



Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo

Distr. general
23 de agosto de 2022
Español
Original: inglés

Junta de Comercio y Desarrollo

Comisión de la Inversión, la Empresa y el Desarrollo

Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas

Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes

39º período de sesiones

Ginebra, 1 a 3 de noviembre de 2022

Tema 4 del programa provisional

Examen de la aplicación práctica de las normas internacionales de contabilidad e información en los sectores privado y público

Nota de la secretaría de la UNCTAD

Resumen

En esta nota se hace un balance del estado actual de implementación y de las cuestiones prácticas que surgen en el proceso de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS) para facilitar el estudio de estas cuestiones por el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes en su 39º período de sesiones. En ese sentido, se analiza el estado de aplicación de las NIIF en todo el mundo y la situación actual de las actividades y proyectos normativos, así como las normas finalizadas que entrarán en vigor en un futuro próximo. También se estudian los retos prácticos en la aplicación de la NIIF 9 (instrumentos financieros), la NIIF 17 (contratos de seguro) y la NIIF para las pequeñas y medianas empresas. Además, se hace un balance del estado general de aplicación de las IPSAS y las actividades actuales de elaboración de normas del Consejo de las IPSAS. También se destacan algunas cuestiones de aplicación práctica, como las relativas a la transición de un sistema basado en el efectivo a otro basado en el devengo, las prestaciones a los empleados y los arrendamientos. Por último, se presentan cuestiones relativas a la aplicación de la normativa, las instituciones y la creación de capacidad humana en el contexto de las NIIF y las IPSAS.



I. Introducción

1. A través del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes, las Naciones Unidas han contribuido a los esfuerzos mundiales encaminados a desarrollar normas de contabilidad y presentación de informes, con el fin de promover la presentación de informes financieros y de sostenibilidad fiables y comparables por las empresas y organizaciones en todo el mundo. Los informes corporativos de alta calidad sobre el rendimiento y la situación financiera de las empresas facilitan los flujos de inversión; y la contabilidad y la presentación de informes de alta calidad por parte de las entidades del sector público promueven la buena gobernanza y apoyan una gestión financiera sólida. Desde su creación en 1982, el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos ha sido un foro abierto y neutral en el que los Estados miembros pueden deliberar y expresar sus opiniones sobre diversos temas de contabilidad e información.

2. En las dos últimas décadas, la elaboración de estados financieros aplicando las NIIF en el sector privado y las IPSAS en el sector público se ha extendido ampliamente por todo el mundo. El Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos ha ayudado a los Estados a crear y reforzar la capacidad normativa, institucional y humana, para que las entidades de las respectivas jurisdicciones puedan elaborar informes financieros de alta calidad que satisfagan las necesidades de los responsables de la toma de decisiones, los proveedores de capital y otras partes interesadas.

3. La Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad desarrollada por el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos es clave para analizar el impacto y los resultados de las reformas contables en aras de la convergencia con las normas y códigos mundiales. La Herramienta ayuda a comprender el estado de adopción de normas internacionales como las NIIF y las IPSAS, así como los retos y cuestiones que deben mejorarse y apoyarse, especialmente en los países en desarrollo. Mediante el uso de la Herramienta, los organismos públicos pueden identificar áreas de apoyo, lagunas y debilidades; definir políticas y prioridades; y asignar recursos.

4. El Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos, en su 38º período de sesiones, hizo hincapié en la necesidad de adoptar nuevas medidas a nivel jurisdiccional para apoyar la aplicación de las normas de información sobre sostenibilidad elaboradas a nivel mundial. A este respecto, en el capítulo II se ofrece un examen de la evolución reciente de la actividad normativa con respecto a las NIIF, junto con cuestiones de aplicación práctica. En el capítulo III se revisan los acontecimientos recientes y los principales problemas de aplicación práctica de las IPSAS.

5. El Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos ha examinado en anteriores períodos de sesiones la aplicación práctica de las normas internacionales de contabilidad y presentación de informes en los sectores privado y público, y esa labor proporciona información de fondo útil y un contexto más amplio¹.

II. Aplicación práctica de las normas internacionales de información financiera

A. Antecedentes y visión general del estado de aplicación

6. La adopción de las NIIF, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), para la información financiera de las empresas que cotizan en bolsa en todo el mundo, desempeña un papel fundamental en la convergencia internacional de la información y la gobernanza empresariales. Actualmente, en todo el mundo, 144 jurisdicciones exigen el uso de las NIIF a las sociedades cotizadas nacionales (véase el

¹ TD/B/C.II/ISAR/86; TD/B/C.II/ISAR/90.

Nota: El presente examen no abarca los avances y las cuestiones de aplicación práctica en el ámbito de los informes de sostenibilidad, que se abordan en el documento TD/B/C.II/ISAR/101.

cuadro). En muchas jurisdicciones, como la Unión Europea, las NIIF son obligatorias por ley². Las NIIF han sido clave en la convergencia mundial de la contabilidad y la información financiera³.

Estado de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera

<i>Región</i>	<i>NIIF exigidas</i>	<i>NIIF permitidas</i>	<i>NIIF ni exigidas ni permitidas por la normativa</i>	<i>Número total de jurisdicciones controladas</i>
Europa	43	1	0	44
África	36	1	1	38
Américas	27	8	2	37
Asia y Oceanía	25	3	36	34
Oriente Medio	13	0	0	13
Total	144	13	9	166

Fuente: Fundación IFRS.

B. Panorama de las próximas normas y proyectos

7. En los dos últimos años, el IASB ha avanzado en las deliberaciones sobre determinados temas a través de documentos de debate y proyectos de normas, como se comenta en esta sección. Estos temas siguen siendo objeto de debate; una vez que se hayan finalizado y entren en vigor, es probable que tengan implicaciones relacionadas con la aplicación práctica.

1. Proyecto de estados financieros primarios

8. El IASB ha emprendido una iniciativa sobre la mejora de la comunicación de la información financiera para aumentar la eficacia de la comunicación de los estados financieros⁴. Esta iniciativa comprende proyectos sobre los siguientes temas: estados financieros primarios, información a revelar y comentarios de la dirección. Los proyectos tienen como objetivo mejorar la información para los usuarios de los estados financieros. El primer proyecto pretende ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender y comparar mejor la información publicada en los estados financieros generales de las empresas; los cambios propuestos a través del proyecto se centran en ayudar a las empresas a proporcionar información útil a los usuarios de los estados financieros y en mejorar la comparabilidad, la comprensibilidad y la relevancia de la información proporcionada. Los cambios propuestos incluyen la sustitución de la norma internacional de contabilidad 1 —sobre la presentación de estados financieros— por una nueva y la continuación de las deliberaciones sobre las propuestas del proyecto de norma sobre la presentación general y la información a revelar, incluida la exigencia de que una entidad revele un análisis de sus gastos de explotación por naturaleza en las notas cuando informe sobre los gastos de explotación por función en los estados de pérdidas y ganancias, así como otros temas, como: la revelación de los efectos fiscales y los efectos sobre las participaciones no controladoras de las diferencias entre una medida de rendimiento de la gestión y el total más directamente comparable especificado en las normas contables de las NIIF; y la definición y revelación de los ingresos y gastos inusuales en una sola nota y la estructura de la nota y la clasificación de los ingresos y gastos de las asociadas y los negocios conjuntos contabilizados por el método de la participación para las entidades con actividades principales especificadas. Los

² Véase, por ejemplo, https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/financial-reporting_en.

Nota: Todos los sitios web mencionados en las notas a pie de página se consultaron en agosto de 2022.

³ A Jansson, 2020, Global financial reporting convergence: A study of the adoption of IFRS by the Swedish accountancy profession, *Competition and Change*, 24(5):429-449.

⁴ Véase <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/primary-financial-statements/#about>.

subproyectos incluyen uno sobre las medidas de rendimiento de la gestión y la desagregación⁵.

2. Medidas de rendimiento de la gestión

9. El IASB está tratando de mejorar la disciplina de las medidas de rendimiento de la gestión, que son creadas por la dirección de una empresa en lugar de estar definidas en las NIIF. El objetivo de racionalizar la información sobre dichas medidas es facilitar a los inversores su localización y comprensión, así como su conciliación con la información de los estados financieros con arreglo a las NIIF.

3. Agregación y desagregación

10. El IASB pretende mejorar los requisitos de agregación y desglose de las transacciones y otros eventos en las notas y como partidas en los estados financieros primarios⁶. La desagregación y presentación por separado de los distintos tipos de partidas de ingresos y gastos es vital para que los inversores puedan comprender el rendimiento. Muchos de los requisitos de desagregación relacionados con las partidas de pérdidas y ganancias son obligatorios en determinadas NIIF. Sin embargo, también es necesario establecer requisitos generales para cubrir otras situaciones. En la propuesta, el IASB afirma que la desagregación debe reflejar el grado en que las características se dividen entre las partidas de pérdidas y ganancias; un mayor número de características diferentes significa que es más probable que la desagregación sea necesaria.

4. Gestión dinámica del riesgo

11. En 2022, el IASB ha examinado el perfeccionamiento de la mecánica del modelo de gestión dinámica del riesgo, para decidir qué importes deben reconocerse y dónde deben reconocerse en los estados financieros. Además, el IASB ha estudiado si trasladar este proyecto del programa de investigación al programa de establecimiento de normas⁷. El modelo pretende permitir a una entidad reflejar mejor su estrategia de gestión dinámica del riesgo en los estados financieros y proporcionar información útil a los usuarios de los mismos. El IASB está estudiando la posibilidad de cambiar la mecánica del modelo para exigir que los derivados designados se valoren a su valor razonable en los estados de situación financiera; y que el ajuste por gestión dinámica del riesgo se reconozca en dichos estados como el menor (importe absoluto) de los siguientes: la ganancia o pérdida acumulada en los derivados designados desde el inicio del modelo; y el cambio acumulado en el valor razonable de la intención de mitigación del riesgo atribuible al riesgo de reajuste de precios (debido a cambios en los tipos de interés) desde el inicio del modelo, calculado utilizando derivados de referencia como aproximación⁸. La diferencia entre el cambio en el valor razonable de los derivados designados y el ajuste del modelo de riesgo dinámico se reconoce entonces en el estado de pérdidas y ganancias⁹.

5. Fondo de comercio y deterioro del valor

12. El IASB, a raíz de un documento de debate sobre esta cuestión, decidió dar prioridad a los trabajos posteriores a partir de septiembre de 2021 para tomar decisiones provisionales sobre el paquete de información a revelar sobre las combinaciones de negocios; y analizar aspectos concretos de la información sobre la contabilización posterior del fondo de comercio¹⁰. Este proyecto del IASB se centra en proporcionar a los inversores una mejor información sobre la motivación de la adquisición del fondo de comercio y sobre si las

⁵ Véase <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2018/july/asaf/ap2-pfs-moving-to-standard-setting.pdf>.

⁶ Véase <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/september/iasb/ap21d-pfs-principles-of-aggregation-and-their-application-in-the-primary-financial-statements-and-the-notes.pdf>.

⁷ Véase <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/dynamic-risk-management/>.

⁸ Véase <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/dynamic-risk-management/discussion-paper/published-documents/dp-accounting-for-dynamic-risk-management.pdf>.

⁹ Véase <https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2022/may/drm>.

¹⁰ Véase <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/dp-goodwill-and-impairment/>.

expectativas con respecto al fondo de comercio se cumplen a lo largo del tiempo. El fondo de comercio es un tema difícil desde el punto de vista contable. Los debates más recientes del IASB han abordado la realización de investigaciones adicionales sobre si es factible estimar la vida útil del fondo de comercio y el patrón de disminución del mismo, así como las posibles consecuencias de la transición a un modelo basado en la amortización¹¹.

6. Actividades reguladas por la tarifa

13. El IASB sigue deliberando sobre las propuestas formuladas en el proyecto de norma sobre activos y pasivos regulados. El proyecto sobre actividades reguladas por tarifas aborda, por ejemplo, las empresas de servicios públicos, que están sujetas a una normativa que establece cuánto y cuándo pueden cobrar a los clientes¹². Las empresas utilizan diferentes modelos contables para informar de los efectos de esta regulación. Sin embargo, la información que se proporciona actualmente no es completa. El IASB quiere adoptar un modelo contable que mejore la información proporcionada a los inversores sobre los derechos y obligaciones de una empresa.

7. Comentarios de la dirección

14. En 2010, el IASB publicó una declaración de prácticas sobre los comentarios de la dirección, proporcionando un marco amplio y no vinculante para la presentación de comentarios relacionados con los estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF. En mayo de 2021, el IASB publicó un proyecto de norma sobre los comentarios de la dirección, en el que se proponía un nuevo marco exhaustivo para la elaboración de dichos comentarios, que sustituiría a la declaración práctica¹³.

8. Combinaciones de negocios bajo control común

15. La NIIF 3 establece los requisitos de información para las fusiones y adquisiciones, pero no especifica cómo informar sobre las transacciones que implican transferencias de negocios entre empresas del mismo grupo. Este tipo de transacciones son habituales en muchos países del mundo. Como resultado de esta laguna en las NIIF, las empresas informan de las combinaciones de diferentes maneras. Un documento de debate sobre las combinaciones de negocios bajo control común expone las opiniones preliminares del IASB sobre cómo colmar esta laguna¹⁴. El IASB ha analizado los comentarios recibidos, que le ayudarán a decidir si debe elaborar propuestas detalladas basadas en las opiniones del documento y cómo hacerlo.

9. Normas para las pequeñas y medianas empresas

16. Actualmente, 87 jurisdicciones exigen o permiten las NIIF para las pequeñas y medianas empresas¹⁵. El IASB ha iniciado deliberaciones con respecto a una segunda revisión exhaustiva de las NIIF para las pequeñas y medianas empresas, centrada en secciones concretas, para alinearlas con los nuevos requisitos de las NIIF contables. El IASB tiene por objeto trabajar para publicar un proyecto de norma, proponiendo modificaciones a las NIIF para pequeñas y medianas empresas en relación con los nuevos requisitos que están en el ámbito de la revisión. Las modificaciones propuestas se elaborarán tomando como punto de partida la alineación con las NIIF contables completas y aplicando los principios de relevancia para las pequeñas y medianas empresas, simplicidad y representación fiel, incluida

¹¹ Véase <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/>.

¹² Véase <https://www.ifrs.org/news-and-events/calendar/2022/march/accounting-standards-advisory-forum/>.

¹³ Véase <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/management-commentary/>.

¹⁴ Véase <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/business-combinations-under-common-control/discussion-paper-and-comment-letters-business-combinations-under-common-control/>.

¹⁵ Véase <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-the-ifrs-for-smes/ifrs-for-smes/2021/september-2021-ifrs-for-smes-update/>.

una evaluación de los costos y beneficios, para determinar si la alineación debe tener lugar y cómo¹⁶.

C. Cuestiones de aplicación práctica

17. En esta sección se abordan las consideraciones prácticas generales relacionadas con la normativa, las instituciones y el desarrollo de la capacidad humana en la aplicación de las NIIF. Se destacan los conocimientos adquiridos en los dos últimos años a través de la aplicación de la Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad en Colombia, Guatemala, Kenya y Sudáfrica. Además, se discuten los retos técnicos de la aplicación de determinadas NIIF.

1. Aspectos legales y reglamentarios

18. La aplicación de las NIIF requiere una considerable preparación a nivel nacional para garantizar la claridad de la autoridad de las NIIF con respecto a otras leyes y normas nacionales existentes¹⁷. Los cuatro países que han aplicado recientemente la Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad han promulgado leyes que exigen la aplicación de las NIIF en la elaboración de los estados financieros por parte de las entidades de las respectivas jurisdicciones. Sin respaldo legal, la aplicación de las NIIF es más difícil. Es necesario articular claramente las funciones y responsabilidades de las autoridades responsables de regular la información financiera general para evitar solapamientos con otros reguladores, como las autoridades prudenciales responsables de la banca y los seguros. La aplicación de las NIIF suele ir acompañada de la adopción de normas internacionales de auditoría. Así ocurrió en todos los países que aplicaron recientemente la Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad, lo que implica que los reguladores necesitan especificar en la ley, la normativa o la política las normas para la preparación de los estados financieros y para las auditorías. También es necesario especificar los regímenes de información y auditoría aplicables a las microempresas y a las pequeñas y medianas empresas.

2. Disposiciones institucionales

19. La aplicación y el cumplimiento efectivos de las NIIF requieren instituciones legalmente reconocidas y dotadas de personal y fondos suficientes. Por ejemplo, en Sudáfrica, el Consejo de Normas de Información Financiera y la Bolsa de Johannesburgo supervisan la aplicación de las NIIF. La coordinación entre las diferentes instituciones responsables de la aplicación es esencial. En Colombia, por ejemplo, la Comisión Intersectorial de Normas de Contabilidad reúne a diferentes entidades públicas para lograr la coherencia de las actividades. En uno de los países que aplicó recientemente la Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad, se citó como factor limitante la falta de financiación adecuada para apoyar el trabajo de una entidad focal. En un estudio reciente sobre 54 países de África se constató que la falta de capacidades institucionales se consideraba el mayor obstáculo para la aplicación de las NIIF; por ejemplo, 42 países contaban con un organismo contable reconocido, pero algunos no tenían el respaldo jurídico necesario para regular la profesión contable.

3. Desarrollo de la capacidad humana

20. La aplicación de las NIIF requiere que los organismos contables se aseguren de que los contadores están bien formados y actualizados en las normas. Los resultados de las recientes aplicaciones de la Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad demuestran que no es una tarea fácil. La falta de personas competentes en la profesión contable crea obstáculos para la aplicación de las NIIF. En algunos casos, faltan requisitos para la certificación y autorización de los auditores. Los contadores necesitan educación y formación continuas en materia de información financiera conforme a las NIIF, y las autoridades encargadas de velar por el cumplimiento de las normas deben ser competentes en materia de

¹⁶ Véase <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/2019-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes-standard/summary-of-iasb-tentative-decisions.pdf>.

¹⁷ Véase <https://www.ebizproject.com/the-issues-of-implementing-ifrs-in-developing-countries/>.

NIIF para desempeñar eficazmente sus funciones. Los resultados muestran que en algunos países el desarrollo profesional continuo no es un requisito y que faltan programas de educación y formación sobre temas avanzados de las NIIF. Las economías en desarrollo pueden mejorar la calidad de la información financiera y la auditoría mediante la educación y la formación, la revisión de la calidad, la investigación y la disciplina de los contadores profesionales.

4. Cuestiones técnicas de aplicación

21. La NIIF 17, sobre los contratos de seguro, entrará en vigor en enero de 2023 y ya hay indicios de desafíos técnicos con respecto a la aplicación¹⁸. El examen posterior a la aplicación de la NIIF 9 ha revelado algunos problemas técnicos. Además, por ejemplo, en el Brasil, la aplicación de las NIIF para las pequeñas y medianas empresas ha puesto de manifiesto la necesidad de seguir alineando los requisitos proporcionales de contabilidad e información para los distintos tamaños de empresas, incluidas las microempresas.

a) *Contratos de seguro*

22. La NIIF 17 es un modelo contable estandarizado a nivel mundial para todos los contratos de seguro que introduce cambios significativos en la valoración del pasivo de las aseguradoras. El pasivo de los contratos de seguro se calculará como el valor actual de los flujos de efectivo futuros de los seguros, con una provisión por riesgo. La aplicación de la NIIF 17 introduce nuevos retos contables para las aseguradoras en todas las jurisdicciones.

23. El tratamiento de la NIIF 17 estaría incompleto sin mencionar la NIIF 9, que ha provocado cambios en la valoración y el reconocimiento de ingresos de los activos¹⁹. La aplicación de la NIIF 9 podría generar nuevos enfoques de modelización del riesgo de crédito en la inversión en infraestructuras, lo que podría dar un nuevo impulso a la recalibración de las cargas de capital reglamentario.

b) *Instrumentos financieros*

24. La NIIF 9, en vigor desde enero de 2018, ha cambiado la forma de reconocer las pérdidas crediticias en los estados financieros. Al sustituir el enfoque de las pérdidas crediticias incurridas por el de las pérdidas crediticias esperadas, exige, por ejemplo, que los bancos reconozcan las pérdidas en una fase más temprana del ciclo crediticio, comenzando en la fase de originación, y que aumenten la dotación de provisiones, incorporando también información prospectiva, cuando aumente el riesgo de crédito. El IASB ha llevado a cabo un proceso de revisión posterior a la aplicación de la NIIF 9²⁰. La mayoría de los que respondieron a una solicitud de información coincidieron en que, en general, los requisitos funcionan según lo previsto, lo que indica que no hay necesidad de cambios fundamentales. Sin embargo, los comentarios también indicaron que el IASB podría ayudar a las entidades a realizar una aplicación coherente aclarando determinados aspectos de los requisitos sobre los pagos exclusivos de principal e intereses. La mayoría de los comentarios sobre estos últimos requisitos estaban relacionados con: las características vinculadas a la información ambiental, social y de gobernanza y cómo evaluar si un activo financiero tenía pagos exclusivos de principal e intereses sobre los importes principales de los flujos de efectivo pendientes (lo que califica a un activo para ser valorado a un coste amortizado) cuando el instrumento tenía tales características; y los instrumentos vinculados contractualmente²¹, en concreto, el alcance de las transacciones a las que se aplicaban los requisitos para los

¹⁸ La aplicación de la NIIF 17 se aborda en una nota actuarial internacional que pretende familiarizar a los actuarios con los enfoques que podrían adoptarse y demostrar cómo la profesión podría abordar el tema. Véase https://www.actuaries.org/iaa/IAA/Publications/IANs/IAA/Publications/international_actuarial_notes.aspx.

¹⁹ Véase <https://thedocs.worldbank.org/en/doc/758831545325065732-0030022018/How-Transparency-Can-Contribute-to-Development-November-2018-IFRS-Conference-A-Jobst>.

²⁰ Véase <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/may/iasb/ap3-ccfc-prioritising-pir-findings.pdf>.

²¹ Los requisitos de la NIIF 9 describen los instrumentos vinculados contractualmente como tipos de operaciones en las que un emisor prioriza los pagos a los titulares de activos financieros utilizando múltiples instrumentos vinculados contractualmente que crean concentraciones de riesgo de crédito.

instrumentos vinculados contractualmente y cómo aplicar los requisitos, incluyendo preguntas sobre la interacción entre los requisitos para los instrumentos vinculados contractualmente y los requisitos para los activos financieros con características sin recurso.

25. Varias jurisdicciones se han encontrado con diversos retos a la hora de aplicar la NIIF 9²². Por ejemplo, en Asia y el Pacífico, los mayores retos a los que se enfrentan los bancos y las empresas para cumplir con la NIIF 9 están relacionados con el nuevo modelo de deterioro que requiere que las empresas hagan provisiones para las pérdidas crediticias esperadas. Este principio ha dado lugar a importantes desafíos a nivel mundial, ya que las empresas intentan construir los modelos y obtener los datos necesarios para modelar las estimaciones. El Banco Mundial, en un reciente estudio sobre los mercados emergentes, ofrece una serie de recomendaciones políticas de alto nivel para los países que se encuentran en proceso de transición hacia el uso de la NIIF 9 o que pretenden hacerlo, basándose en las reflexiones de varias jurisdicciones sobre los retos a los que se enfrentan y los remedios utilizados al aplicar la NIIF 9, así como en las lecciones aprendidas durante la pandemia²³. Los países que ya han implementado la NIIF 9 deben abordar las siguientes cuestiones clave: ¿cómo afecta la pandemia al aumento significativo del riesgo de crédito?; ¿cómo pueden los bancos estimar la pérdida de crédito esperada en un entorno tan incierto?

c) *Pequeñas y medianas empresas*

26. En el Brasil, un estudio de caso sobre las NIIF para las pequeñas y medianas empresas muestra que los aproximadamente 5 millones de microempresas del país las consideran demasiado complejas; y el Consejo Federal de Contabilidad ha emitido requisitos contables simplificados para las microempresas. La realidad de una empresa mediana difiere notablemente de la de una pequeña empresa; por lo tanto, a partir de 2023, el Brasil tendrá en vigor los siguientes conjuntos de normas en función del tamaño de la empresa: las grandes empresas, las NIIF; las medianas empresas, las NIIF para pequeñas y medianas empresas; las pequeñas empresas, una norma independiente; y las microempresas, una norma independiente²⁴. Estas dos últimas normas están alineadas con las NIIF para pequeñas y medianas empresas, con algunas simplificaciones desarrolladas en consideración a las características de estas empresas y a las limitaciones en la disponibilidad de recursos financieros para actividades administrativas. A pesar de la introducción de estos cambios, implicar a los contadores de las pequeñas y medianas empresas en los procesos normativos y proporcionarles formación para que tengan los conocimientos adecuados para aplicar las normas seguirá siendo un reto. Un estudio reciente detallaba los retos a los que se enfrentaban y destacaba la importancia de la formación sobre las NIIF en las pequeñas y medianas empresas, señalando que los organismos profesionales de contabilidad del Brasil no solían ofrecer cursos sobre las NIIF para dichas empresas y que, aunque la mayoría de las empresas brasileñas eran pequeñas y medianas empresas, la formación superior sobre las NIIF para dichas empresas era deficiente o inexistente²⁵.

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

A. Antecedentes y visión general del estado de aplicación

27. Las cuestiones relativas a la contabilidad y la información del sector público han estado en la agenda de la comunidad profesional contable mundial durante décadas. En 1986, la Federación Internacional de Contadores creó el Comité del Sector Público para abordar las cuestiones de contabilidad del sector público mediante investigaciones y publicaciones.

²² Véase <https://www.eba.europa.eu/eba-notes-significant-efforts-ifs-9-implementation-eu-institutions-cautions-some-observed>.

²³ Véase <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/35373>.

²⁴ Véase <https://www.ifs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-the-ifs-for-smes/ifs-for-smes/2022/march-2022-ifs-for-smes-update/>.

²⁵ FJA Gonçalves, AAF De Moura y FYS Motoki, 2022, What influences the implementation of IFRS for SMEs? The Brazilian case, *Accounting and Finance*, 62 (2):2947-2992.

En 2004, como parte de una reorganización general de la Federación Internacional de Contadores, el Comité del Sector Público fue sustituido por el Consejo de las IPSAS. El objetivo de las IPSAS es garantizar la comparabilidad tanto con los estados financieros de una entidad de períodos anteriores como con los estados financieros de otras entidades²⁶. La adopción de las IPSAS emitidas por el Consejo de las IPSAS no es obligatoria. Por lo tanto, los Gobiernos se enfrentan a la decisión de adoptar totalmente las IPSAS, adoptarlas parcialmente (es decir, solo algunas normas), adaptar algunas normas o no aplicar las IPSAS en absoluto. Las IPSAS están siendo aplicadas por varios Estados y organizaciones internacionales y regionales, incluso en el sistema de las Naciones Unidas. Los estados financieros elaborados con arreglo a las IPSAS adquieren mayor credibilidad, ya que las normas se consideran sólidas y han sido elaboradas por expertos reconocidos a nivel mundial tras un riguroso proceso.

28. La Federación Internacional de Contadores, en su informe sobre la rendición de cuentas financiera de los sectores públicos en todo el mundo de 2021, destacó que el proceso hacia la provisión de información financiera de alta calidad del sector público comienza con el compromiso de los Gobiernos de aplicar las normas de información financiera reconocidas internacionalmente²⁷. En el sector público, 40 de las 165 jurisdicciones supervisadas por el índice (el 24 %) han adoptado las IPSAS sin modificaciones. Sin embargo, en muchos casos, los enfoques de adopción difieren entre las jurisdicciones debido a las posiciones políticas y económicas nacionales que influyen en la toma de decisiones públicas. Muchos países favorecen un enfoque gradual de las IPSAS basadas en el devengo y 53 jurisdicciones (32 %) han adoptado las IPSAS modificadas para alinearse con los contextos locales o las normas nacionales con referencia a las IPSAS.

29. La Federación Internacional de Contadores agrupa a los países según la adopción de las IPSAS de la siguiente manera: 0, no adoptadas; 1, parcialmente adoptadas; y 2, totalmente adoptadas. Los países del primer grupo pueden utilizar una contabilidad basada en el devengo, pero no han adoptado formalmente las IPSAS en ninguna de sus formas. Los países del segundo grupo utilizan las IPSAS basadas en el efectivo o solo algunas normas. Los países del tercer grupo utilizan la versión completa y actualizada de las IPSAS²⁸. Las diferencias en los sistemas administrativos y jurídicos y los recursos humanos, técnicos y financieros disponibles hacen que, incluso dentro de un mismo país, los requisitos contables puedan variar entre las entidades del gobierno central y los organismos territoriales o descentralizados. Por lo tanto, es difícil definir claramente la situación internacional de la aplicación de las IPSAS²⁹.

30. Además, la adopción de las IPSAS implica un cambio importante para los Gobiernos, en particular en los países en desarrollo, que suele conllevar retos relacionados con el paso de un sistema de contabilidad basado en el efectivo a otro basado en el devengo; la adopción de una nueva infraestructura tecnológica para apoyar la contabilidad y la presentación de informes basados en el devengo; la formación continua de los contadores profesionales del sector público; la garantía de que los usuarios de la información financiera basada en las IPSAS están capacitados para comprender y utilizar los datos para la toma de decisiones; y la incorporación de nuevas estructuras y funciones institucionales para apoyar la aplicación de las IPSAS. La adopción de las IPSAS ha ido avanzando en todo el mundo, pero siguen existiendo algunos problemas, sobre todo en lo que respecta a la mejora de la competencia de los contadores del sector público y a la implantación de una estructura institucional sólida que respalde la información basada en las IPSAS.

31. En esta sección se presentan las actualizaciones regionales desde la última revisión³⁰.

²⁶ Véase <https://www.ipsasb.org/standards-pronouncements>.

²⁷ Véase <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index-2020>.

²⁸ V Tawiah, 2022, The effect of IPSAS adoption on governance quality: Evidence from developing and developed countries, *Public Organization Review*.

²⁹ M Gómez-Villegas, I Brusca y A Bergmann, 2020, IPSAS in Latin America: Innovation, isomorphism or rhetoric? *Public Money and Management*, 40:7:489-498.

³⁰ TD/B/C.II/ISAR/86.

1. África

32. La Federación Internacional de Contadores, en su informe sobre el estado de las normas internacionales en todo el mundo en 2019, afirmó que la adopción de normas basadas en el devengo aumentaría en África entre 2020 y 2025 (nueve jurisdicciones). Por ejemplo, en 2013, el Gobierno de la República Unida de Tanzania adoptó las IPSAS basadas en el principio de devengo en todos los niveles de la Administración, y el Consejo Nacional de Contadores y Auditores desempeñó un papel fundamental en el proceso de aplicación de las IPSAS al participar en el Comité Directivo Nacional creado por el Gobierno para supervisar la aplicación.

2. Asia y el Pacífico

33. La Federación Internacional de Contadores, en su informe sobre el estado de las normas internacionales en todo el mundo en 2019, afirmó que la adopción de normas basadas en el devengo aumentaría en Asia entre 2020 y 2025 (17 jurisdicciones). El Banco Asiático de Desarrollo, en 2020, destacó que la mejora de la capacidad de gestión financiera en Asia y el Pacífico incluía un enfoque en la adopción de las IPSAS, incluyendo, en particular, la mejora de la calidad de las auditorías financieras por parte de los profesionales de la auditoría pública y privada; el apoyo a la adopción de las IPSAS; y el desarrollo de la capacidad de gestión financiera y de la función de auditoría del personal de los organismos de ejecución y de las entidades fiscalizadoras superiores en los países en desarrollo miembros del Banco Asiático de Desarrollo³¹.

3. Europa Oriental

34. Los países de Europa Oriental están inmersos en procesos de adopción de las IPSAS³². El Programa de Contabilidad e Información del Sector Público es un programa regional y nacional dirigido a los países de los Balcanes Occidentales y de la Asociación Oriental de la Unión Europea para apoyar el desarrollo de marcos de contabilidad e información financiera del sector público en línea con las normas internacionales y las buenas prácticas³³. Estos países están modernizando la contabilidad y la información financiera en el sector público hasta 2025 y más allá³⁴. La mayoría de las jurisdicciones se han embarcado en alguna forma de reforma de la contabilidad del sector público hacia una contabilidad basada en el devengo y esto tiene el potencial de fortalecer aún más los actuales esfuerzos de creación de capacidad humana y ayudar a coordinar los esfuerzos conjuntos de reforma. Algunos Estados miembros de la Unión Europea, así como Estados que están en proceso de adhesión a la Unión Europea (Albania, Montenegro, Macedonia del Norte, Serbia) o que aspiran a hacerlo (República de Moldova, Ucrania), muestran que las reformas de la contabilidad del sector público parecen estar impulsadas principalmente por factores externos, como las directivas de la Unión Europea que exigen una contabilidad basada en el principio de devengo para la presentación de informes fiscales en el marco del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (2010) y la iniciativa de Eurostat de elaborar y aplicar normas europeas de contabilidad del sector público³⁵.

4. América Latina y el Caribe

35. En América Latina, las reformas de la contabilidad del sector público están en curso y las IPSAS se están convirtiendo en una referencia en la introducción de la contabilidad basada en el devengo. El Brasil, Chile, Colombia y Costa Rica están avanzando en la

³¹ Véase <https://www.adb.org/projects/52113-001/main>.

³² Para conocer los casos de aplicación de las IPSAS en cada país, véase <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-03353-8>.

³³ Véase <https://cfr.worldbank.org/programs/pulsar> y <https://www.worldbank.org/en/region/eca/brief/pulsar>.

Nota: Los beneficiarios actuales son Albania, Armenia, Azerbaiyán, Belarús, Bosnia y Herzegovina, Croacia, Georgia, Macedonia del Norte, Montenegro, República de Moldova, Serbia y Ucrania.

³⁴ Véase <https://cfr.worldbank.org/publications/stocktaking-public-sector-accounting-and-reporting-environment-pulsar-beneficiary> y <https://cfr.worldbank.org/index.php/node/4331>.

³⁵ Véase <https://cfr.worldbank.org/publications/pulsar-drivers-public-sector-accounting-reforms>.

aplicación de las IPSAS, pero a diferentes velocidades y niveles de logro. El Ecuador, El Salvador, Guatemala, Panamá y el Paraguay han aprobado las IPSAS en su ordenamiento jurídico y están trabajando en su aplicación. Los mayores avances están en la institucionalización de las oficinas contables, la profesionalización de los técnicos públicos en gestión financiera y la mejora de la información sobre los activos del sector público. Esto ayuda a mantener la estabilidad fiscal³⁶.

5. Europa Occidental

36. El enfoque de las normas de contabilidad del sector público en la Unión Europea es más voluntario y progresivo, centrado en una mayor transparencia fiscal a corto y medio plazo y en la comparabilidad a medio y largo plazo³⁷. Un estudio reciente sobre nueve jurisdicciones detalla las razones de las desviaciones o la no adopción de las IPSAS³⁸.

B. Panorama de las próximas normas y proyectos

37. En 2021, el Consejo de las IPSAS publicó los siguientes cuatro proyectos de normas para recabar comentarios del público: 76, actualización del marco conceptual, capítulo 7, medición de activos y pasivos en los estados financieros; 77, medición; 78, propiedad, planta y equipo; y 79, activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas³⁹. Se publicaron conjuntamente para alinear los principios de medición comunes propuestos y garantizar la coherencia en todo el proyecto de orientaciones con respecto a las formas en que deben aplicarse. El Consejo publicó otros proyectos de normas entre 2020 y 2022, que se abordan en esta sección, junto con una revisión de las iniciativas normativas en curso del Consejo.

1. Mejoras en las normas

38. El proyecto de norma 80 presenta propuestas de mejora en una serie de IPSAS como parte del mantenimiento de las normas en curso, y se cerró a los comentarios en septiembre de 2021.

2. Actualización del marco conceptual

39. El proyecto de norma 81 es el segundo resultante de un proyecto de alcance limitado para revisar el marco conceptual en determinadas áreas; propone actualizaciones de los capítulos del marco que tratan de los atributos de la información financiera que la hacen útil, a saber, las características cualitativas y los elementos constitutivos de los estados financieros; e incluye los siguientes elementos: aclaración del papel de la prudencia en la información financiera del sector público; definiciones revisadas de activo y pasivo; aclaración de lo que constituye una transferencia de recursos a la hora de determinar si una entidad tiene un pasivo; y orientación reestructurada sobre el pasivo para mejorar la claridad para los usuarios del marco⁴⁰.

3. Planes de prestaciones de jubilación

40. El proyecto de norma 82 tiene por objeto aumentar la transparencia y rendición de cuentas de las entidades del sector público en lo que respecta a las obligaciones de las

³⁶ M Gómez-Villegas, I Brusca y A Bergmann, 2020.

³⁷ Véase M Bekiaris y T Paraponti, 2022, Examining the status of IPSAS adoption at the country level: An analysis of the OECD member States, *Journal of Accounting and Organizational Change*, disponible en <https://doi.org/10.1108/JAOC-02-2021-0023>; y https://cfrr.worldbank.org/sites/default/files/2021-06/LIVIA%20SHINN%20STRAKOVA_Eurostat_First%20Time%20IPSAS%20Adoption.pdf.

³⁸ T Polzer, G Grossi y C Reichard, 2022, Implementation of the international public sector accounting standards in Europe: Variations on a global theme, *Accounting Forum*, 46(1):57-82.

³⁹ Véase <https://www.ipsasb.org/news-events/2021-04/ipsasb-issues-package-measurement-related-exposure-drafts>.

⁴⁰ Véase <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-02/ipsasb-proposes-important-limited-scope-updates-its-conceptual-framework>.

prestaciones de jubilación con más de un empleador. Pretende establecer los requisitos de contabilidad, presentación y divulgación de los estados financieros de los planes de prestaciones de jubilación del sector público. Se basa en la Norma Internacional de Contabilidad 26, pero difiere en varios aspectos⁴¹:

a) La Norma Internacional de Contabilidad 26 permite la presentación de las obligaciones por prestaciones de jubilación de los planes de prestaciones definidas, ya sea en los estados financieros, en las notas o en un documento externo; el proyecto de norma 82 exige la presentación en el anverso de los estados financieros, en particular, solo en los estados de situación financiera;

b) La Norma Internacional de Contabilidad 26 no exige que los activos del plan se midan a valor razonable; el proyecto de norma 82 sí;

c) La Norma Internacional de Contabilidad 26 permite utilizar tanto los salarios proyectados como los actuales para estimar el valor actual de las prestaciones de jubilación prometidas; el proyecto de norma 82 mantiene únicamente los salarios proyectados;

d) La Norma Internacional de Contabilidad 26 no menciona los estados de flujos de efectivo; el proyecto de norma 82 propone que se exija a los planes de prestaciones de jubilación la elaboración de estados de flujos de efectivo.

41. El ámbito de aplicación del proyecto de norma 82 incluye todos los tipos de planes de prestaciones de jubilación del sector público, ya sean formales o informales; incorporados o no; y planes de un único empleador, de varios o estatales. Sin embargo, no se aplica a las pensiones de vejez proporcionadas mediante programas de protección o seguridad social ni a los planes de seguridad social que proporcionan pensiones a todos los ciudadanos. El proyecto de norma 82 se cerró a los comentarios el 1 de agosto de 2022⁴².

4. Arrendamientos

42. La IPSAS 43, que entrará en vigor el 1 de enero de 2025, se basa en la NIIF 16 e introduce un modelo de derecho de uso que sustituye al modelo de la IPSAS 13 de riesgos y beneficios inherentes a la propiedad. En lo que respecta a los arrendadores, la IPSAS 43 mantiene en su mayor parte el modelo de la IPSAS 13⁴³. Las principales ventajas de la IPSAS 43 se describen como una mayor transparencia en relación con los activos y pasivos que surgen de los contratos de arrendamiento, ya que los arrendatarios deben reconocerlos para todos los arrendamientos, y una mayor comparabilidad entre los estados financieros de los arrendatarios que compran activos a los arrendadores.

5. Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas

43. La IPSAS 44, que entrará en vigor el 1 de enero de 2025, se basa en la NIIF 5 y especifica la contabilización de los activos mantenidos para la venta y la presentación e información a revelar de las actividades interrumpidas. Incluye requisitos adicionales para el sector público, en particular la revelación del valor razonable de los activos mantenidos para la venta que se valoran por su importe en libros cuando este es significativamente inferior a su valor razonable⁴⁴.

6. Modificaciones con respecto a los costos de financiación

44. Las orientaciones abordan cuestiones particulares del sector público, centrándose en las operaciones relacionadas con la capitalización de los costos de los préstamos cuando los fondos son tomados en préstamo por una entidad relacionada o un programa de préstamo centralizado. Las orientaciones ilustran hasta qué punto pueden capitalizarse los costos de préstamo directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo

⁴¹ Véase <https://www.ipsasb.org/publications/exposure-draft-ed-82-retirement-benefit-plans>.

⁴² Véase <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-04/ipsasb-seeks-comments-retirement-benefit-plans-proposals>.

⁴³ Véase <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-43-leases>.

⁴⁴ Véase <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-05/ipsasb-issues-ipsas-44-non-current-assets-held-sale-and-discontinued-operations>.

apto y facilitan la preparación de información financiera que sea pertinente, fielmente representativa y comparable con respecto a esas importantes transacciones del sector público⁴⁵.

7. Recursos naturales

45. Un documento de consulta sobre los recursos naturales es el primer paso del Consejo de las IPSAS en la elaboración de orientaciones sobre el reconocimiento, la medición, la presentación y la divulgación de los recursos naturales en el sector público⁴⁶. Una cuestión clave es si un recurso natural puede reconocerse como un activo en los estados financieros con fines generales. El documento incluye las siguientes secciones: descripción de los recursos naturales; contabilidad de las actividades relacionadas con cada tema; aplicación de los criterios de reconocimiento de activos; consideraciones de medición para cada tema; y consideraciones de información a revelar.

8. Programa de trabajo en 2022

46. El programa de trabajo del Consejo de las IPSAS en 2022 incluye proyectos sobre los siguientes temas clave: presentación de estados financieros; información diferencial; y un proceso de consulta global sobre el avance de la información sobre sostenibilidad del sector público⁴⁷. Además, el Consejo ha puesto en marcha un portal digital centralizado para las normas internacionales, con el fin de orientar a la profesión contable sobre las IPSAS⁴⁸. En mayo de 2022, el Consejo publicó un documento de consulta sobre el avance de los informes de sostenibilidad del sector público⁴⁹.

C. Cuestiones de aplicación práctica

47. En esta sección se abordan las consideraciones prácticas generales relacionadas con el desarrollo de la capacidad normativa, institucional y humana en la aplicación de las IPSAS, sobre la base de los conocimientos adquiridos a través de la aplicación de la Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad, las conclusiones de los estudios académicos y la labor realizada por las organizaciones profesionales de contabilidad y otros asociados para el desarrollo.

1. Aspectos legales y reglamentarios

48. La aplicación de las IPSAS requiere el apoyo político y de las partes interesadas al más alto nivel. En algunos casos, la necesidad de importar normas desarrolladas a nivel internacional para sustituir a las normas nacionales de contabilidad del sector público existentes debe presentarse y justificarse claramente. La decisión puede requerir apoyo legislativo o político. Los cuatro países que han aplicado recientemente la Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad están aplicando normas nacionales de contabilidad del sector público basadas en las IPSAS. Un estudio de caso sobre la aplicación práctica de las IPSAS en Filipinas, encargado conjuntamente por la UNCTAD y la Federación Internacional de Contadores, ilustra cómo el país aplicó gradualmente las normas nacionales basadas en las IPSAS⁵⁰. Además, es necesario evaluar la compatibilidad y los niveles de cumplimiento de los actuales marcos jurídicos y normativos nacionales con las prácticas internacionales. Se recomienda la elaboración y promulgación de una ley primaria sobre la contabilidad del

⁴⁵ Véase <https://www.ipsasb.org/publications/amendments-ipsas-5-borrowing-costs-non-authoritative-guidance>.

⁴⁶ Véase <https://www.ipsasb.org/publications/consultation-paper-natural-resources>.

⁴⁷ Véase <https://www.ipsasb.org/publications/mid-period-work-program-consultation-summary> y <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-05/ipsasb-adds-four-projects-its-2022-work-program>.

⁴⁸ Véase <https://www.ipsasb.org/news-events/2021-11/ipsasb-announces-eis-digital-platform-navigate-international-public-sector-accounting-standards>.

⁴⁹ Véase <https://www.ipsasb.org/publications/consultation-paper-advancing-public-sector-sustainability-reporting>.

⁵⁰ Véase <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/case-study-adoption-international-public-sector-accounting-standards-philippines>.

sector público. Los retrasos en la actualización de los marcos jurídicos y reglamentarios podrían comprometer el éxito general de las reformas⁵¹.

2. Disposiciones institucionales

49. Las funciones y responsabilidades necesarias para aplicar con éxito las IPSAS suelen asignarse a múltiples instituciones de un país. La preparación de los estados financieros es responsabilidad de las respectivas entidades definidas por la normativa particular y el trabajo de auditoría lo realiza una entidad independiente, como una entidad fiscalizadora superior o la oficina del auditor general, dependiendo de la tradición normativa nacional. La implantación de las IPSAS puede implicar la aplicación de normas de auditoría reconocidas a nivel mundial. Por ejemplo, un estudio de caso en Filipinas muestra cómo el país introdujo normas nacionales de auditoría basadas en las normas internacionales de auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento, como parte de la reforma de la información financiera del sector público. Otro ámbito que requiere un fuerte apoyo institucional es el desarrollo de la capacidad profesional en materia de contabilidad y disciplinas afines, como la ciencia actuarial y las valoraciones. Es importante aclarar quién es responsable en la jurisdicción de establecer las normas del sector público o de aprobar o respaldar las IPSAS a medida que las emite el Consejo de las IPSAS. También es necesaria la coordinación entre las diferentes instituciones responsables de garantizar la buena gestión de las finanzas del sector público. Por ejemplo, la Federación Panafricana de Contadores ha publicado una guía para las organizaciones profesionales de contabilidad que ofrece apoyo técnico a los Gobiernos que han iniciado o están a punto de iniciar un proceso de aplicación de las IPSAS⁵².

3. Desarrollo de la capacidad humana

50. La enseñanza de la contabilidad constituye la base fundamental de la práctica contable, por lo que se revisa constantemente en el marco de un esfuerzo por colmar las lagunas existentes entre la enseñanza teórica y la aplicación práctica⁵³. La enseñanza de la contabilidad en el sector público desempeña un papel esencial en el buen funcionamiento de las actividades gubernamentales. El Banco Mundial ha señalado que, para promover las IPSAS, es fundamental que las partes interesadas nacionales, los contadores, auditores, las organizaciones no gubernamentales y el personal de las oficinas presupuestarias parlamentarias tengan oportunidades de formación para comprender las IPSAS en profundidad, incluidas las ventajas, y crear un impulso para la reforma. Es fundamental permitir a estas partes interesadas mantener debates informados tanto sobre cómo deben aplicarse y adaptarse los principios y las normas en los sistemas nacionales como sobre la evaluación de si la aplicación de las normas, una vez introducidas, se ha hecho de forma adecuada⁵⁴.

51. El Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos, en las deliberaciones de sus períodos de sesiones anteriores, ha observado que existe una escasez crónica de contadores cualificados en el sector público. La representación de los profesionales del sector público en las organizaciones profesionales de contabilidad es escasa. Por ejemplo, la Confederación de Contadores de Asia y el Pacífico realizó una encuesta entre las organizaciones profesionales de contabilidad que representaban, a través de sus miembros, a unos 1,8 millones de contadores profesionalmente cualificados de 30 jurisdicciones, de los cuales solo unos 120.000 (8 %) trabajaban en el sector público⁵⁵. Dichas organizaciones desempeñan un papel esencial a la hora de ayudar a las instituciones del sector público a crear la capacidad profesional necesaria para aplicar correctamente las IPSAS. Tres de los cuatro países que han aplicado recientemente la Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad cuentan con una

⁵¹ Las herramientas del Banco Mundial, como las revisiones institucionales y de gobernanza, son ejemplos de informes analíticos que se centran en el funcionamiento de instituciones públicas clave; véase <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/11334>.

⁵² Véase <https://www.pafa.org.za/resources/pafa-ipsas-implementation-roadmap>.

⁵³ Véase S. Karatzimas, J. Heiling y C. Aggestam-Pontoppidan, 2022, Public sector accounting education: A structured literature review, *Public Money and Management*.

⁵⁴ Véase <https://cfr.worldbank.org/publications/pulsar-drivers-public-sector-accounting-reforms>.

⁵⁵ Véase <http://www.capa.com.my/paos-engaging-with-the-public-sector/>.

organización contable profesional dedicada a satisfacer las necesidades de los contadores de las instituciones del sector público. Hay indicios de que el número de organizaciones de este tipo que desarrollan formación a medida para los contadores del sector público está creciendo. La Asociación de Contables Certificados Colegiados fue una de las organizaciones pioneras en desarrollar un programa de formación dedicado a las IPSAS. Además, para ayudar a los Gobiernos y a las entidades públicas que desean informar de acuerdo con las IPSAS basadas en el principio de devengo, la Federación Internacional de Contadores ha desarrollado un paquete de materiales para la formación de formadores, diseñado para ser impartido en un curso de cinco días, que proporciona una introducción al conjunto actual de IPSAS⁵⁶. En la República Unida de Tanzania, en respuesta a la creciente demanda de estados financieros transparentes y de alta calidad alineados con las NICSP, la Junta Nacional de Contadores y Auditores puso en marcha un curso de diploma en las IPSAS.

52. La aplicación de las IPSAS es un ejercicio interdisciplinar. Las normas globales y de devengo, como las IPSAS, requieren estimaciones actuariales a efectos de medición, por ejemplo en el contexto de las prestaciones de jubilación de los empleados de las instituciones del sector público. Los elementos de propiedad, planta y equipo pueden requerir a menudo valoraciones por parte de profesionales para determinar los importes en libros de los elementos que deben inscribirse en los registros contables de una entidad. En muchos países en desarrollo, estos profesionales son escasos o no existen, y la necesidad de crear capacidades en estas áreas es acuciante.

4. Cuestiones técnicas de aplicación

53. La aplicación de las IPSAS se lleva a cabo con frecuencia a través de un enfoque gradual, en lugar de un enfoque único que a menudo puede ser técnica y financieramente difícil. Un enfoque por etapas implica la adopción y aplicación de las IPSAS basadas en el efectivo primero, luego una fase de migración que podría incorporar una IPSAS modificada basada en el efectivo y después, tras un período de tiempo razonable y definido, la adopción y aplicación de las NICSP basadas en el devengo. Las IPSAS basadas en el efectivo no indican una clara correlación entre los resultados esperados y los recursos empleados, a diferencia de las IPSAS basadas en el devengo. Los países utilizan las IPSAS basadas en el efectivo de diversas maneras. A continuación se presentan ejemplos de países seleccionados con datos recientes disponibles⁵⁷:

a) Botswana. La Ley de Información Financiera de 2010 exige la adhesión a las IPSAS y faculta a la Autoridad de Supervisión Contable para hacer cumplir las IPSAS. El Instituto de Censores Jurados de Cuentas afirma que el Gobierno ha adoptado normas modificadas basadas en la contabilidad de caja utilizando las IPSAS como referencia, y que tiene como objetivo la transición a las IPSAS basadas en el devengo para 2023;

b) Chipre. El Tesoro, en colaboración con asesores externos, preparó un plan de acción global para la transición del sector público a la contabilidad en valores devengados, teniendo en cuenta las opiniones y comentarios de todos los ministerios pertinentes, la Oficina de Auditoría y el Servicio de Auditoría Interna. El Consejo de Ministros adoptó el plan de acción en 2016 y autorizó al Contador General a adoptar todas las medidas necesarias para su aplicación en cooperación con todos los ministerios competentes, los departamentos y los servicios independientes;

c) Nepal. Desde 2009, el Consejo de Normas de Contabilidad ha estado elaborando normas de contabilidad del sector público basadas en las IPSAS de caja. El Instituto de Censores Jurados de Cuentas afirma que el Gobierno tiene previsto aplicar las normas de contabilidad del sector público nacional en 16 ministerios y que ha puesto a prueba

⁵⁶ Véase <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/train-trainer-introduction-ipsas-module-1-introduction>.

⁵⁷ Véase <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/botswana>; http://www.treasury.gov.cy/treasury/treasurynew.nsf/page74_en/page74_en?opendocument y <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/cyprus>; <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/nepal>; y <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/35096>.

su aplicación en el Ministerio de Infraestructura Física y Transporte y en el Ministerio de la Mujer, la Infancia y el Bienestar Social;

d) Sierra Leona. La Oficina del Contador General ha adoptado las IPSAS basadas en el efectivo. En la actualidad no hay planes para la transición a las IPSAS basadas en el devengo, pero se está debatiendo el diseño de una hoja de ruta para mejorar la calidad y la exhaustividad de la información en el sector público, que también tendría en cuenta las medidas para abordar los retos relacionados con la identificación y la valoración de los activos fijos y los recursos naturales, así como el diseño y el funcionamiento de un sistema de información de gestión financiera efectivamente integrado.

IV. Cuestiones a debatir

54. En esta nota se destacan los recientes avances en relación con las NIIF y las IPSAS y las cuestiones prácticas que surgen en su aplicación. Además de las cuestiones presentadas en esta nota, los delegados presentes en el 39º período de sesiones del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes podrían considerar las siguientes cuestiones:

a) ¿Existen obstáculos que limiten una mayor adopción de las NIIF y las IPSAS en todo el mundo?

b) ¿Hasta qué punto se han obtenido beneficios prácticos de la adopción de las NIIF y las IPSAS?

c) ¿Cuáles son algunas de las principales lecciones aprendidas en relación con los aspectos normativos, institucionales y de creación de capacidad humana de la aplicación de las NIIF y las IPSAS?

d) ¿Existen áreas que requieran una mayor creación de capacidades en los Estados, para facilitar la aplicación de las NIIF y las IPSAS?

e) ¿Cómo puede el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos avanzar en su trabajo con la Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad como apoyo a los Estados en la aplicación práctica de las NIIF y las IPSAS?
