameschan.com/papers/LuederI-GARApril08.pdf. [Consulta: Diciembre 12, 2011].
- ONCOP (2009). *Proyecto Normas Técnicas de Contabilidad Pública*. Revista Infocop, (1)14. Caracas: ONCOP.