



Contaduría General de la Nación

Estrategia de **Convergencia** de la Regulación Contable Pública **hacia Normas Internacionales** de Información Financiera **(NIIF)** y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público **(NICSP)**

Anexo 2. La regulación de la contabilidad pública: Una aproximación a diferentes enfoques en el Contexto Internacional

Actualizado Junio de 2013



Libertad y Orden

**PROSPERIDAD
PARA TODOS**

CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN
Pedro Luis Bohórquez Ramírez

SUBCONTADORA GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN
Miryam Marleny Hincapié Castrillón

COORDINADORA GIT DE INVESTIGACIÓN Y NORMAS
Rocío Pérez Sotelo

INVESTIGACIÓN
Germán Eduardo Espinosa Flórez

EQUIPO DE APOYO TÉCNICO
Hernán Pulgarín Giraldo
Martha Liliana Arias Bello
Luis Henry Moya Moreno
Freddy Armando Castaño Pineda
Carlos Alberto Prieto Suárez
Martha Rubiela Granados Molina

Contenido

ANEXO 2. LA REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO: UNA APROXIMACIÓN A DIFERENTES ENFOQUES EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL.. 4

1	INTRODUCCIÓN	4
2	LA REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL	6
2.1	LA CONTABILIDAD PARA LAS EMPRESAS DE INTERÉS PÚBLICO	6
2.2	LA CONTABILIDAD PARA LAS EMPRESAS NO LISTADAS.....	11
2.3	LA CONTABILIDAD PARA LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO GENERAL	17
3	CONCLUSIONES	23
4	REFERENCIAS.....	25

Anexo 2. LA REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO: Una aproximación a diferentes enfoques en el contexto internacional

1 INTRODUCCIÓN

De acuerdo con los criterios definidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas (MEFP) 2001 del Fondo Monetario Internacional (FMI), las entidades que conforman el sector público se clasifican en Gobierno General y en Corporaciones–Empresas. La regulación contable¹ del sector público difiere entre países debido, entre otros factores, a la falta de un acuerdo acerca del derrotero a seguir en materia de contabilidad para las administraciones públicas y a la autonomía que le asiste a cada jurisdicción en establecer el cuerpo normativo que rige a las entidades que hacen parte del sector público.

El presente estudio describe el estado actual de la regulación contable del sector público en algunos países. Para tal efecto, se analizaron diferentes documentos emitidos por la Unión Europea y los reguladores contables de Estados Unidos de Norteamérica, Canadá, Reino Unido, Alemania, Francia, España, Australia y Perú.

En la primera parte del documento, se analiza la situación actual de la contabilidad para las empresas, las cuales se clasifican teniendo en cuenta si son entidades listadas o no listadas, esto debido a que la regulación contable para estas organizaciones depende fundamentalmente de dicha clasificación.

La segunda parte del escrito se centra en el estudio de la contabilidad para las entidades de gobierno, en este acápite se ilustra el debate actual en Europa en donde específicamente, se está evaluando la viabilidad de aplicar un modelo internacional único para todas las entidades de la administración pública de los países miembros de la Unión Europea. Los resultados de esta evaluación los publicó la Eurostat el 18 de diciembre de 2012.

Las cifras y los diferentes datos citados en el presente trabajo fueron consultados de las páginas oficiales de los organismos normalizadores, reguladores y auditores internacionalmente reconocidos, así como de las páginas oficiales de los normalizadores y reguladores de los países citados a lo largo del documento. Esta información se encuentra actualizada a junio de 2013. No obstante lo anterior, dadas las dificultades relacionadas con la obtención de información detallada respecto de la forma, impactos y cambios significativos del proceso de regulación contable en cada jurisdicción, no se logró analizar de manera pormenorizada cada caso particular.

¹La regulación contable se define como el proceso de emisión de estándares de contabilidad.

El análisis del contexto internacional de la contabilidad del sector público es un insumo importante a efectos de definir la política de regulación contable pública en Colombia; por tal razón, el presente estudio pretende generar las inquietudes y reflexiones a que haya lugar en torno al modelo o modelos que se deben definir para la contabilidad de los entes que pertenecen al sector público.

2 LA REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL

La regulación de la contabilidad del sector público, entendida como el proceso de emisión de normas o estándares de contabilidad para las entidades que lo conforman, es diferente en cada país. Cada jurisdicción es autónoma en establecer el cuerpo normativo que rige las entidades que hacen parte del sector público, y esto lleva a plantear algunas semejanzas y diferencias entre países. Por ejemplo, un buen número de jurisdicciones decidió diferenciar entre la contabilidad para las empresas, con independencia de si son o no propiedad del Estado, y la contabilidad para las entidades gubernamentales; sin embargo, otros propenden por un modelo único tanto para empresas como para unidades de gobierno.

Cuando se trata de la contabilidad para las empresas, también hay posiciones diferentes entre países. Algunos argumentan que no es necesario hacer excepciones entre estándares internacionales de contabilidad para entidades listadas o que cotizan en bolsa y las normas aplicables a las demás empresas, pero otros afirman que no es posible aplicar un juego único de estándares y por eso apoyan los procesos de simplificación de los mismos para un grupo específico de entidades.

Algunos países decidieron aplicar a las unidades de gobierno las normas de contabilidad que rigen para las empresas; otros han realizado adaptaciones de dichas normas teniendo en cuenta las particularidades del sector público, y existen países que optaron por acoger las normas emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

De acuerdo con lo anterior, se puede afirmar que los países han tomado diferentes caminos cuando se trata de definir los modelos contables para las entidades del sector público. A continuación, se presenta un análisis que tiene como referente algunos países para los cuales existe información disponible en la web.

2.1 La contabilidad para las empresas de interés público

El modelo conocido como “el modelo internacional de contabilidad” fue emitido por el International Accounting Standards Board (IASB), este organismo ha propuesto dos cuerpos normativos. El primero, para las empresas denominadas de interés público y que corresponde a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); el segundo, para las pequeñas y medianas empresas, denominado Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes (NIIF-PYMES).

De acuerdo con el IASB, una entidad es de interés público cuando:

Tiene obligación pública de rendir cuentas, es decir, si:

Sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de

valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales), o

una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. Este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión. (IASB, 2009).

Las empresas listadas, o cotizadas como también son conocidas, son aquellas que negocian sus títulos de deuda o patrimonio en un mercado de valores, se encuentran clasificadas dentro de las empresas de interés público y, de acuerdo con el IASB, deben aplicar NIIF, con independencia de si son o no propiedad del Estado.

Ahora, si se analiza lo que ha sucedido en los últimos años, se puede concluir que la mayoría de países han aceptado la aplicación de las NIIF para las compañías listadas. Algunos estudios (PricewaterhouseCoopers, 2011 y Deloitte & Touche, 2012) demuestran que de manera progresiva, esta normatividad se ha venido aplicando a nivel mundial; el IASB también así lo reconoce cuando el presidente de este organismo regulador, Hans Hoogervorst, afirma:

International Financial Reporting Standards (IFRSs) are uniquely positioned to become those standards. IFRSs are now used by companies in more than 100 countries. Most G20 members now require the use of IFRSs, and the remaining major economies have established plans to migrate towards the use of IFRSs. (Hoogervorst, 2012)

Lo que han hecho los países en la práctica es modificar la regulación contable con el fin de acercarla a lo establecido por las NIIF. A estos procesos, se les ha denominado en algunas jurisdicciones: convergencia, armonización, adaptación, adopción, etc; independientemente del término empleado, lo cierto es que ha existido una alineación de la regulación con lo establecido en el modelo internacional de contabilidad.

En Estados Unidos, el proceso inició en el año 2002 con el acuerdo de Norwalk y, producto de la convergencia entre los principios de contabilidad de los Estados Unidos y las Normas Internacionales de Contabilidad, la autoridad de regulación Securities Exchange Commission-SEC permitió, a partir de marzo de 2008, que las empresas extranjeras que cotizan sus títulos en el mercado de valores estadounidense presenten sus reportes financieros elaborados bajo NIIF sin tener que llevar a cabo ningún proceso de conversión. Con respecto a dicha decisión, la Comisión afirma:

The Commission is adopting rules to accept from foreign private issuers in their filings with the Commission financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards ("IFRS") as issued by the International Accounting Standards Board ("IASB") without reconciliation to generally accepted accounting principles ("GAAP") as used in the United States. To implement this, we are adopting amendments to Form 20-F, conforming changes to Regulation S-X, and conforming amendments to other regulations, forms and rules under the Securities Act and the Securities Exchange Act. Current requirements regarding the reconciliation to U.S. GAAP do not change for a foreign private issuer that files its financial statements with the Commission using a basis of accounting other than IFRS as issued by the IASB. (Securities and Exchange Commission, 2007)

En Europa, la situación es similar. La Unión Europea emitió el reglamento No 1606/2002 por medio del cual estableció que a partir del año 2005, las empresas listadas a nivel de grupo consolidado deben presentar los reportes financieros elaborados con base en NIIF. En dicho reglamento, se afirma:

Para los ejercicios financieros que comiencen a partir del 1 de enero de 2005 inclusive, las sociedades que se rigen por la ley de un Estado miembro elaborarán sus cuentas consolidadas de conformidad con las normas internacionales de contabilidad adoptadas de acuerdo con el procedimiento establecido en el apartado 2 del artículo 6 si, en la fecha de cierre de su balance, sus valores han sido admitidos a cotización en un Mercado regulado de cualquier Estado miembro, en el sentido del punto 13 del artículo 1 de la Directiva 93/22/CEE del Consejo, de 10 de mayo de 1993, relativa a los servicios de inversión en el ámbito de los valores negociables. (Unión Europea, 2002)

De acuerdo con el reglamento, existe obligatoriedad de presentar información financiera, con base en Normas Internacionales de Contabilidad para las cuentas consolidadas de las empresas listadas; los estados miembros quedan en libertad de permitir o exigir que la contabilidad de las empresas que pertenecen a la compañía listada se elabore de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad.

La convergencia entre los principios de contabilidad de los Estados Unidos y las Normas Internacionales de Información Financiera, y la aceptación por parte de la Unión Europea de estas últimas determinaron en buena medida, el rumbo de la contabilidad para las empresas cotizadas. A partir de este suceso, cada país ha venido modificando su cuerpo normativo a efectos de incorporar las Normas Internacionales de Información Financiera en sus respectivas legislaciones.

En un estudio realizado por Deloitte & Touche (2012), se analiza el estado actual de la implementación de NIIF para compañías listadas en 174 países². Las principales conclusiones del documento son las siguientes:

- En 28 países no se permite elaborar información financiera con base en NIIF.
- En 25 países se puede presentar estados financieros con base en NIIF, pero no es obligatorio.
- En 7 países es obligatorio presentar información financiera con base en NIIF para algunas compañías listadas.
- En 93 países (incluye 30 países que hacen parte de la Unión Europea) es obligatorio elaborar información financiera con base en NIIF.
- En 21, no hay compañías listadas en bolsa de valores locales.

Con respecto a los informes de auditoría de 125 países que permiten o requieren que la información financiera se presente con base en NIIF, el estudio afirma:

- En 88 países los informes hacen alusión a que la información financiera se preparó con base en NIIF.

²En el anexo 1 se encuentra el listado de los 174 países. Para profundizar en las variables empleadas y en la información consignada en el cuadro, se puede consultar el estudio en: <http://www.iasplus.com/en/resources/use-of-ifs/>

- En 30 países los informes hacen alusión a que la información financiera se preparó con base en NIIF adoptadas por la Unión Europea.
- En 4 países no hay información al respecto.
- En 3 países los informes no hacen alusión al respecto.

Deloitte & Touche también llevó a cabo un análisis para determinar el estado de aplicación de las NIIF en las compañías listadas de los países que conforman el G-20. De acuerdo con el análisis realizado por Deloitte, se puede concluir lo siguiente:

- En 10 países es obligatorio para todas las compañías aplicar NIIF o normas que difieren en cierto grado de las NIIF.
- En 2 países es obligatorio para la mayoría de las compañías aplicar NIIF o normas que difieren en cierto grado de las NIIF.
- En 2 países es obligatorio para algunas compañías aplicar NIIF o normas que difieren en cierto grado de las NIIF.
- En 3 países está permitido aplicar NIIF o normas que difieren en cierto grado de las NIIF.
- No es permitida la aplicación de NIIF en tres países

De los 17 países que requieren o permiten que la información financiera se prepare según NIIF, o con estándares que difieren en cierto grado de las NIIF, se observa que:

- En 11, los estándares están sujetos a un proceso de aprobación.
- En 10, se han modificado principios de las NIIF.
- En 4, se han reducido las alternativas permitidas en las NIIF y modificado las revelaciones.
- En 7, se han desarrollado guías para la aplicación de las NIIF.

El estado de los procesos de adopción de NIIF para cada país miembro del G-20, a Diciembre de 2012, se ilustra en la siguiente tabla³:

³ El símbolo “X” es la situación actual y “(X)” es la situación futura a partir de un año determinado.

Consolidated financial statements of domestic listed companies of the G20

Code	Jurisdiction	Note	IFRSs or Standards that differ from IFRSs as issued by the IASB to a certain degree				Degree to which Standards differ from the latest issued IFRSs			Jurisdictional application guidance issued by a national group	IFRSs not permitted
			Required for all	Required for most	Required for some	Permitted*	Standards subject to an endorsement process	Modification of a principle	Reduction of permitted alternatives / Addition of supplemental disclosures		
AR	Argentina	Note 1		(X)		X (required for most from 2012)	(X)				
AU	Australia	Note 2	X				X	X	X	X	
BR	Brazil	Note 3	X				X	X	X	X	
CA	Canada	Note 4	(X)	X (required for all from 2013)			X				
CN	China	Note 5	X				X	X	X		
EU	European Union	Note 6	X				X	X			
FR	France	Note 7	X				X	X		X	
DE	Germany	Note 7	X				X	X		X	
IN	India	Note 8	(Effective application date to be announced)				(X)	(X)	(X)	(X)	X (Effective application date to be announced)
ID	Indonesia	Note 9	(X)				(X)	(X)	(X)	(X)	X (required for all from 2012)
IT	Italy	Note 7	X				X	X		X	
JP	Japan	Note 10				X	X				
KR	Korea (South)	Note 11	(X)	X (required for all from 2016)			X	X	X	X	
MX	Mexico	Note 12		(X)		X (required for most from 2012)					
RU	Russia	Note 13		X (required for most from 2012)			X				
SA	Saudi Arabia	Note 14			X						
ZA	South Africa	Note 15	X							X	
TR	Turkey	Note 16	X					X			
UK	United Kingdom	Note 7	X				X	X			
US	United States	Note 17									X

* 'Permitted' means that jurisdictional requirements to present national GAAP financial statements are waived if financial statements according to IFRSs or similar Standards are presented.

Fuente: <http://www.iasplus.com/en/resources/use-of-ifs/>. Consultada en diciembre de 2012.

A nivel de los países suramericanos, el cuadro anterior evidencia el avance de Argentina y Brasil en la implementación de las NIIF para las empresas privadas. En el mismo sentido, ha avanzado Chile facilitando la adopción de las NIIF para empresas privadas y empresas estatales y, en el caso de Perú (con la política de convergencia a normas internacionales de contabilidad) se definió un Sistema Nacional de Contabilidad mediante la Ley No 28708 de 2006, teniendo como uno de sus objetivos armonizar y homogeneizar la contabilidad en los sectores público y privado, para lo cual se conformó el Consejo Normativo de Contabilidad. Allí el modelo de contabilidad aplicable a las empresas listadas es NIIF y se ha extendido su aplicación a aquellas que superen determinado monto de activos o ingresos.

Como se puede apreciar, en materia de contabilidad para las empresas denominadas de interés público, por el IASB, hay una clara tendencia a emplear normas internacionales de información financiera; de los 174 países analizados en el estudio citado, el 71% ha decidido permitir o requerir información financiera con base en NIIF. Por su parte, en el G-20 sólo tres países aún no permiten la aplicación de estos estándares en sus compañías listadas.

Una vez los países más desarrollados requirieron o permitieron estados financieros con base en NIIF, los demás han avanzado en la misma dirección con independencia de la forma: adopción, adaptación, endoso, armonización, etc., y las empresas de interés público están cada día más cerca de la aplicación de la normativa expedida por el IASB.

2.2 La contabilidad para las empresas no listadas

Las empresas que no son de interés público se denominan, por el IASB, pequeñas y medianas empresa (PYMES); este organismo las define en los siguientes términos:

1.2 Las pequeñas y medianas entidades son entidades que:

- (a) no tienen obligación pública de rendir cuentas, y
 - (b) publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.
- Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia. (IASB, 2009, pág. 15)

De acuerdo con lo anterior, para el IASB una entidad no se clasifica como PYME por el número de trabajadores o por el monto de activos o patrimonio, como suele ocurrir en algunos países. Se clasifica como PYME si no tiene la obligación pública de rendir cuentas. De esta forma, pueden existir empresas de un tamaño significativo, en términos del número de empleados o de sus activos y patrimonio, que el IASB considera como PYMES. Toda empresa que no sea de interés público es catalogada como PYME y el estándar que debe observar es NIIF para PYMES.

Ahora bien, en junio⁴ de 2012, el IASB inició el proceso de revisión exhaustiva de las directrices establecidas en el modelo NIIF PYMES emitido en julio del 2009. Este proceso tiene el propósito de evaluar la experiencia de los dos primeros años en la aplicación de esta norma y considerar

⁴ http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/RequestforInformation_IFRSforSMEs_WEBSITE.pdf

posibles enmiendas a los criterios contables establecidos en el modelo, a partir de la experiencia de las empresas que han aplicado las NIIF para las PYMES en los años 2010 y 2011. Se espera que este proceso quede culminado en el 2015 y, después de esta revisión inicial, se lleven a cabo revisiones al modelo cada tres años aproximadamente. Este proceso se adelanta con el concurso del SME Implementation Group (SMEIG), órgano consultivo de IASB, quien tiene como objetivo apoyar la adopción internacional de la NIIF para las PYMES y supervisar su aplicación, a través del análisis de los comentarios planteados por los usuarios de la NIIF para las PYME, y recomendar posibles enmiendas.

En Estados Unidos, las empresas no listadas se conocen como empresas privadas. A estas compañías, se les permite aplicar la NIIF para las PYME emitida por el IASB, pero esta situación podría cambiar en un futuro inmediato. Esto se debe a que el 30 de mayo de 2012 la Financial Accounting Foundation (FAF) creó el Private Company Council (PCC)⁵ instancia que va a desempeñar un rol fundamental en las normas de contabilidad para empresas privadas, de acuerdo con lo anunciado por la Fundación (Financial Accounting Foundation, 2012):

The FASB has made recent, substantive changes to the manner in which it engages with private company stakeholders, and has demonstrated a greater operational and structural commitment to further address these issues. However, constituents continue to express concerns about private company needs.

In addressing these concerns, the Trustees considered a range of options, including:

1. Creating a new, autonomous, and authoritative standard-setting board for private company issues, under the oversight of the FAF, as recommended by the Blue-Ribbon Panel on Standard Setting for Private Companies
2. Establishing a new body, under the oversight of the FAF, to identify standards that require modification and to vote on specific proposed exceptions or modifications that would then be subject to ratification by the FASB and submitted to the public for comment
3. Establishing a new committee on private company issues that would serve solely in an advisory role to the FASB
4. Continuing to monitor the FASB's existing and ongoing initiatives to better serve the needs and interests of private companies.

In deciding on the second option, the Trustees concluded that creating a separate standard-setting board for private companies would likely lead to the establishment of two separate sets of US accounting standards—a so-called 'little GAAP' for private companies and a 'big GAAP' for public companies, which is not a desired outcome.

Al crear un consejo encargado de repensar las normas de contabilidad para las empresas privadas, la FAF tuvo varias opciones. Al final optó por constituir una instancia que determinará las excepciones a los US GAAP necesarios para atender los requerimientos de usuarios de los estados financieros de las empresas privadas, sobre la base de criterios mutuamente acordados por el PCC y el Financial Accounting Standards Board (FASB).

⁵ Al respecto se puede consultar:

http://www.accountingfoundation.org/cs/ContentServer?site=Foundation&c=FAFContent_C&pagename=Foundation%2FFAFContent_C%2FFAFNewsPage&cid=1176160074691

Al analizar el documento final emitido por la FAF (Financial Accounting Foundation, 2012), llama la atención que en las cartas de comentarios que surgieron del proceso de discusión pública, algunos consideran que el PCC no debe desarrollar un marco normativo muy diferente al establecido en la NIIF para las PYME, emitida por el IASB. Incluso afirman que se debe incorporar en la regulación con el fin de no generar una divergencia mayor con relación a las normas internacionales. Por ejemplo, se menciona lo siguiente:

The International Accounting Standards Board's (IASB) IFRS for SMEs should be used instead of developing a new framework. Not incorporating IFRS for SMEs or not using a similar approach for U.S. private companies could lead to further divergence with the IASB. (Financial Accounting Foundation, 2012)

Con la decisión adoptada por la FAF se va a seguir conservando un único cuerpo normativo con estándares que deben observar las empresas, sean públicas o privadas, pero con excepciones para estas últimas. Esto es una simplificación a los actuales US GAAP, lo cual tiene algunos contradictores. Por ejemplo, Herman (2010) afirma:

The implementation of a dual standard would inhibit comparability, divide the continually developing pool of expertise, and cause growing companies needing liquidity to incur unnecessary and redundant expenses. This is why it is important that, with the rapidly approaching adoption of full IFRS, both public and private companies use the same set of standards, and why it's a mistake for the United States to adopt two levels of accounting standards.

Pero así como hay posiciones en contra de establecer un conjunto de normas contables diferenciadas para empresas de interés público y compañías privadas, también hay partidarios de otros enfoques, por ejemplo, se afirma:

We recognize that the issue of standards containing exceptions to issues that are complex and irrelevant to enterprises that are non-publicly accountable (i.e., private companies) has been studied for almost four decades. We do not believe more research to determine whether private companies and users would benefit if exceptions to irrelevant standards were permitted is necessary. This question was settled in other countries 10 years ago and those countries are now moving to bring those standards into conformity with SMEs to IFRS for SMEs. US standard setters should do the same: accept IFRS for SMEs (Wright, Fernandez, Burns, & Hawkins, 2012)

Más allá de las opiniones que puedan existir con respecto a tener o no estándares de contabilidad diferenciados para empresas públicas y privadas, el Private Company Council inició su tarea, y en julio de 2012 emitió un documento para comentarios titulado "A Framework for Evaluating Financial Accounting and Reporting Guidance for Private Companies", en el cual delimita las empresas privadas teniendo en cuenta los siguientes requisitos:

B.6 The Board has tentatively decided that an entity is not a private company if it:

- a. Files or furnishes financial statements with a regulatory agency for purposes of issuing securities in a public market or issuing securities that trade in a public market
- b. Is a for-profit conduit bond obligor for conduit debt securities that are traded in a public market
- c. Is an employee benefit plan. (Private Company Council, 2012, pág. 53)

En el documento, también se afirma que las instituciones financieras, las subsidiarias que son consolidadas por una entidad que es una empresa pública, y las entidades que controlan y consolidan una subsidiaria que es una empresa pública no son consideradas empresas públicas, a no ser que cumplan con las condiciones establecidas anteriormente.

De acuerdo con lo anterior, existe una diferencia sustancial en la definición de una empresa privada propuesta por el PCC y lo establecido por la NIIF para PYMES, y tal vez, el punto más importante tiene que ver con las instituciones financieras. Los argumentos para tal decisión los explica el Consejo en los siguientes términos:

The Board discussed whether to exclude all financial institutions from the definition of a private company on the basis of the notion of public accountability because privately held financial institutions hold and manage financial resources for a broad group of individuals for investment purposes and act in a fiduciary capacity. That notion of public accountability is consistent with the decision reached by the International Accounting Standards Board when it finalized its International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). The Board rejected that alternative because of its view that the notion of public accountability applies to many regulated industries and should not be a factor in determining whether an entity is considered private for financial reporting purposes. (Private Company Council, 2012, pág. 56)

En Europa, el concepto de PYME se encuentra establecido en la recomendación 2003/361/CE de la Comisión Europea. En este documento se afirma:

1. La categoría de microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) está constituida por las empresas que ocupan a menos de 250 personas y cuyo volumen de negocios anual no excede de 50 millones de euros o cuyo balance general anual no excede de 43 millones de euros.
2. En la categoría de las PYME, se define a una pequeña empresa como una empresa que ocupa a menos de 50 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 10 millones de euros.
3. En la categoría de las PYME, se define a una microempresa como una empresa que ocupa a menos de 10 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 2 millones de euros. (Comisión Europea, 2003)

Esta recomendación trajo como consecuencia nuevas directivas que modifican la 78/660/CEE (Comunidad Económica Europea, 1978), la cual desde el año 1978 establece las pautas que deben seguir los países comunitarios para elaborar las cuentas anuales de determinadas sociedades anónimas⁶. Es así que a la fecha existe una propuesta tendiente a establecer excepciones para la contabilidad de las pequeñas y medianas empresas, y una nueva directiva para las microentidades.

⁶A partir de 1978, se empezaron a emitir nuevas directivas; todas ellas relacionadas con la preparación de información financiera: la Directiva 83/349/CEE relativa a las cuentas consolidadas; la Directiva 86/635/CEE relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de los bancos y otras entidades financieras; y la Directiva 91/674/CEE relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de las empresas de seguros.

En lo que respecta a las pequeñas empresas y medianas empresas, el 25 de octubre de 2011 la Comisión presentó una propuesta de directiva⁷ mediante la cual se pretende simplificar la contabilidad de cinco millones de entidades que representan el 75% de las empresas europeas, las cuales ahorrarían cerca de 1.700 millones de euros al año si llegaran a presentar información financiera simplificada⁸.

La posición que anunció la Comisión Europea es la de no adoptar la NIIF para las PYME, emitida por el IASB, en el texto se afirma:

3.3. NIIF para las PYME

Se consideró como una opción la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para las PYME y su uso obligatorio en la UE. Sin embargo, las partes interesadas, y en especial las autoridades públicas, se mostraron divididas respecto a tal idea y en la evaluación de impacto se concluyó asimismo que la introducción de estas nuevas normas no contribuiría a la consecución de los objetivos de simplificación y atenuación de la carga administrativa. Por otra parte, considerando la relativa novedad de la aplicación de las NIIF a las PYME, escaseaba aún la experiencia sobre su ejecución en todo el mundo.

La adopción obligatoria de las NIIF en el caso de las PYME no se persigue como política en la presente propuesta de directiva, y las diferencias entre ésta y las NIIF para las PYME en lo que se refiere a la presentación del capital social suscrito y no desembolsado y a los períodos de amortización del fondo de comercio cuya vida útil esperada no puede estimarse con fiabilidad significan que no será posible la adopción plena y explícita de las NIIF para las PYME. (Comisión Europea, 2011)

Con relación a las microempresas⁹, los Estados miembros concluyeron que los criterios de tamaño, estipulados en la recomendación 2003/361/CE, son excesivos a efectos contables para algunas empresas clasificadas dentro de este grupo; por tal motivo, decidieron crear una subcategoría de microempresas denominada microentidades, concepto aplicable a compañías que cumplan con las siguientes condiciones:

- a) Total del balance: 350 000 EUR;
- b) Importe neto del volumen de negocios: 700 000 EUR;
- c) Número medio de empleados durante el ejercicio: 10.

De esta forma, surge una nueva directiva el 14 de marzo de 2012 (Unión Europea, 2012) mediante la cual el Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea decidieron incorporar el concepto de microentidad. De acuerdo con esta directiva, los Estados miembros podrán eximir a algunas sociedades denominadas ahora microentidades, de presentar cierta información exigida en la Directiva 78/660/CEE; esto significa entonces una reducción sustancial en la carga administrativa

⁷ En la siguiente dirección se puede consultar el estado actual del proyecto:

http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/sme_accounting/review_directives_en.htm

⁸ Datos que se pueden consultar en:

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/11/912&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>

⁹ Una de las categorías de PYMEs de acuerdo con la recomendación 2003/361/CE.

relacionada con la presentación de información financiera, que de acuerdo con algunas fuentes, puede representar 3.5 billones de Euros por año¹⁰.

La decisión que tomó la Unión Europea para las microentidades es independiente de lo que se decida para las demás PYMES, como se señaló. También existe una propuesta para simplificar los requisitos de información para las demás entidades catalogadas como pequeñas y medianas empresas. Así efectivamente lo prevé el documento en mención cuando afirma:

La presente propuesta complementa otra presentada en 2009 y relativa a una directiva sobre los estados financieros de las microentidades, que se encuentra aún en fase de negociación por los colegisladores de la UE. Dado que el Consejo y el Parlamento han llegado ya a un acuerdo respecto al principio de un régimen de microentidades, en el presente documento no figura ninguna nueva propuesta de formulación de políticas relativa a las microempresas examinada en la evaluación de impacto adjunta. La Comisión Europea está dispuesta a considerar, junto con los colegisladores de la UE, la mejor manera de integrar en la presente propuesta el acuerdo interinstitucional definitivo sobre la directiva de 2009. (Unión Europea, 2012)

Del análisis efectuado a los documentos emitidos por la Financial Accounting Foundation y la Unión Europea, se puede concluir que hay una firme decisión de simplificar la información financiera que deben presentar las entidades denominadas PYMES. Lo que está por verse es si esa simplificación acoge o no el estándar emitido por el IASB para este tipo de organizaciones. De acuerdo con el documento para comentarios emitido por el Private Company Council, al parecer, Estados Unidos no acogerá integralmente el modelo NIIF-PYMES. Por su parte, la Unión Europea, tanto en la propuesta como en la directiva, deja entrever que no optará por hacer obligatorio dicho estándar en los Estados miembros.

El hecho de que la Unión Europea no obligue a la adopción del estándar para PYMES emitido por el IASB, no quiere decir que los países no lo puedan aplicar. Es por esta razón que cuando se consulta el estado de implementación de dicho estándar, algunas fuentes afirman que en Europa se utiliza o se tiene previsto emplear en un corto plazo. Los datos más recientes acerca del estado de implementación del estándar para PYMES son los emitidos por el IASB, el cual en enero de 2012, listó las jurisdicciones que están en la vía de utilizar esta normativa:

Adoptions:

Over 70 countries have adopted or announced plans to do so

- a. **South America:** Argentina, Brazil, Chile, Guyana, Peru, Suriname, Venezuela.
- b. **Caribbean:** Antigua & Barbuda, Aruba, Bermuda, Bahamas, Barbados, Cayman, Dominica, Dominican Republic, Guadeloupe, Jamaica, Montserrat, St Kitts-Nevis, St Lucia, Trinidad.
- c. **Central America:** Belize, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Panama.
- d. **Africa:** South Africa, Botswana, Egypt, Ethiopia, Ghana, Kenya, Lesotho, Malawi, Mauritius, Namibia, Nigeria, Sierra Leone, Tanzania, Swaziland, Uganda, Zambia, Zimbabwe.
- e. **Asia:** Cambodia, Fiji, Hong Kong, Malaysia, Myanmar, Nepal, Philippines, Singapore, Sri Lanka.
- f. **Middle East:** Jordan, Lebanon, Palestine, Qatar
- g. **Eurasia:** Azerbaijan, Kyrgyzstan, Moldova, Turkey

¹⁰ Datos que se pueden consultar en:

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/12/125&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>

h. **Europe:** Bosnia, Macedonia. Available for use in Switzerland. Planned: United Kingdom, Ireland. Others studying. Note that European Commission has consulted on the IFRS for SMEs (19 Member States favour MS option, 6 oppose). EC comparisons with Directives have identified just two substantive (and minor) differences.

i. **North America:** Available for use in United States, Canada (limited use so far) (Pacter, 2012)

Así como algunos países han decidido, por voluntad propia, acoger la NIIF para PYMES, otras jurisdicciones decidieron no acogerla¹¹. Entre estas se encuentran: Alemania, Eslovenia, España, Francia, Holanda, Inglaterra, Italia, Polonia, Suecia, Suiza, Australia, Canadá, China, Corea del Sur, Japón, Malta, Nueva Zelanda, Uruguay y recientemente México.

El debate está planteado de acuerdo con las fuentes de información consultadas; algunos países han decidido implementar la NIIF-PYMES emitida por el IASB, otras jurisdicciones han manifestado abiertamente su no aplicación y un grupo de naciones aún no lo ha decidido.

2.3 La contabilidad para las entidades del Gobierno General

El panorama de la contabilidad para las entidades del Gobierno General es muy diferente con respecto a la contabilidad de las empresas. Los marcos regulatorios de la contabilidad para las unidades de gobierno son diversos, varían entre países y no existe un derrotero hacia el cual se deba orientar la regulación en cada país.

En Estados Unidos, quien emite las normas de contabilidad para el sector público es el Governmental Accounting Standards Board (GASB)¹²,- Junta que hace parte de la Financial Accounting Foundation (FAF) y uno de los reguladores más importantes y respetados en materia de contabilidad gubernamental en el mundo. La emisión de sus pronunciamientos surten un debido proceso al igual que ocurre con los estándares para las empresas emitidos por el Financial Accounting Standards Board (FASB).

El GASB no ha anunciado ningún proceso de convergencia con un modelo contable específico, aunque pueden existir tratamientos contables similares con los estipulados por otros reguladores, como por ejemplo el International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), cuyos estándares no están sujetos a las modificaciones que se llevan a cabo en otros cuerpos normativos.

La regulación contable emitida por el GASB tiene en cuenta las características del Estado, el medio ambiente en el que operan las entidades de gobierno local y las necesidades de los usuarios (Governmental Accounting Standards Board, 1987). A través de boletines técnicos, el GASB, incluso, puede autorizar la aplicación de los pronunciamientos del FASB en la contabilidad del gobierno, al respecto se afirma:

...A Technical Bulletin may include:

¹¹ En el siguiente vínculo se puede encontrar información al respecto:

<http://revenueif.wordpress.com/2011/08/23/posicion-del-cinif-sobre-la-no-adopcion-de-la-niif-para-pymes-en-mexico/>

¹² A partir de junio 1 de 2012 los pronunciamientos del GASB se pueden consultar en forma gratuita Ver:

<http://www.gasb.org/jsp/GASB/Page/GASBSectionPage&cid=1176160042391#gasbcs5>

1. Guidance to clarify, explain, or elaborate on an underlying Statement or Interpretation
2. Guidance to address areas not directly covered by existing Statements or Interpretations
3. Interim guidance on issues associated with applying an existing Statement or Interpretation currently under study by the GASB
4. Guidance for applying FASB standards to governmental activities, if applicable. (Governmental Accounting Standards Board, 2010)

El regulador contable en Canadá es el Public Sector Accounting Board (PSAB), en sus pronunciamientos, la Junta afirma:

The PSA Handbook is based on a conceptual framework that is substantially the same as that on which the CICA Handbook – Accounting is based. The PSA Handbook covers many of the same topics and reaches similar conclusions on many issues. However, there are subject matters that are not covered under the PSA Handbook that are addressed under the CICA Handbook – Accounting and alternatively matters that are addressed under the PSA Handbook that are not addressed under the CICA Handbook – Accounting. Other sources of generally accepted accounting principles will need to be consulted when applying the PSA Handbook on matters that it does not specifically address. (Public Sector Accounting Board, 2011).

De acuerdo con lo anterior, el marco conceptual y las normas para las entidades de gobierno están basados en los estándares de contabilidad para las empresas. No obstante, en el Handbook del sector público, se incluyen temas que no están cubiertos por los estándares que rigen en el sector privado y se excluyen algunos otros que no son pertinentes para las entidades del sector público.

La regulación contable en Australia es emitida por el Australian Accounting Standards Board (AASB), de acuerdo con este organismo:

Australian Accounting Standards also include requirements that are specific to Australian entities. These requirements may be located in Australian Accounting Standards that incorporate IFRSs or in other Australian Accounting Standards. In most instances, these requirements are either restricted to the not-for-profit or public sectors or include additional disclosures that address domestic, regulatory or other issues. In developing requirements for public sector entities, the AASB considers the requirements of International Public Sector Accounting Standards (IPSASs), as issued by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) of the International Federation of Accountants. (Australian Accounting Standards Board, 2010).

En Australia, existe un conjunto único de estándares que rigen para entidades privadas y públicas. Esta regulación está basada en las normas internacionales de contabilidad; no obstante, en los requerimientos particulares para entidades de gobierno, la Junta también tuvo en cuenta las normas de contabilidad para el sector público emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés).

En Europa, los países aplican modelos contables diferenciados. Ernst and Young elaboró dos estudios en los cuales describe esta situación; el primero data del año 2010 y fue denominado “Toward transparency A comparative study of governmental accounting in Europe” (Ernst and Young, 2010), este análisis comparó 19 entidades gubernamentales de 17 países de Europa, en el documento se afirma:

The study found that where jurisdictions continue to account on a cash basis but are looking to transition to accrual accounting on national (business accounting) standards in the future, IPSAS is not frequently used. However, central governments in particular aspire to use IPSAS in the near future and see it as the gold standard, particularly at central government level.

A finales del año 2011, se publicó el segundo estudio titulado "Toward transparency A comparative study on the challenges of reporting for governments and public bodies around the world" (Ernst and Young, 2011). En esa ocasión, el análisis fue mucho más amplio y comparó 33 jurisdicciones de diferentes continentes. De acuerdo con los resultados publicados, 22 países emplean sistemas contables de devengo, 6 países tienen modelos contables similares a las IPSAS, 3 jurisdicciones aplican las IPSAS basada en efectivo y 3 países tienen normas IPSAS para las entidades de gobierno.

La diversidad de modelos contables se puede explicar por diferentes factores, uno de estos es la falta de acuerdos comunes a nivel de bloques económicos. Por ejemplo, en Europa, no existe una directiva que ordene a las entidades del sector público de los Estados miembros elaborar reportes financieros teniendo en cuenta un determinado modelo; el intento más reciente por definir un marco regulatorio único para entidades de gobierno data del 29 de septiembre de 2010, fecha en la cual el Consejo de la Unión Europea presentó una propuesta de directiva sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios, e hizo referencia a la contabilidad y a las estadísticas del sector público en el capítulo II artículo 3 de dicha propuesta.

El 6 de mayo de 2011 el Parlamento Europeo realizó enmiendas al artículo 3 y estableció:

(...) los Estados miembros dispondrán de unos sistemas de contabilidad pública que apliquen la contabilidad en valores devengados y cubran de manera íntegra y coherente todos los subsectores de las administraciones públicas según se definen en el Reglamento (CE) no 2223/96 (SEC-95). Tales sistemas estarán sometidos a un control y una auditoría independientes... Los Estados miembros deberán adoptar las Normas Contables Internacionales del Sector Público en los tres años siguientes a la entrada en vigor de la presente Directiva. (Unión Europea, 2011)

En el marco de las consultas realizadas, el Banco Central Europeo consideró adecuado que los Estados miembros presenten información con base en normas internacionales, porque esto permite el reconocimiento y valoración uniforme de las transacciones (Banco Central Europeo, 2011) Sin embargo, el texto definitivo aprobado el 28 de septiembre de 2011 no incorporó la obligatoriedad de adoptar Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) y a cambio de esto, la Unión Europea ordenó a la Comisión Europea adelantar un estudio con el fin de evaluar la aplicabilidad de las IPSAS en los Estados miembros (Unión Europea, 2011).

En cumplimiento del mandato ordenado por la Unión Europea, el 15 de febrero de 2012, la Comisión inició la consulta pública, la cual finalizó el 11 de mayo de 2012. Un resumen de los principales resultados de dicha consulta fueron publicados el 18 de diciembre por la Eurostat (2012), de lo cual es importante señalar lo siguiente:

El 38% de los que respondieron la encuesta consideran que es adecuado implementar las NICSP en la Unión Europea porque mejora la rendición de cuentas, la transparencia y la comparabilidad de la información del sector público, especialmente si se tiene en cuenta la crisis de la deuda soberana de los países. Para estos encuestados, una contabilidad del devengo mejora la gestión de

las finanzas públicas y, aumenta la confianza de los ciudadanos y los mercados de capitales; además, varios de ellos afirmaron que las cuentas basadas en efectivo fueron incapaces de hacer frente a la complejidad de las cuentas públicas y por ende, es necesario implementar un sistema contable basado en el devengo.

El 31% de los encuestados creen que las NICSP son parcialmente adecuadas, están de acuerdo en la necesidad de desarrollar, para todo el sector público de la Unión Europea, un sistema de contabilidad del devengo; sin embargo, tienen reservas en cuanto a si este sistema debe ser las NICSP. En los siguientes términos, lo cita la Eurostat:

A major concern expressed by some of these respondents was that the origins of IPSAS were in private sector accounting standards, which is moreover reflected in the governance arrangements of IPSAS. It was considered that the standards were as a consequence insufficiently adapted to public sector requirements.

Some respondents considered that IPSAS was not suitable for preparing statistical data, such as national accounts, government finance statistics and the reporting for the excessive deficit procedure.

The issue of the incompatibility of IPSAS with the accounting laws in some EU countries was also raised. Several respondents also argued that those countries, regions and organisation that had attempted to implement IPSAS needed to adapt considerably the standards to their own situations (Eurostat, 2012).

Finalmente, el 28% de los encuestados respondieron que las NICSP no son adecuadas para la Unión Europea, los argumentos que exponen son resumidos por la Eurostat en los siguientes términos:

19 respondents (28% of the total) answered that IPSAS was unsuitable. Among these, again the majority were in favour of putting in place a single harmonised set of accruals-based public sector accounting standards, but they were against IPSAS.

The main arguments against the implementation of IPSAS concerned:

- Its incompleteness with respect to public sector accounting requirements (e.g. with regard to taxation, social benefits);
- The complexity of IPSAS (e.g. it would not be feasible for small entities to implement);
- The heaviness of rules on disclosure;
- The conceptual framework (which is currently under review by the IPSAS Board and might lead to a complete revision of existing standards);
- The strong link to IFRS; and
- The IPSAS governance arrangements.

A small number of respondents raised the issue of subsidiarity, asserting that it is the right of a sovereign state to decide its accounting standards for itself, rather than to have a solution imposed (Eurostat, 2012).

El 6 de marzo de 2013, la Comisión Europea presentó al Consejo y al Parlamento Europeo, el informe final titulado “Hacia la aplicación de normas armonizadas de contabilidad del sector público en los Estados miembros La idoneidad de las IPSAS para los Estados miembros”

En este documento, se afirma:

En la actualidad, las normas de contabilidad de quince Estados miembros de la UE tienen alguna vinculación con IPSAS. De ellos, nueve basan u orientan sus normas nacionales en IPSAS, cinco hacen algunas referencias a IPSAS y uno aplica IPSAS a algunas partes de la administración local. Sin embargo, aun reconociendo el valor indiscutible de IPSAS, ningún Estado miembro ha aplicado IPSAS por completo (Comisión Europea, 2013).

La Comisión también llegó a la conclusión que: Actualmente, las normas IPSAS no describen de manera suficientemente precisa las prácticas de contabilidad que deben seguirse; estas normas no son completas en cuanto a cobertura o aplicabilidad práctica para algunos tipos importantes de flujos del sector público (como los impuestos y las prestaciones sociales) y, no tienen en cuenta de manera suficiente, las necesidades específicas, las características y los intereses de la elaboración de informes del sector público. Dada la propuesta actual sobre marco conceptual, las IPSAS requieren ser actualizadas cuando finalice el trabajo sobre el proyecto actual destinado a completar el marco conceptual.

Por lo anterior, la Comisión propone la elaboración, a juicio de la Comisión, de un conjunto de normas europeas de contabilidad para el sector público denominadas EPSAS. Estas normas pueden consultar como punto de referencia las IPSAS pero no serían una copia de las mismas; por el contrario, la Comisión considera que las EPSAS deben ser adaptadas a las necesidades específicas de los estados miembros de la Unión Europea.

Ante la ausencia de un marco único regulatorio que obligue a aplicar uno u otro modelo, los países han tomado sus propias decisiones en materia de la contabilidad del sector público, por eso es factible encontrar modelos con características muy disímiles en los Estados miembros de la Unión Europea, por ejemplo:

El Reino Unido decidió adaptar las NIIF para aplicarlas al sector gobierno. En el manual para el reporte financiero se proporciona una orientación sobre la aplicación de estos estándares, adaptados e interpretados en el contexto del sector público:

The Manual provides guidance on the application of IFRS, adapted and interpreted for the public sector context... The Manual is kept under constant review. It is updated to reflect developments in international financial reporting standards (IFRS), and, where appropriate, comments received from users. The authoritative version of the Manual for any given financial year will be available by the start of the financial year to which it relates. In the event that late changes are required (for example, because of a new IFRS or Interpretation), amendments to the Manual will be issued by the relevant authorities after following due process. The Manual is available on a dedicated website: www.financial-reporting.gov.uk. (HM Treasury, 2012).

Este Manual se mantiene en constante revisión y se actualiza para reflejar la evolución de las Normas Internacionales de Información Financiera, así como para atender las observaciones recibidas de los usuarios de la información. En caso de que surjan cambios provenientes, por ejemplo, de la emisión de una nueva NIIF o interpretación, las enmiendas al Manual son emitidas por las autoridades competentes después de haber seguido el debido proceso.

España no adaptó las NIIF como lo hizo el Reino Unido para la contabilidad de las entidades públicas, sino que decidió tomar como punto de referencia las Normas Internacionales de

Contabilidad para el Sector Público emitidas por el IPSASB de la IFAC. En el Plan General de Contabilidad Pública se estipula:

(...) aunque las NIC-SP no tienen carácter obligatorio, como sucede en algunos casos en el ámbito de las empresas con las NIIF, se ha considerado conveniente adaptar el Plan General de Contabilidad Pública a dichas normas, en aquellos aspectos que se han considerado necesarios para avanzar en el proceso de normalización contable, mejorando la calidad de la información contable en el sector público español (Ministerio de Economía y Hacienda, 2010)

En Francia, en marzo de 2011, el Comité de Normalización de las Cuentas Públicas (CNOCP) emitió las Normas de Contabilidad para el Gobierno Central, las cuales son estructuradas a partir de los estándares que rigen para las empresas. En dicho documento se afirma:

Consequently, the Constitutional bylaw stipulates that the accounting rules for the central government are the same as those for business, except when differences are warranted by the specific nature of the central government's activity.

All of the rules and standards for applying accrual accounting principles to the central government should therefore be elaborated with reference to the provisions applying to business. This means that we have to determine which business accounting rules are directly applicable to central government, which rules need to be adapted to specific features of its activities and which rules need to be created to account for transactions that are not covered by business accounting standards (Conseil de la normalisation des comptes publics, 2011).

En Alemania, el tema es diferente. El Dr. Karl Heinz Windsheimer, quien visitó a Colombia en julio de 2011 con motivo del VII Congreso Nacional de Contabilidad Pública convocado por la Contaduría General de la Nación, comentó que en su país, se estaba debatiendo la pertinencia de una contabilidad de devengo vs. contabilidad presupuestal. Este debate es descrito por el profesor Rowan Jones (Jones, 2011).

En América Latina y especialmente en Suramérica, existe una fuerte tendencia a la implementación de las NICSP para la contabilidad gubernamental. Perú es uno de los países referentes en cuanto a la adopción de dicho modelo. En ese país la base de la regulación para el sector gubernamental son las NICSP; sin embargo, es relevante señalar que el Sistema Nacional de Contabilidad Pública del Perú privilegia el Principio de legalidad, razón por la cual en temas regulados de manera específica en el contexto local, no se ha considerado procedente la incorporación de algunas NICSP. Para efectos de consolidación y comparabilidad en el Perú se fijan reglas y se realizan desarrollos normativos propios no considerados en esas normas, por lo cual se ha optado por un enfoque de implementación gradual, puesto que condicionan el avance de la misma, a la capacidad de los sistemas de información y a la relación costo beneficio.

De acuerdo con lo anterior, se puede afirmar que en materia de contabilidad del sector público los países han tomado caminos diferentes. Algunos decidieron adaptar las normas internacionales de contabilidad emitidas por el IASB, otros tuvieron como referente la normatividad local expedida para las empresas ajustada a las condiciones del sector público y otros optaron por regular con base en las normas internacionales de contabilidad emitidas por la IFAC.

3 CONCLUSIONES

El presente estudio describe, en términos generales, la situación actual de la regulación contable en algunos países de América, Europa y Oceanía, y a la luz de los diferentes documentos consultados, se puede concluir que la contabilidad para las empresas listadas (con independencia de que sean de propiedad estatal o privada) tiene como referente las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el IASB; es decir, a nivel internacional, se observa que los países han decidido, de una u otra forma, acoger, para estas empresas, el modelo de contabilidad emitido por el IASB.

Con respecto a la contabilidad de las demás empresas (no listadas) existe un debate a nivel internacional en torno a cuál debe ser el modelo contable a seguir. El IASB elaboró una norma para dichas organizaciones que es el modelo NIIF para las PYMES; no obstante, este modelo no ha sido acogido masivamente. Por ejemplo, la Unión Europea en marzo de 2012 decidió no hacerlo obligatorio para los países miembros, y de acuerdo con lo expresado en los borradores emitidos por el PCC, Estados Unidos aún no ha tomado ninguna decisión. Adicionalmente, dado que el modelo está en revisión por parte de IASB, se deben esperar las nuevas enmiendas para evaluar los efectos de las mismas y su aceptación o no a nivel internacional.

El panorama de la contabilidad de las entidades de gobierno es similar al de las empresas no listadas. Estados Unidos no tiene establecido un proceso de convergencia de sus Normas Contables para el Sector Público con las (NICSP), y en la Unión Europea no hay directiva que obligue a la adopción de un único modelo por parte de sus estados miembros. De acuerdo con los resultados de la encuesta sobre la viabilidad de la aplicación de las NICSP en la Unión Europea, se puede observar que el 59% de los encuestados tienen objeciones a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público emitidas por la IFAC (el 31% tienen reservas sobre dicha normativa y el 28% no acepta su implementación). Estos resultados evidencian el poco acuerdo que existe entre los países miembros de la Unión Europea, en torno a la aplicación de la normativa internacional en materia de contabilidad gubernamental.

El hecho de que no exista un “acuerdo común” en torno al modelo de contabilidad que deben aplicar las administraciones públicas, permite que cada jurisdicción tome un camino propio y diferente. Por ejemplo, Reino Unido y Francia tienen un juego de estándares para el sector público basados en las NIIF; las normas de contabilidad en Australia son únicas tanto para el sector privado como para el sector público, con estándares específicos para este último; España, por su parte, decidió tomar como referente las NICSP y Estados Unidos tiene un modelo propio emitido por el GASB.

Como se puede apreciar, no existe un único derrotero en materia de contabilidad gubernamental, por lo que la celeridad que requiere el proceso de modernización de la contabilidad pública en Colombia obliga a que se tenga en cuenta, además de otros factores, la experiencia de otros países en la convergencia de la normativa local a estándares internacionales de contabilidad en las entidades gubernamentales.

Los análisis y reflexiones planteadas a lo largo de este estudio, constituyen un insumo valioso a tener en cuenta para la definición de la política de regulación contable pública, acorde con los

propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública y las necesidades de información de los diferentes usuarios.

4 REFERENCIAS

- Australian Accounting Standards Board (2010) *Application of Tiers of Australian Accounting Standards: Australian Accounting Standards Board*. Recuperado el 26 de Junio 26 de 2012, de Australian Accounting Standards Board: http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB1053_06-10.pdf
- Australian Accounting Standards Board. (2010, Junio). *Interpretation of Standards: The Australian Accounting Standards Board*. Recuperado el 27 de junio del 2012, de The Australian Accounting Standards Board: http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB1048_06-10.pdf
- Banco Central Europeo (2011) *Dictamen del Banco Central Europeo: EUR Lex*. Recuperado el 26 de Junio de 2012, de EUR Lex: <http://eurlex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=en&lng1=en,es&lng2=bg,cs,da,de,el,en,es,et,fi,fr,hu,it,lt,lv,mt,nl,pl,pt,ro,sk,sl,sv,&val=572909:cs&page=1&hwords>
- Comisión Europea (2003) *Recomendación 2003/361/CE: Comisión Europea*. Recuperado el 19 de junio de 2012, de Comisión Europea: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:ES:PDF>
- Comisión Europea (2011, Octubre) *Propuesta de directiva: Comisión Europea*. Recuperado el 26 de junio del 2012, de Comisión Europea: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/sme_accounting/review_directives/COM_2011_684_es.pdf
- Comisión Europea (2013) *Hacia la aplicación de normas armonizadas de contabilidad del sector público en los Estados miembros La idoneidad de las IPSAS para los Estados miembros: EUR Lex*. Recuperado el 13 de junio de 2013, de EUR LEX: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0114:FIN:ES:PDF>
- Comunidad Económica Europea (1978) *Directiva 78/660/CEE: Unión Europea*. Recuperado el 25 de junio del 2012, de Unión Europea: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31978L0660:ES:NOT>
- Conseil de la normalisation des comptes publics (2011) *CENTRAL GOVERNMENT ACCOUNTING STANDARDS: Conseil de la normalisation des comptes publics*. Recuperado el 26 de junio del 2012, de Conseil de la normalisation des comptes publics: https://www.cnocp.bercy.gouv.fr/sections/recueil_vf/recueil_des_normes_c2697/downloadFile/file/RNCE_version_anglaise_mars_2011.pdf
- Deloitte & Touche (2012) *Use of IFRS by jurisdiction: Deloitte & Touche*. Recuperado el 3 de junio del 2012, de Deloitte: <http://www.iasplus.com/en/resources/use-of-ifrs/>
- Ernst and Young (2010) *Toward transparency: A comparative study of governmental accounting in Europe*. Recuperado el 28 de junio del 2012, de Ernst and Young.: http://www2.eycom.ch/publications/items/accounting/2010_toward_transparency/2010_EY_Toward_transparency.pdf
- Ernst and Young (2011) *Toward transparency: A comparative study on the challenges of reporting for governments and public bodies around the world*. Recuperado el 13 de junio de 2013, de Ernst and Young: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Toward_transparency_Nov11/\\$FILE/Toward_transparency_Nov11.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Toward_transparency_Nov11/$FILE/Toward_transparency_Nov11.pdf)
- EUROSTAT (2012) *Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States - Public consultation: EUROSTAT*. Recuperado el 26 de

- junio del 2012, de EUROSTAT:
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/public_consultations/consultations/ipsas
- Financial Accounting Foundation (2012) *Establishment of the private company council..*. Recuperado el 21 de junio del 2012, de Financial Accounting Foundation:
http://www.accountingfoundation.org/cs/ContentServer?site=Foundation&c=Document_C&pagename=Foundation%2FDocument_C%2FFAFDocumentPage&cid=1176160066778
- Governmental Accounting Standards Board (1987) *Concepts Statement No. 1: Governmental Accounting Standards Board*. Recuperado el 27 de junio del 2012, de Governmental Accounting Standards Board:
<http://www.gasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175824062706&blobheader=application%2Fpdf>
- Governmental Accounting Standards Board (2010) *Rules of Procedure: Governmental Accounting Standards Board*. Recuperado el 27 de junio del 2012, de Governmental Accounting Standards Board:
<http://www.gasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175821170353&blobheader=application%2Fpdf>
- Harry, Wilkinson (2009) *Report on the Operations of the IPSASB*. . Recuperado el 28 de junio del 2012, de <http://www.tbs-sct.gc.ca/report/orp/2011/ipsa-cnci04-eng.asp#ftnref4>
- Herman, N (2010) *IFRS for SMEs: Not for Private American Companies*. Recuperado el 19 de junio del 2012, de Northeastern University:
<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175820950183&blobheader=application%2Fpdf>
- HM Treasury (2012) *FINANCIAL REPORTING MANUAL 2013-14: HM TREASURY*. Recuperado el 13 de junio del 2013, de HM Treasury:
https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/198226/Government_financial_reporting_manual_2013_to_2014.pdf
- Hoogervorst, H (2012) *IFRS*. Recuperado el 31 de mayo del 2012, de Financial reporting for the world's interconnected financial markets: IFRS:
<http://www.ifrs.org/The+organisation/financial+reporting.htm>
- Intenational Accounting Standars Boards (2009) *IFRS SME:IFRS*. Recuperado el 15 de junio del 2012, de IFRS:
http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/IFRS+for+SMEs+and+related+material.htm#sme_es
- Jones, R. (2011) *The Federal Government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting: Taylor & Francis*. Recuperado el 26 de junio del 2012, de Taylor & Francis:
<http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09540962.2011.586237#preview>
- Ministerio de Economía y Hacienda (2010) *Plan General de Contabilidad Publica: Ministerio de Economía y Hacienda*. Recuperado el 26 de junio del 2012, de Ministerio de Economía y Hacienda: http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2010-6710
- Pacter, P. (2012) *IFRS SME: IFRS*. Recuperado el 15 de junio del 2012, de IFRS:
<http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/SMEsBulgarianOct2012.pdf>
- PricewaterhouseCoopers (2011) *IFRS adoption by country: PricewaterhouseCoopers*. Recuperado el 31 de mayo del 2012, de PricewaterhouseCoopers:
<http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/country-adoption/index.jhtml>
- Private Company Council (2012) *A Framework for Evaluating Financial Accounting and Reporting Guidance for Private Companies: Financial Accounting Foundation*. Recuperado el 14 de noviembre del 2012, de Financial Accounting Foundation:

- <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175824305878&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>
- Public Sector Accounting Board (2011) *Summary Comparison of CICA Public Sector Accounting Handbook and CICA Handbook — Accounting: Public Sector Accounting Board*. Recuperado el 26 de junio del 2012, de Public Sector Accounting Board: <http://www.frascanada.ca/standards-for-public-sector-entities/resources/non-authoritative-guidance/item50865.pdf>
- Sears, Kelly. (2012, Marzo 2011). *Evaluation of International Public Sector Accounting Standards Board Contribution Program: Treasury Board of Canada Secretariat*. Recuperado el 28 de junio del 2012, de Treasury Board of Canada Secretariat: <http://www.tbs-sct.gc.ca/report/orp/2011/ipsa-cnci01-eng.asp>
- Securities and Exchange Commission (2007) *Securities and Exchange Commission*. Recuperado el 31 de mayo del 2012, de Acceptance from foreign private issuer of financial statements prepared in accordance with international financial reporting standards without reconciliation to US GAAP: Securities and Exchange Commission.: <http://www.sec.gov/rules/final/2007/33-8879.pdf>
- Union Europea (2002) *Union Europea: Reglamento 1606/2002*. Recuperado el 31 de mayo del 2012, de Union Europea: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:243:0001:0004:ES:PDF>
- Unión Europea (2011) *DIRECTIVA 2011/85/UE: Unión Europea*. Recuperado el 26 de junio del 2012, de Unión Europea: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:ES:PDF>
- Unión Europea (2012) *Directiva 2012/6/UE: Unión Europea*. Recuperado el 19 de junio del 2012, de Unión Europea: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:081:0003:0006:ES:PDF>
- Wright, G. B., Fernandez, D., Burns, J., & Hawkins, R. (2012, Mayo). Big GAAP/Little GAAP: Will The Debate Ever End? *Journal Of Business & Economics Research*, 299.