

*Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires*  
*Instituto de Investigaciones Contables “Prof. Juan Alberto Arévalo”*

## **EL IMPACTO DEL ENTORNO EN LA APLICACIÓN DE LAS IPSAS DE LA IFAC AL MERCOSUR**

**Antonio M. López Hernández**  
**Carmen Caba Pérez**

Dr. ANTONIO M. LÓPEZ HERNÁNDEZ

- Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Málaga.
- Diplomado en Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Granada.
- Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales, Especialidad Empresa, Universidad de Málaga.

Dra. CARMEN CABA PÉREZ

- Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Granada
- Master en Auditoría de cuentas. Centro de Estudios Financieros, Madrid
- Master en Asesoría Fiscal y Tributaria, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Málaga.



## **EL IMPACTO DEL ENTORNO EN LA APLICACIÓN DE LAS IPSAS DE LA IFAC AL MERCOSUR**

### **SUMARIO**

#### **Resumen**

- 1. Introducción**
- 2. Importancia de la armonización de la contabilidad pública en los países del Mercosur**
- 3. Impacto del entorno social-político y administrativo para la introducción de las ipsas en los países del mercosur**
  - 3.1. Factores de entorno que podrían favorecer la introducción de las IPSAS en los países del Mercosur**
    - 3.1.1. Los estímulos**
    - 3.1.2 Variables estructurales sociales**
    - 3.1.3. Variables estructurales políticas**
    - 3.1.4. Variables estructurales administrativas**
  - 3.2. Factores de entorno que podrían perjudicar la introducción de las IPSAS en los países del Mercosur**
- 4. Conclusiones**
- 5. Bibliografía**

### **RESUMEN**

En los últimos años, numerosos países del ámbito iberoamericano están realizando reformas en sus sistemas de información contable pública, con la intención de mejorarlos. Aunque los cambios que se operan, por lo general, toman como punto de referencia la base de devengo, se siguen encontrando bastantes discrepancias en sus prácticas contables.

No obstante, esta situación podría modificarse, ya que por primera vez un organismo internacional como es la Federación Internacional de Contadores (IFAC) ha emitido una serie oficial de normas para la elaboración de informes financieros de entidades públicas que, en el caso de ser adoptadas, podrían contribuir a la armonización contable.

En este contexto, en la presente comunicación se pretende poner de relieve si este nuevo marco elaborado para la contabilidad pública llevaría a los gobiernos de aquellos países que estén potenciando un espacio económico común, como es el caso del Mercosur, a plantearse la necesidad de implantarlo y, en caso positivo, especificar como afectaría el entorno actual en la introducción de las IPSAS (International Public Sector Accounting Standard).

### **1. INTRODUCCIÓN**

El gobierno, como ente responsable del desarrollo económico y social de un país, se encuentra, por una parte, ante la existencia de numerosas restricciones presupuestarias y, por otra, con unos contribuyentes que cada día exigen más prestaciones para satisfacer sus necesidades. Bajo este contexto, se hace fundamental, gestionar de la mejor forma posible las grandes cantidades de fondos que son necesarias para atender las expectativas de los ciudadanos, es

decir, se hace patente la racionalización y optimización en la utilización de los escasos recursos disponibles.

Lógicamente, para una adecuada administración de los recursos disponibles se requiere una información que sea confiable, de manera que permita conocer y analizar las acciones a tomar para conseguir unos determinados objetivos. Por tanto, la gestión gubernamental requiere indiscutiblemente una información económico-financiera adecuada para el proceso de adopción de decisiones. Tanto es así que cuando el sistema de información no es adecuado la eficiencia gubernamental se reduce considerablemente, lo que podría incrementar la posibilidad de corrupción, llevando consigo una disminución de la probabilidad de crecimiento y desarrollo económico del país (Ball, 2000:8).

Así las cosas, en los últimos años, numerosos países del ámbito latinoamericano están realizando importantes reformas en sus sistemas de información contable pública, con la intención de mejorar el suministro de información para la toma de decisiones. Aunque los cambios que se están operando en los sistemas contables públicos, en líneas generales, se orientan hacia el mismo camino, la contabilidad acumulativa, se sigue produciendo diversidad en las prácticas contables públicas.

Sin embargo, esta situación podría cambiar, ya que por primera vez un organismo internacional como es la Federación Internacional de Contadores (IFAC) he emitido una serie oficial de normas para la elaboración de informes financieros de entidades públicas que, en el caso de ser adoptadas, y a pesar de las críticas recibidas (Jones, 2000), podrían contribuir a la armonización de las prácticas contables de los gobiernos de los distintos países.

A la vista de lo expuesto, en este trabajo pretendemos poner de manifiesto precisamente si este nuevo marco elaborado para la contabilidad pública podría llevar a los gobiernos de aquellos países que estén potenciando un espacio económico común, a plantear la necesidad de implantarlo para conseguir una armonización contable y, en caso positivo, especificar como afectaría el entorno actual en la introducción de esas normas.

## **2. IMPORTANCIA DE LA ARMONIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN LOS PAÍSES DEL MERCOSUR**

La armonización contable internacional pretende paliar los problemas de comunicación, comprensión y análisis de la información contable en el ámbito internacional. Como señala García Benau *et al.* (1995: 105) la consecución de una información financiera *equivalente y comparable* sólo se consigue a través de un adecuado nivel de armonización. Por tanto, en términos prácticos, de acuerdo con Jarne (1996: 518), ésta podría concebirse como el proceso de incremento de la comparabilidad de las prácticas contables, estableciéndose límites a su grado de variación. Así, pues, el concepto de armonización contable pública internacional llevaría consigo el objetivo de reducir las diferencias entre los sistemas contables utilizados por el sector público de los distintos países.

Mientras que en el ámbito empresarial la globalización de los mercados es probablemente la principal razón para defender la armonización internacional de las prácticas contables, en el sector público encuentra una mejor justificación en la globalización regional, es decir, en la formación de mercados económicos integrados. Los gobiernos deben armonizar su información para poder proporcionar una imagen completa de la situación financiera del marco económico común y, de esta forma, facilitar la toma de decisiones económicas que afecten al mismo (Fuertes, 1998:565).

En este sentido, desde la última década se viene produciendo en Latinoamérica, al igual que en el resto del mundo, un incremento de la interdependencia y la globalización de los mercados, destacando la regionalización económica alcanzada en los países del Cono Sur

Latinoamericano a través del acuerdo subregional de integración de carácter intergubernamental denominado MERCOSUR, suscrito por los mandatarios de Argentina, Brasil, Uruguay y Paraguay en 1991, y con el que Chile y Bolivia firmaron un acuerdo de complementación económica en 1996 y 1997, respectivamente.

Aplicando al Mercosur los argumentos esgrimidos por Lüder (1988: 97) para el caso europeo, entre las razones para una armonización regional de los países que lo integran encontramos:

1. Necesidad de comparar la información financiera y los cambios en la posición financiera de los países miembros.
2. Necesidad de consolidar los estados financieros de los países miembros para tener una visión general de la situación financiera del conjunto.
3. Necesidad de contemplar el mismo tratamiento de las concesiones y débitos del Mercosur en los sistemas contables nacionales.

Una vez visto el impulso que puede dar el Mercosur a la armonización de los sistemas de información contable pública, cabría plantearse que norma implantar para alcanzar esa armonización. Hasta fechas muy recientes, la ausencia de normas internacionales de contabilidad para el sector público ha sido la nota dominante. No obstante, en los últimos años se han intensificado los esfuerzos para que el panorama pudiera cambiar. De hecho, la Federación Internacional de Contadores (IFAC), a través de su Comité para el Sector Público (CSP), está instando a la adopción de unas normas contables públicas internacionales, siendo hasta el momento uno de los principales organismos que han centrado su interés en este campo. La existencia por primera vez, de una serie oficial de normas sobre la elaboración de los informes de este sector, hace que nos planteemos cual sería la reacción de los países del Mercosur ante la posible introducción de estas normas internacionales de contabilidad del sector público (IPSAS), máxime teniendo en cuenta que la crisis financiera que sufrió Iberoamérica en los noventa fue uno de los factores que motivaron la necesidad de establecer unas normas de contabilidad que permitieran suministrar información de calidad por parte de los gobiernos [Points, 2001:43].

A este respecto, es necesario considerar que el proceso de implantación de las IPSAS en los países que forman el Mercosur podría verse afectado por el entorno social, político y administrativo de cada uno de los estos países, al poder absorber de manera diferente la introducción de todo intento de reforma de los sistemas contables públicos, favoreciendo en muchos casos su establecimiento y perjudicándolos en otros.

### **3. IMPACTO DEL ENTORNO SOCIAL-POLÍTICO Y ADMINISTRATIVO PARA LA INTRODUCCIÓN DE LAS IPSAS EN LOS PAÍSES DEL MERCOSUR**

Sin duda alguna, sería deseable poder establecer “a priori” las reacciones que se producirían ante determinados hechos como podría ser la introducción de las IPSAS. Sin embargo, no debemos olvidar que el futuro es algo incierto. Ahora bien, para lo que si estaríamos habilitados es para realizar, en base al Modelo de Contingencia de Lüder (1994), una predicción del impacto que podría tener el actual entorno social-político y administrativo ante la posibilidad de implantar un nuevo sistema contable público basado en las IPSAS, apoyándonos en el hecho de que existen factores de entorno que ayudan a que determinadas reformas se produzcan, al igual que otros que actúan como barreras en su introducción.

Dentro de las variables en las que el citado autor fundamentó su modelo se encuentran las variables independientes o contextuales, en las que se hace referencia a las características del entorno, distinguiéndose como factores condicionantes del cambio: los estímulos, las variables estructurales y la barreras de implantación (Véase Caba, 2001). Así, creemos oportuno centrar

nuestra atención en los componentes de cada uno de los módulos que consideramos que pueden ser más relevantes para que se produzca o no la introducción de las IPSAS.

### 3.1. Factores de entorno que podrían favorecer la introducción de las IPSAS en los países del Mercosur

#### 3.1.1. Los estímulos

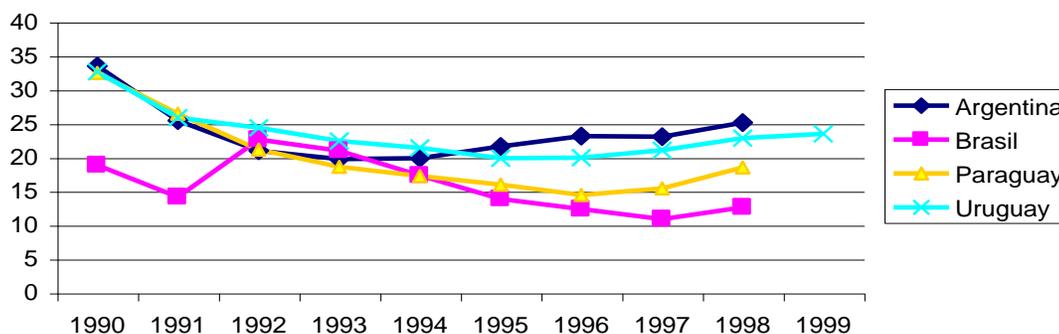
Distinguiremos entre:

- Situación financiera problemática
- Escándalos financieros
- Doctrina dominante

1. *Situación financiera problemática*: cuando la deuda pública comienza a ser insostenible aparecen las dificultades financieras. Ante esta situación, se incrementa la importancia de la publicación de informes en los que se refleje la situación financiera, así como de la gestión financiera llevada a cabo por dicho organismo. La demanda de un mayor nivel de información por parte de sus usuarios evidenciará las carencias de la contabilidad pública en ese momento aplicada.

A este respecto, hemos considerado adecuado observar la evolución del endeudamiento público externo en relación con el PIB y del déficit público en cada uno de los países de Mercosur en la última década. Así, el análisis de la evolución del endeudamiento (véase la figura 1) pone de relieve, como poco a poco parece que se está volviendo a la situación existente a principios de los 90, sobre todo en algunos países como Argentina. Por tanto, si sigue esta trayectoria la deuda pública en pocos años se podría estar frente a las mismas dificultades financieras que atravesaron éstos países en la pasada década y que llevó, por ejemplo a Argentina, a la reforma de la Ley de Contabilidad de 1956, sustituida por la Ley de Administración Financiera y Control aprobada en 1992.

**FIGURA 1**  
**EVOLUCIÓN DE LA DEUDA PÚBLICA EXTERNA EN RELACIÓN CON EL PIB**



Fuente: Elaboración propia a partir de datos del Banco Interamericano de Desarrollo (BID, 2000).

En cuanto al déficit público, en los últimos años se han alcanzado las cifras más elevadas de toda la década, lo que apoya la tesis de que la situación financiera ha empeorado en los últimos años y, de seguir esta trayectoria, será un factor que impulsará la mejora de los sistemas de información financiera en todos los países del Mercosur.

2. *Escándalos financieros*: el uso negligente o derrochador de los fondos públicos por las autoridades públicas, acarrea graves consecuencias financieras que, finalmente, repercuten en los ciudadanos, que al fin al cabo son los que han contribuido y contribuirán a la generación de fondos, lo que hace que manifiesten su preocupación por la utilización de los mismos.

Estos escándalos financieros van a ir mostrando que el sistema de contabilidad pública vigente presenta una serie de deficiencias, por lo que la pública exigirá su reforma.

Para observar el uso negligente o derrochador nos apoyamos en el Índice de Percepción de Corrupción (IPC)<sup>1</sup>, que indica como es percibida la corrupción de los países por los analistas, empresarios y público en general. Así, en el cuadro 1 se muestra como ninguno de los países del Mercosur obtiene ni siquiera la calificación mínima de 5 puntos, aunque se aproximan bastante a esta marca Brasil y Uruguay, ocupando Argentina y Paraguay unas posiciones que denotan una percepción muy alta de corrupción.

Así las cosas, podemos decantarnos por que este sea uno de los factores que favorece para que se produzca un cambio hacia un nuevo sistema de información contable por la introducción de las IPSAS.

**CUADRO 1  
INDICE DE PERCEPCIÓN DE LA CORRUPCIÓN**

País	Grado	Posición
ARGENTINA	3	71
BRASIL	4,1	45
PARAGUAY	2	90
URUGUAY	4,4	41

*Fuente:* Transparency International (2000).

3. *Doctrina dominante*: con este factor se hace referencia a la influencia que pueden tener las prácticas aplicadas en el sector privado sobre el sector público. Así, se puede tratar de alcanzar una uniformidad en el ámbito contable a través de la adaptación al ámbito público de las normas contables aplicadas en el sector privado. En este caso, la idea de la conveniencia de aplicar al ámbito público las prácticas del sector privado hace que éstas últimas se conviertan en doctrina dominante.

En este punto debemos señalar que todos los países analizados son miembros de la IFAC, considerando algunos de ellos, como Paraguay<sup>2</sup> y Uruguay<sup>3</sup>, las NIC como propias. Por otra parte, aunque Argentina actualmente se basa en las resoluciones técnicas emitidas por la Federación de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE), está en proceso un proyecto de reforma del modelo, en línea de adaptarlo a las NIC. Asimismo, en Brasil se aplican simultáneamente las normas brasileñas de contabilidad y las NIC. Todo lo dicho, nos pone de relieve la importancia de las NIC en el entorno del Mercosur.

Es más, las veinte normas internacionales de contabilidad del sector público que la IFAC ha emitido hasta la fecha, han tomado como punto de partida las normas de contabilidad privada emitidas por la Internacional Accounting Standards Committee (IASC), bajo la premisa de que los principios básicos son los mismos en el sector público y privado. (véase cuadro 2)

<sup>1</sup> El IPC de 1999: Cubre 99 países, fluctuando la puntuación de 1 a 10, siendo ésta última la que será percibida como menos corrupta.

<sup>2</sup> Como señala Galeano (1989:603), se consideran las NIC como propias.

<sup>3</sup> A partir del pronunciamiento del colegio de contadores de Uruguay de 11 de abril de 1990, las NIC del n° 1 al 20 se consideran de aplicación obligatoria.

**CUADRO 2**

**NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PÚBLICA DE LA IFAC Y SU EQUIVALENCIA CON LAS NIC DE LA IASC**

IPSAS-1: PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	⇒	NIC-5
IPSAS-2: ESTADO DE FLUJOS DE TESORERÍA	⇒	NIC-7
IPSAS-3: SUPERÁVIT O DÉFICIT NETO DEL PERÍODO, ERRORES FUNDAMENTALES Y CÁMBIOS EN POLÍTICAS CONTABLES	⇒	NIC-8
IPSAS-4: EFECTOS PRODUCIDOS POR LAS FLUCTUACIONES EN LOS TIPOS DE CAMBIO	⇒	NIC-21
IPSAS-5: COSTES DE ENDEUDAMIENTO	⇒	NIC-23
IPSAS-6: ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS E INFORMACIÓN CONTABLE DE LAS ENTIDADES CONTROLADAS	⇒	NIC-27
IPSAS-7: CONTABILIZACIÓN DE INVERSIONES EN ENTIDADES ASOCIADAS	⇒	NIC-28
IPSAS-8: INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS PARTICIPACIONES EN "JOINT VENTURES"	⇒	NIC-31
IPSAS-9: INGRESOS DE LAS TRANSACCIONES	⇒	NIC-18
IPSAS-10: ESTADOS FINANCIEROS EN ECONOMÍA HIPERINFLACIONARIAS	⇒	NIC-29
IPSAS-11: CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN	⇒	NIC-11
IPSAS-12: EXISTENCIAS	⇒	NIC-2
IPSAS-13: ARRENDAMIENTO	⇒	NIC-17
IPSAS-14: HECHOS DESPUÉS DEL CIERRE	⇒	NIC-10
IPSAS-18: INFORMACIÓN POR SEGMENTO	⇒	NIC-14 NIC-32
IPSAS-19: PROVISIONES E INFORMACIÓN SOBRE ACTIVOS Y PASIVOS	⇒	NIC-37
IPSAS-20: INFORMACIÓN SOBRE TERCEROS VINCULADOS	⇒	NIC-24

Fuente: Elaboración Propia.

Esta equivalencia entre las NIC y las IPSAS, que podemos observar en el cuadro 2, demuestra que la contabilidad privada se está convirtiendo en la doctrina dominante en el ámbito contable público.

Así las cosas, podemos señalar que el hecho de que las IPSAS hayan tomado como base las NIC, puede influir de manera muy significativa en la introducción de aquellas en el sector público, ya que su implantación en países que o bien ya utilizan las NIC o están planteando su utilización, llevaría a una armonización en las prácticas contables del sector privado y público, lo que inicialmente podría tener buena acogida al facilitar la consolidación de todo el sector nacional.

**3.1.2 Variables estructurales sociales**

Apoyándonos en Lüder (1994) y Golfrey *et al* (1996), consideramos que son dos los grupos dominantes dentro este módulo para que se produzca en el Mercosur la introducción de las IPSAS:

- Asociaciones profesionales
- Organizaciones internacionales y agencias de donación

A los que en este entorno añadiremos un nuevo factor:

- Agencias de rating

1. *Asociaciones profesionales*: usualmente, cuando existe una participación activa de los profesionales que están relacionados con la contabilidad del sector privado, en el sentido de que éstos ven la necesidad o el interés de iniciar una serie de reflexiones para mejorar el sistema de contabilidad del sector público, se observa una repercusión considerable en la introducción de nuevos sistemas de información públicos.

Así, este interés se pone de manifiesto, por ejemplo, en la reciente creación, 1997, en el seno de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), de la que forman parte todos los colegios profesionales de los países del Mercosur, de un área de trabajo denominada “*Sistemas Integrados de Administración Financiera y Auditoría Gubernamental*”, cuyo cometido es el desarrollo de la contabilidad y auditoría gubernamental.

Igualmente, esta inclinación la encontramos en los mismos colegios de contadores en países, como Argentina, donde se ha elaborado y presentado un “*Anteproyecto de Normas Contables Profesionales de aplicación a la Contabilidad de la Hacienda Pública*”, o en Brasil, donde recientemente se ha creado un grupo de trabajo específico, dentro del Consejo Federal de Contabilidad, que está dedicado al estudio unas normas brasileñas de contabilidad para las entidades públicas.

Además, este interés que parece ser evidente, se puede ver reforzado por el hecho de que las IPSAS aprobadas hasta este momento, fueron enviadas, entre otros, a los colegios profesionales, para recibir de ellos las sugerencias y aportaciones que consideraran oportunas, lo que hace que se sientan más involucrados en el proceso. Por tanto, esta preocupación y participación de los colegios profesionales por el sistema contable del sector público puede hacer que presionen para que se introduzcan las IPSAS.

2. *Los organismos internacionales y las agencias de donación*: se consideran como uno de los factores de entorno más dominantes dentro de este modulo, ya que para el desarrollo económico de estos países es necesario las transferencias por parte de los mencionados organismos.

Estas instituciones exigen calidad en la información que se les suministra, lo que hace que los proyectos de modernización del sector público se convierte en un elemento central de diálogo entre los gobiernos de los países y los organismos internacionales<sup>4</sup>.

Ahora bien, estas ayudas financieras podrían implicar mucho más, ya que los organismos internacionales podrían considerar conveniente que se aplicara el sistema contable de la esfera a la que ellos pertenecen, existiendo, entonces, influencias contables de diferentes esferas y apareciendo con ello el conflicto por el sistema aplicar, con el subsiguiente retraso el proceso de implantación. El hecho de tomar como modelo las IPSAS podría ser bien visto por todos estos organismos, independientemente de la esfera en la que operen, por tratarse de normas internacionales, acelerando con ello el proceso de implantación y llevándoles a disponer con más prontitud de una información confiable y adecuada para su toma de decisiones. No podemos olvidar, como apunta Points (2001:42), que distintas organizaciones, entre otras el

---

<sup>4</sup> El Banco Interamericano de Desarrollo para 1995 aprobó unas ayudas para la reforma de la administración financiera estatal de Argentina ( 23,8 millones de dólares) y Paraguay (0,8 millones de dólares).

Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y el PNUD, participan como observadores en las reuniones del Comité del Sector Público de la IFAC, lo que vendría a demostrar su interés por las IPSAS.

3. *Las agencias de rating:* la administración pública, cada día más, recurre a los mercados de capitales a corto o largo plazo para financiar sus políticas de gasto, por lo que los prestamistas desearán conocer la situación financiera en que se encuentra dicha administración. En este contexto, estas agencias cumplen el papel de otorgar una calificación a la deuda de aquellas, permitiendo que los inversores potenciales conozcan su solvencia, que se traducirá en una prima de riesgo incorporada al tipo de interés de la deuda en cuestión, de manera que a mejor *rating* tanto menor será el tipo de interés de la deuda, y viceversa (Montesinos y Benito: 2000).

Así, para la elaboración de esos ratios las agencias demandarán a las administraciones públicas una serie de información que habrá debido de suministrar su sistema de información contable, dado que, como señala Moody's (2000:5), el análisis de las finanzas gubernamentales partirá de evaluar la estructura de ingresos y gastos.

Teniendo en cuenta el continuo llamamiento al crédito que efectúan los países del Mercosur y la generalización de la evaluación por agencias especializadas del riesgo de incumplimiento de sus compromisos financieros, es de esperar que, paralelamente, se pretendan sistemas contables públicos más informativos, a lo que podría contribuir la aplicación de las IPSAS.

### **3.1.3. Variables estructurales políticas**

El impulso del Estado se resulta fundamental para que se produzca el cambio en el sistema de información, es decir, la voluntad política puede ser uno de los factores que más beneficie la introducción de un nuevo sistema de información.

No obstante, si los gobiernos no recurriesen al exterior para financiarse, podrían suponer un obstáculo. Pero la situación no es esa, ya que todos los gobiernos de los países del Mercosur reconocen la necesidad de contar con la financiación exterior para su desarrollo, por lo que apoyarán todo aquello que sea necesario para conseguir la aprobación de la financiación requerida.

### **3.1.4. Variables estructurales administrativas**

Como señala Lüder (1994), dos son los grupos dominantes dentro de este módulo para que se produzca innovación en los sistemas de información contables públicos:

- Formación del Personal
- Organismos Reguladores

1. *Formación del personal:* la formación administrativa, especialmente del personal que está dedicado a la contabilidad, será un factor que influirá en las actitudes básicas de los productores de dicha información. Cuando esos puestos son ocupados por un personal que no está especializado en dicha materia, la falta de cualificación puede crear una barrera de implantación difícil de eliminar en el corto plazo, que incluso puede llegar a suponer el fracaso de todo intento de implantar un sistema de contabilidad pública más informativo. De esta

forma, la posesión de credencial contable por el personal es un factor que influirá favorablemente en la introducción de nuevos sistemas de información.

Si analizamos para Argentina la exigencia legal de profesionales con credencial de contadores en el campo que nos ocupa, observamos, tal como indica el artículo 89 de la Ley 24.156, que la Contaduría General de la Nación estará a cargo de un Contador General asistido por un Subcontador General, requiriéndose para ambos cargos el título universitario de contador público además de una experiencia anterior en materia financiero-contable en el sector público no inferior a 5 años. Y es más, como indica el artículo 10 de la Ley 20488/73, referente a la obligación legal de colegiación de las profesiones relacionadas con las ciencias económicas -economía, contador público y administración-, *“para cubrir los cargos en las entidades centralizadas y descentralizadas de la administración pública nacional, provincial y municipal, empresas del estado y mixtas para cuyo desempeño se requiera tener conocimientos de la especialidad de los graduados en ciencias económicas, se dará preferencia a los profesionales con título de la especialidad respectiva”*, dándose con ello preferencia a los contadores para ocupar cargos relacionados con la contabilidad dentro de la administración (López y Caba, 2001:61).

En cuanto a la profesionalización de los recursos de la división contable de la administración uruguaya, el art. 146 del TOCAF señala que las funciones de Contador Central serán cumplidas por funcionarios de la Contaduría General de la Nación, designados por ésta entre los titulares de cargos o funciones de los escalafones técnicos con el título de Contador o Economista. Asimismo, debemos dejar constancia de que en la Ley 16.736/96 se señala que los cargos de contadores de las Contadurías serán desempeñados por profesionales universitarios egresados de la facultad de Ciencias Económicas y de la Administración de la Universidad de la República, o con título revalidado ante la misma.

Por lo que se refiere a Paraguay y Brasil, aunque no es necesario legalmente la titulación de contador, la mayoría de los cargos relacionados con sistemas de información contable suelen estar ocupados por contadores.

Así, podemos concluir que, por lo general, la formación de estos profesionales suele ser en contaduría, lo que favorecería la introducción de las IPSAS. Además, esta circunstancia se vería reforzada por el hecho de que la formación adquirida en el mundo universitario se habrá sustentado en las NIC, y la similitud de estas normas con las del sector público haría que el profesional se sintiese atraído hacia la implantación de un modelo que le resulta bastante familiar.

2. *Organismos reguladores:* la función principal de los organismos encargados de la emisión de normas contables para el sector público es introducir sistemas de información contable cada vez más informativos, de manera que la actitud favorable de éstos constituye una de las variables que más pueden favorecer la introducción de las IPSAS.

Los entes normalizadores a nivel de sector público existentes en los países del Mercosur que tienen a su cargo la emisión de normas contables pública son independientes de aquellos que emiten las del sector empresarial, y que suelen coincidir con los colegios de contadores. Se trata de organismos de naturaleza gubernamental y no profesional (por ejemplo, en Argentina y Uruguay, la Contaduría General de la Nación, en Paraguay, la Dirección General de Contabilidad y, finalmente, en Brasil el Consejo Técnico de Economía y Finanzas del Ministerio de Hacienda).

Sin embargo, aunque se trate de organismos normalizadores diferentes, entre sus miembros no existe distanciamiento, ya que al tener habitualmente una formación profesional en contaduría, participan conjuntamente en talleres de trabajo organizados por los Colegios de Contadores, bien del propio país, como ocurre en Argentina<sup>5</sup>, bien internacionales, como los organizados por

---

<sup>5</sup> El Centro de Estudios Científico y Técnico creó una comisión especial dentro del área del sector público a finales de 1993, entre cuyos integrantes figuraba entre otros, Nector A. Colombo, el cual destacamos por su pertenencia al área de investigación contable de la contaduría General de la Nación Argentina.

la AIC (Asociación Interamericana de Contabilidad), en los que se anima a los organismos reguladores a trabajar en normas sobre contabilidad pública pero canalizándose a través de los colegios profesionales de contadores.

Igualmente, destaca el hecho de que los organismos normalizadores de todos estos países participan de forma activa en foros de discusión internacionales sobre contabilidad pública, como por ejemplo el Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública.

Ante esta realidad, con frecuentes encuentros y discusiones con miembros de organismos emisores de normas de otros países y con los colegios de contadores, será mucho más difícil defender y preservar el sistema de contabilidad pública utilizado, convirtiéndose estos organismos reguladores en un estímulo para el desarrollo e introducción de un sistema de contabilidad más informativo, que podría venir de la mano de las IPSAS.

### 3.2. Factores de entorno que podrían perjudicar la introducción de las IPSAS en los países del Mercosur

La existencia de factores que apoyan de la armonización de los sistemas contables públicos a nivel internacional no evita la existencia de barreras como resultado del entorno en el que se desarrolla. De acuerdo con el Modelo de Contingencia en sus diferentes versiones, las barreras de implementación pueden actuar como frenos a los efectos positivos que podrían provocar un conjunto de variables para el inicio del proceso de implantación de las IPSAS.

En el caso de los países del Mercosur, tras el análisis de las variables consideradas por Lüder (1994), Golfrey *et al* (1996) y Fuertes (1998), creemos significativos:

- Distorsión de las ayudas
- Nacionalismo

1. *Distorsión de las ayudas*: tal como se viera anteriormente, en los países del Mercosur ha sido frecuente la obtención de financiación a través de los organismos internacionales para poner en marcha nuevos sistemas de información. Ahora bien, si los fondos destinados a tales proyectos se desvían hacia otros usos o se utilizan de manera negligente, no se alcanzará la efectividad prevista, es decir nunca llegaría a ponerse en práctica el modelo elegido.

En este orden de cosas, en 1989, en el marco de la modernización de los sistemas de administración financiera, surgió un modelo para los países integrantes de la región Latinoamericana y el Caribe (LAC) denominado *Sistema Integrado: Modelo de Administración financiera para América Latina y el Caribe (SIMAFAL)*, e identificado como el proyecto LAC/RFMIP, por iniciativa de la Agencia para el Desarrollo Internacional (AID). El proyecto estaba financiado por el Banco Mundial, la agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos (USAID) y/ o el Banco Interamericano de Desarrollo, además de por el país donde se pretendía llevar a cabo la reforma. Los países objeto de estudio han hecho uso de esta financiación, que ha permitido poner en prácticas numerosas reformas –Argentina “Programa de Consolidación de la reforma Administrativa y Financiera del Sector Público Nacional” (826/OC-AR), Brasil “Programa de modernización del poner ejecutivo” (1042/OC-BR), Paraguay “Fortalecimiento y Modernización Fiscal”(1530/OC-PR) y Uruguay “Proyecto de Modernización de la Administración Central” (996/OC-UR)-.

Sin embargo, dado el alto IPC que tienen los países del Mercosur, existe un alto riesgo de que estos fondos se desvíen, lo que haría que finalmente no se pudiera llevar a cabo la implantación de las pretendidas reformas, en este caso a través de las IPSAS.

2. *Nacionalismo*: puede hacer que cada país considere que su sistema contable es el más adecuado, siendo complicado adoptar normas que le vienen de fuera. Este nacionalismo será más fuerte cuanto más cercana sea la fecha en la que se han introducido modificaciones en el sistema de información contable del sector público. Igualmente, dependerá de si la reforma que se llevó a cabo fue radical o tan sólo ha sido incremental, representando la primera una ruptura

extrema del sistema de información contable utilizado hasta ese momento y generando, por ello, un cambio muy significativo en los sistemas de información y, consecuentemente, un importante esfuerzo para el país, mientras que la segunda supondría pequeñas mejoras en los sistemas de información.

Por tanto, cuanto más radical haya sido el cambio y más cercano esté del momento en el que se introdujo el sistema de información contable público vigente en ese momento, mayores serán los obstáculos que pondrá la administración de ese país para la introducción de las IPSAS, dado que considerará que han realizado un esfuerzo muy elevado y no ha habido tiempo para comprobar los frutos obtenidos.

No obstante, los obstáculos podrían ser menores cuando, aunque habiéndose realizado un cambio radical en el país, las bases del sistema contable vigente fueran coincidentes con las de las IPSAS, y en materia contable pública se estuviese bajo una regulación de corte anglosajón. En este caso, se podría entender que se pretende la introducción de una reforma incremental, que completaría el modelo contable público del país o, incluso, que se estaría desarrollando el marco normativo existente.

En el caso concreto de los países del Mercosur, estamos hablando de la introducción de normas que no provienen de ninguno de ellos, ya que han sido emitidas por un organismo internacional. Por tanto, no tendría que existir, en principio, el lógico rechazo que se produce cuando un país trata de imponer su modelo al resto, aflorando los nacionalismos.

Por lo que se refiere a la cercanía y el tamaño de las reformas realizadas en materia de información contable pública en Argentina, es de destacar llevada a cabo en fechas recientes en este país con el apoyo de los organismos internacionales de financiación. Durante los últimos años se ha ido trabajando para emitir normas tales como la Resolución nº 25/95 de "*Fundamentos y alcance de los Principios de contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad*", o la Resolución nº 473/96 "*Catálogo Básico de Cuentas de la Contabilidad General*" y otras muchas con las que se ha tratado de reformar totalmente el sistema de contabilidad vigente hasta ese momento, que se basaba en la Ley de Contabilidad de 1956, por lo que inicialmente encontraríamos una barrera muy importante para la introducción de las IPSAS. Sin embargo, al estar Argentina bajo una regulación contable continental, sustentada en un marco de corte anglosajón, con unas bases generales similares a las IPSAS, la incorporación de estas últimas se podrían considerar como parte del desarrollo del marco normativo actual (Caba y López, 2002).

Respecto a Paraguay, país que actualmente están llevando a cabo una reforma en el sistema de información financiera tras la aprobación de la Ley 1535/99 de Administración Financiera, dado que todavía no han configurado todo el marco normativo aplicable al sistema contable público, se podría tomar como base las IPSAS.

Por lo que se refiere a Uruguay, cuyo ordenamiento financiero se basa en el Texto ordenado de la Ley de Contabilidad y Administración Financiera (TOCAF), con disposiciones que van desde 1987 hasta 1999, todavía no ha reformado su sistema de información contable público para incorporar información patrimonial, por lo que la idea de introducción de las IPSAS no supondría grandes barreras.

Finalmente, apuntaremos que en Brasil, desde 1964, año en el que se aprobó la Ley 4320 en la que se establecen Normas Generales de Dirección Financiera para la Elaboración y Control de los Presupuesto y Balances de la Unión, los estados, los Municipios y del Distrito federal, no se ha modificado la normativa contable pública. Si bien, se ha mejorado la forma de elaboración y el suministro de información tras la Instrucción normativa 5 de 1992, por la que se pretendió actualizar el Sistema Integrado de Administración Financiera. El hecho de no haber modificado esta normativa contable en casi cuatro décadas puede hacer que no resulte difícil la introducción de la IPSAS.

#### **4. CONCLUSIONES**

En presente trabajo se ha planteado si la existencia, por primera vez, de unas normas internacionales sobre contabilidad pública podría contribuir a la armonización de las prácticas contables en entornos de mercados económicos integrados iberoamericanos, como es el caso del Mercosur. Para ello, se ha analizado la influencia que el entorno socio-político y administrativo de esos países podría tener para implantar un nuevo sistema contable público basado en las IPSAS (véase figura 4).

Así las cosas, podría contribuir a su implantación la influencia positiva ejercida por:

- La presencia de importantes estímulos como el aumento del déficit fiscal, la percepción de existencia de corrupción elevada en estos países y la similitud existente entre las IPSAS y las NIC.
- El entorno social, que sería definitivo para la introducción de las IPSAS, dado que los colegios profesionales de contadores parecen comenzar a estar interesados por el sector público, al igual que los organismos de financiación, donación y empresas rating que presionan para la introducción de un sistema más informativo.
- El entorno administrativo, que contribuiría positivamente a la introducción de las IPSAS, dada la formación de contadores del personal encargado del sistema de contabilidad y los estrechos lazos que están surgiendo entre los organismos normalizadores públicos con los colegios de contadores y los organismos normalizadores públicos de otros países.

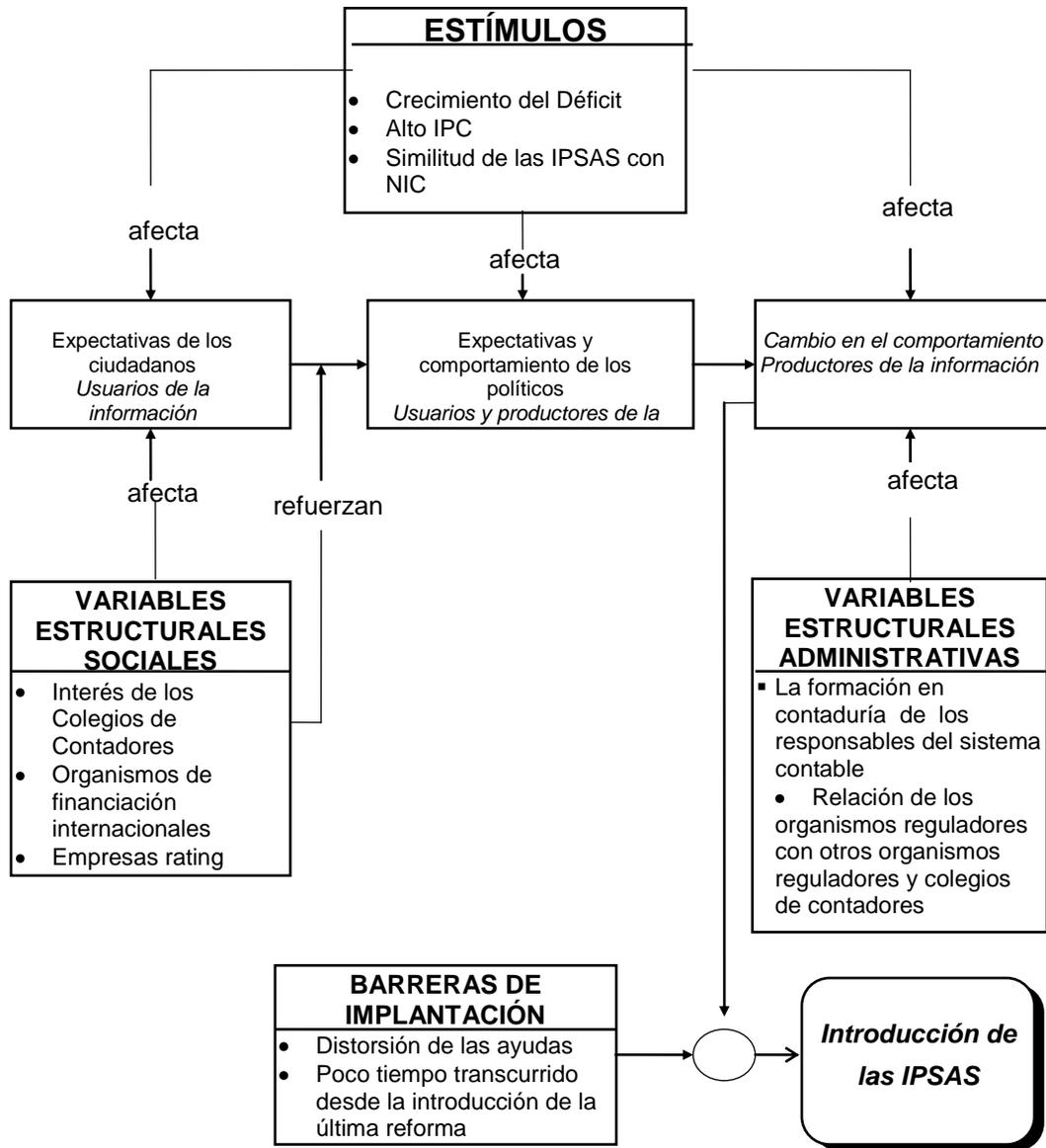
Respecto a las barreras que se encontrarían en estos países, destacan como más significativas:

- La distorsión de las ayudas, ya que los fondos asignados a la introducción de las IPSAS podrían no ser utilizados para este fin.
- El nacionalismo, entendido como la pretensión de introducir el sistema aplicado en uno de los países del Mercosur, no implicaría ningún problema, ya que se trata de un modelo internacional. No obstante, al considerarlo en un sentido más amplio, en el que se tuviera en cuenta la última reforma realizada y el tamaño de la misma, sí podría suponer fuertes barreras concretamente en Argentina, dada la importante reforma que ha llevado a cabo en este país durante los años noventa. Ahora bien, el hecho de estar sustentado en una base de corte anglosajón similar a la de las IPSAS podría reducir el efecto.

Como conclusión final cabría señalar que, a nuestro modo de ver, la armonización a través de la IPSAS en los países del Mercosur podría lograrse bajo el entorno actualmente existente, siendo especialmente importante que los colegios profesionales de contadores continúen mostrando interés por el sector público y se mantenga un continuo contacto con los organismos reguladores.

FIGURA 4

MODELO DE CONTINGENCIA APLICADO AL MARCO DE LOS PAÍSES DEL MERCOSUR



Valoración conjunta de las condiciones del entorno para la introducción de la IPSAS en cada uno de los países del Mercosur

	Estímulos			Variables sociales			Variables administrativas			Barreras de implantación			Valoración conjunta
	+	=	-	+	=	-	+	=	-	+	=	-	
Argentina	+			+			+					-	Dependerá de las barreras
Brasil	+			+			+					-	Favorable
Paraguay	+			+			+					-	Favorable
Uruguay	+			+			+					-	Favorable

BIBLIOGRAFÍA

- BALL, I. (2000): "La Federación Internacional de Contadores Públicos publica normas para mejorar los informes financieros de los gobiernos". *Responsabilidad* n° 28. Alexandria, USA.
- BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO, BID, (2000): "Datos Básicos Socio-Económicos, 16 de octubre de 2000". *Unidad de Estadísticas y Análisis Cuantitativos*. <http://www.iadb.org>.
- CABA, C. (2001): *Los sistemas contable públicos en Iberoamérica: Una propuesta para su comparación*. Tesis doctoral, octubre.
- CABA, C. y LÓPEZ, A.M. (2002): "Public accounting information in some Latin-American countries compared with the IFAC IPSAS", Comunicación aceptada al 25<sup>th</sup> *Annual Congress of European Accounting Association*, Copenhagen, Dinamarca.
- FUERTES, I. (1998): "La contabilidad de la administración local en Europa: Heterogeneidad y Armonización". Comunicación presentada al VIII *Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, ASEPUC, Alicante, mayo.
- GALEANO J.A. (1989): "La contabilidad en el Paraguay". Incluido en TUA, G. (coord): *La contabilidad en Iberoamérica*. Instituto de Contabilidad y auditoría de cuentas. Ministerio de economía y Hacienda. Madrid (España), pp. 583-607.
- GARCÍA BENUAU, M.A., LAÍNEZ J.A, MONTERREY, J. (1995): "La investigación en contabilidad internacional: una visión panorámica". *Revista Española de Financiación y contabilidad*, Vol 24, n° 83, abril-junio, pp. 337-363.
- GODFREY, A.D.; DEVLIN P. J. y MEROUCHE CH. (1996): "Governmental Accounting in Kenya, Tanzania, and Uganda". *Research in Governmental and Nonprofit Accounting (RIGNA)*, Vol. 9, pp. 193-208.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, IFAC. PUBLIC SECTOR COMMITTEE (2000a): *International Public Sector Accounting Standard 1*, "Presentation of Financial Statements".
- (2000b): *International Public Sector Accounting Standard 2*, "Cash Flow Statements".
- (2000c): *International Public Sector Accounting Standard 3*, "Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies".
- (2000d): *International Public Sector Accounting Standard 4*, "The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates".
- (2000e): *International Public Sector Accounting Standard 5*, "Borrowing Costs".
- (2000f): *International Public Sector Accounting Standard 6*, "Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities".
- (2000g): *International Public Sector Accounting Standard 7*, "Accounting for Investments in Associates".
- (2000h): *International Public Sector Accounting Standard 8*, "Financial Reporting of Interest in Joint Ventures".
- (2001a): *International Public Sector Accounting Standard 9*, "Revenue from Exchange Transactions".
- (2001b): *International Public Sector Accounting Standard 10*, "Financial Reporting in Hyperinflationary Economies".
- (2001c): *International Public Sector Accounting Standard 11*, "Construction Contracts".
- (2001d): *International Public Sector Accounting Standard 12*, "Inventories".
- (2001e): *International Public Sector Accounting Standard 13*, "Lease".
- (2001f): *International Public Sector Accounting Standard 14*, "Events after the Reporting Date".
- (2001g): *International Public Sector Accounting Standard 15*, "Financial Instruments: Disclosure and Presentation".
- (2001h): *International Public Sector Accounting Standard 16*, "Investment Property".
- (2001i): *International Public Sector Accounting Standard 17*, "Property, Plant and Equipment".
- (2002): *International Public Sector Accounting Standard 18* "Definition of a Segment: Amendment to the definition prop..... in ED 17 Segment Reporting".
- (2002): *International Public Sector Accounting Standard 19* "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets".
- (2002): *International Public Sector Accounting Standard 20*, "Related Party Disclosures".
- JARNE, J.I. (1996): *Clasificación, evolución y armonización internacional de los sistemas contables: un análisis conceptual y empírico*. Tesis Doctoral.
- JONES, R. (2000): "A critique of International Public Sector Accounting Standards", <http://business.bham.ac.uk/business/papers/ipsas2.htm>.
- LEGISLACIÓN ARGENTINA (1992): Ley 24156 de Administración financiera y los sistemas de control del Sector Público Nacional. Ministerio de Economía y Obras y servicios públicos.
- LEGISLACIÓN ARGENTINA (1995): Resolución 25/95 Administración financiera y los sistemas de control del Sector Público Nacional. Principios de Contabilidad Gubernamental. Secretaría de Hacienda.
- LEGISLACIÓN ARGENTINA (1996): Resolución 473/96 Catálogo básico de cuentas. Secretaría de Hacienda.
- LEGISLACIÓN BRASILEÑA (1964): Ley 4320 sobre Normas Generales de Dirección Financiera para la Elaboración y Control de los Presupuesto y Balances de la Unión, los estados, los Municipios y del Distrito federal. Consejo técnico de Economía y Finanzas. Ministerio de Hacienda.
- LEGISLACIÓN BRASILEÑA (1992): Instrucción n° 35 del Sistema integrado de Administración Financiera del Gobierno federal. Consejo técnico de Economía y Finanzas. Ministerio de Hacienda.
- LEGISLACIÓN PARAGUAY(1996): ley 1535/99 de Administración Financiera. Dirección General de Contabilidad. Ministerio de Hacienda.
- LEGISLACIÓN URUGUAYA (1991): Texto ordenado de Contabilidad y Administración financiera (TOCAF). Contaduría General de la Nación. Ministerio de Economía y Finanzas.
- LEGISLACIÓN URUGUAYA (1996): Ley 16.736 de reforma del Texto ordenado de Contabilidad y Administración financiera (TOCAF). Contaduría General de la Nación. Ministerio de Economía y Finanzas.
- LÜDER, K. (1988): "Governmental Accounting in West European Countries: with a special reference to the Federal Republic of Germany". Incluido en CHAN, J.L. y JONES, R.H.: *Governmental Accounting and Auditing- International Comparisons*. Routledge, London, pp. 84-104.
- LÜDER, K. (1994): "The Contingency model' Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain" Incluido en BUSCHOR, E. y SCHEDLER, K.: *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*. Haupt Publishers, Bern, pp. 1-16.
- LOPEZ, A.M y CABA, C. (2001): "El Sistema de Contabilidad Pública Argentino Federal frente al Municipal: Un estudio comparativo a través de sus componentes". *Enfoque* n° 6, pp: 55-67.

- MONTESINOS JULVE, V. y BENITO LÓPEZ, B. (2000): "Análisis Financiero de las Administraciones Públicas por. las Agencias de Rating: El ejemplo de las Comunidades Autónomas". *IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Las Palmas de Gran Canarias
- MOODY'S INVESTORS SERVICE (2000): "Calificaciones de crédito para Estados y Municipios: El caso mexicano", Septiembre. [www.moodys.com](http://www.moodys.com).
- POINTS, R. (2001): "Las Nuevas Normas Internacionales de Contabilidad IFAC para el sector público". *Actas de la Decimoquinta conferencia internacional sobre nuevos acontecimientos en la Administración Financiera Gubernamental*, Miami, USA, pp. 40-60.
- TRANSPARENCY INTERNATIONAL, TI (2000): *Global Corruption Report 1999*, Orca book services ltd, Portland.

