

SEÇÃO INTERNACIONAL

LA DIFUSIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA

GUBERNAMENTAL EN LOS PAÍSES DEL MERCOSUR:

SU ARMONIZACIÓN A TRAVÉS DE LA APLICACIÓN DE LAS IPSASs DE LA IFAC

Carmen Caba Pérez

Profesor del Departamento de Dirección y Gestión de Empresas
Universidad de Almería - Spain
ccaba@ual.es

Antonio M. López Hernández

Profesor del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Granada - Spain
Alopezh@ugr.es

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 activamente a la armonización contable.

En este contexto, el objetivo de nuestro trabajo es llevar a cabo una comparación entre las prácticas de presentación de la información financiera recomendadas por las IPSAS de la IFAC y las que muestran las Cuentas Generales gubernamentales de los países del Mercosur, para así medir el grado de adaptación que sería necesario en cada una de ellas si se pretendiese lograr una armonización, tomando como referencia dicho modelo, en la difusión de la información financiera pública de estos países.

Palabras-claves: Normas internacionales de Contabilidad Pública (IPSASs), Información financiera pública, Armonización contable pública, Mercosur.

ABSTRACT

In recent years, numerous Latin-American countries have been carrying out reforms in their public accounting systems with a view to improving the information that guides the decision-making process. However, bearing in mind that, in general terms, the accounting systems adopt the accrual basis, there still exist differences in accounting practices.

Nevertheless, this situation could be modified since, for the first time, an international agency, which is the case of the International Federation of Accountants (IFAC), has issued official standards for the financial elaboration of public entities' reports which, if adopted, could actively contribute to accounting harmonization.

In this context, the objective of our article is to compare the financial reporting practices recommended by the IFAC's IPSAS with those showing the annual public financial reporting of the South Cone countries, with a view to measuring the level of adaptation that would be necessary in each of them if they intend to achieve harmonization, adopting this model as a reference framework for these countries' disclosure of public financial information.

Keywords: *International Public Accounting Standards (IPSAS), Public Financial Information, Public Accounting Harmonization, South Cone Market.*

1. INTRODUCCIÓN

El gobierno, como ente responsable del desarrollo económico y social de un país, se encuentra ante un dilema de difícil solución: de un lado, la existencia de numerosas restricciones presupuestarias y, por otro, la presión de 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 necesarios 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).

Siendo 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) ha 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.

En este marco, el objetivo de nuestro trabajo es llevar a cabo una comparación entre las prácticas contables recomendadas por las IPSAS de la IFAC para la presentación de información financiera y las que han sido adoptadas por los países del MERCOSUR, es decir, las adoptadas por los gobiernos que están potenciando este espacio económico común.

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 y otros. (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 (Fuentes, 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:

- Necesidad de comparar la información financiera y los cambios en la posición financiera de los países miembros.
- Necesidad de consolidar los estados financieros de los países miembros para tener una visión general de la situación financiera del conjunto.
- Necesidad de contemplar el mismo tratamiento de las subvenciones y ayudas, así como de las aportaciones y compromisos del Mercosur en relación con los Estados miembros, 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 qué norma implan-

tar 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.

Hasta la fecha este comité (CSP) ha emitido las diecisiete normas internacionales de contabilidad del sector público, que han tomado como punto de partida las normas de contabilidad privada (NIC) emitidas por la International Accounting Standards Committee (IASC), bajo la premisa de que los principios básicos son los mismos en los sectores público y privado.

Esta equivalencia entre las NIC y las IPSAS, que podemos observar en el cuadro 1, demuestra que a nivel internacional se pretende que la contabilidad del sector privado se convierta en la doctrina dominante en el ámbito contable público.

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 cambios 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 economías hiperinflacionarias	⇒	NIC-29
IPSAS-11: Contratos de construcción	⇒	NIC-11
IPSAS-12: Existencias	⇒	NIC-2
IPSAS-13: Arrendamientos	⇒	NIC-17
IPSAS-14: Hechos después del cierre	⇒	NIC-10
IPSAS-15: Instrumentos financieros: presentación	⇒	NIC-32
IPSAS-16: Propiedades de inversión	⇒	NIC-40
IPSAS-17: Propiedades plantas y equipamiento	⇒	NIC-16

Fuente: *Elaboración Propia*

Cuadro 1 - Normas Internacionales de Contabilidad Pública de la IFAC y su Equivalencia con las Nic de la IASC

Igualmente, hay que destacar la reciente emisión de cuatro nuevos proyectos de normas (cuadro 2), con el objetivo de seguir desarrollando el cuerpo de normas internacionales de contabilidad pública, habiéndose dado un plazo

para las aportaciones pertinentes que, para las tres primeras, finalizó el 30 de noviembre del 2001 y para el cuarto, el 28 de febrero de 2002, todas ellas, excepto una, también correlacionadas con las NIC.

INFORMES FINANCIEROS BAJO UNA CONTABILIDAD DE CAJA	⇒	-
INFORMACIÓN SOBRE TERCEROS VINCULADOS	⇒	NIC-24
PROVISIONES E INFORMACIÓN SOBRE ACTIVOS Y PASIVOS	⇒	NIC-24
INFORMACIÓN POR SEGMENTO	⇒	NIC-14

Fuente: *Elaboración Propia*

Cuadro 2 - Proyectos de Normas Internacionales de Contabilidad Pública de la IFAC y su Equivalencia con las NIC

La existencia por primera vez, de una serie oficial de normas sobre la elaboración de los informes de este sector, hace que nos planteemos cuales serían los cambios que se deberían operar en la Cuenta General Gubernamental que elaboran los países del Mercosur ante la posible introducción de estas normas internacionales de contabilidad del sector público (IPSAS), concretamente de las IPAS n° 1 y 2.

3. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

Como consecuencia de la reciente aparición de las IPSASs, la aceptación de estas normas por los gobiernos de cada país, bien sea convirtiéndose éstas en normas obligatorias o teniéndolas en cuenta a la hora de establecer sus reglas contables públicas nacionales, no se ha producido todavía, por lo que analizar el grado de aplicación de las mismas, tal como se ha hecho en el ámbito privado – Street y Bryant, 2000 –, no tiene razón de ser. Sin embargo, aunque en este momento no tiene sentido evaluar la incidencia que hayan podido tener las IPSASs en las normas contables públicas de cada país, sí lo tiene observar el grado de coincidencia entre la información mínima recomendada por éstas y la suministrada en los informes financieros anuales que los gobiernos elaboran, tal como se ha realizado en trabajos como Benito y otros (2001), Pina y Torres (2001) y Caba y López (2002).

Basándonos en estos antecedentes, vamos a plantear una metodología que nos permita observar:

¿Cuáles deberían de ser los principales cambios a realizar en la Cuenta General Gubernamental elaborada por los países del MERCOSUR para que se adaptaran al suministro de información recomendado por las IPSASs?

Para observar los principales cambios a realizar en la Cuenta General de los países del MERCOSUR, se elabora un índice que compara los requisitos mínimos de información a facilitar en las cuentas anuales públicas recomendados por la IFAC con la información facilitada en la Cuenta General de los países objeto de estudio. Para obtener los datos a incluir en el índice, se desarrolla una tabla de puntuación. La selección de los componentes de dicho índice de coincidencia ha tomado principalmente como referencia las IPASs n°1 y n°2. Este índice de coincidencia presenta dos niveles (véase anexo n°1):

a) *Primer Nivel:* distingue los países en función de los estados financieros que deben ser elaborados por la entidad, independientemente del contenido que éstos presenten.

b) *Segundo Nivel:* se centra en el contenido que debe presentar cada uno de los estados financieros elaborados, apuntándose en líneas separadas la información incluir.

El primer nivel distingue 5 elementos que coinciden con cada uno de los estados financieros a elaborar recomendados por la IPSA n°1. Para el segundo nivel se han seleccionado 76 elementos, que se han distribuido como sigue:

	Número de variables	%
1. Elementos del Balance de Situación	17	22,3%
2. Elementos de la Cuenta de Resultados	7	9,2%
3. Elementos del Estado de flujos de tesorería	9	11,8%
4. Elementos del Estado de cambios en el patrimonio neto	4	5,2%
5. Elementos de las notas a los estados financieros	37	48,6%
5.1 Elementos de la información de apoyo al Balance de Situación.	16	21%
5.2 Elementos de la información de apoyo a la Cuenta de Resultados.	2	2,6%
5.3 Elementos de la información de apoyo a los estados financieros en general.	19	25%
TOTAL	76	100%

Entre las alternativas que se presentan para puntuar estos elementos se ha optado por usar una puntuación dicotómica en la cual un elemento obtiene uno si se divulga la información recomendada por las IPSASs y cero si no lo es. Así, el total de requisitos mínimos de las IPSASs para la divulgación de información financiera pública que suministran las cuentas anuales públicas de un país (TRIPSAS) surgirá de la adición de:

$$\text{TRIPSAS} = \sum_{i=1}^m \text{ripsas}_i$$

Donde ripsas:

= 1 si el elemento ripsas_i coincide con el recomendado por las IPSAS.

= 0 si el elemento ripsas_i no coincide con el recomendado por las IPSAS.

Una vez que todos los elementos han sido puntuados, se ha creado un índice para medir el grado de coincidencia con los requisitos mínimos de información a facilitar en las cuentas anuales públicas recomendados por las IPSAS (TC). Así, partiendo de que m es el número máximo de elementos que podrían coincidir, es decir, 5 para el primer nivel y 76 para el segundo, el índice se hallaría de la siguiente forma $TC = \text{TRIPSAS}/m$. Ahora bien, hay que apuntar que se podrán hallar índices parciales para cada uno de estos estados -TCb para el Balance; TCp para la Cuenta de Resultados; TCc para el Cash-Flow; TCn para el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y TCs para las Notas a los Estados Financieros.

4. RESULTADOS

Para obtener una medición del grado de coincidencia de cada país con las IPSAS de la IFAC

y del nivel de divulgación, vamos a basarnos, además de en la legislación vigente, en el análisis de la Cuenta General del gobierno estatal de cada país del año 2000.

Hemos comenzado el análisis fijando nuestra atención en el grado de coincidencia de primer nivel, es decir, en el tipo de estados financieros presentados, observando:

Argentina: Hasta la aprobación de la Ley 24.156/92 de Administración Financiera y Sistema de Control del Sector Público Nacional (LAFC) la contabilidad pública nacional argentina no pierde su carácter eminentemente presupuestario, de forma que se limita a reflejar, casi exclusivamente, el proceso de ejecución del presupuesto, no permitiendo obtener una visión global de la realidad económico-financiera desarrollada por los entes nacionales. Sin embargo, a partir de este momento, según el artículo 95 de la LAFC, la Cuenta de Inversión Nacional pasa a contener cuanto menos: a) Estado de ejecución del presupuesto de la administración nacional a la fecha de cierre del ejercicio, b) Estados que muestren los movimientos y situación del Tesoro de la administración central, c) Estado actual de la deuda tanto interna como externa, directa como indirecta, d) Los estados contables-financieros de la administración central, e) Un informe que presente la gestión consolidada del sector público durante el ejercicio con los respectivos resultados operativos, económicos y financieros.

Además de esta información, se deben adjuntar comentarios sobre el grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstas en los presupuestos, el comportamiento de los costos, indicadores de eficiencia de la producción pública y, finalmente, información sobre la gestión financiera del sector público nacional.

Ahora bien, dado que no se especifican en dicha norma los estados financiero-contables a presentar,

es necesario analizar los desarrollos posteriores de la misma. Así, de acuerdo con lo dispuesto por el Decreto 1.361/94, Disposición 20/99 y Resolución 63/99, los estados financieros a elaborar serán los siguientes: 1. Balance de sumas y saldos de la Administración Central; 2. Estado de Recursos y Gastos Corrientes de la Administración Central; 3. Estado de Origen y Aplicación de fondos de la Administración Central; 4. Balance General de la Administración Central (que integre los patrimonios netos de los Organismos Descentralizados y Empresas y Sociedades del Estado), 5. Estado de Evolución del Patrimonio Neto. Estados, todos ellos, que se muestran en la Cuenta General Argentina del año 2000.

Brasil: Con la Ley 4.320/64 se establecen las Normas Generales de la Dirección Financiera para la Elaboración y Control de los Presupuestos y Balances de la Unión, los Estados Municipales y del Distrito Federal. De esta forma, en el capítulo IX de la citada norma se señala que los servicios de contabilidad deben de permitir no únicamente el seguimiento de la ejecución presupuestaria, sino también el conocimiento de la composición del patrimonio. Así, según el citado texto legal y “Balanço Geral da União, Exercício 2000” se incluye: 1. Balance presupuestario; 2. Balance financiero; 3. Balance Patrimonial, 4. Demostración de las variaciones patrimoniales.

Paraguay: Con la aprobación de la Ley de Administración Financiera del Estado 1.535/99 se pone de manifiesto que se debe de producir “un informe que contenga el conjunto de estados contables que presentarán la posición financiera, económica, presupuestaria y patrimonial consolidada de los organismos y entidades del estado, referente a cada ejercicio fiscal cerrado y liquidado, con el estado comparativo de lo presupuestado y lo ejecutado” (art. 67). Ello da lugar, al desarrollo del Decreto 6.744/99 en el que se establece que los organismos de la administración central, de las entidades descentralizadas y de los gobiernos departamentales deberán presentar al Ministerio de Hacienda la siguiente información financiera y patrimonial: 1. Balance General; 2. Estado de Resultados. Esta información servirá para elaborar el informe anual, que finalmente contendrá, como muestra el “Informe Financiero del 2000”, los siguientes estados: 1. Balance General Consolidado Comparativo; 2. Estado de Resultados Consolidado Comparativo; 3. Estado de Origen y

Aplicación de Fondos; 4. Flujo de Caja; 5. Inventario de Bienes de Uso; 6. Ejecución presupuestaria de Recursos, 7. Ejecución presupuestaria de Gastos.

Uruguay: Desde la Ley 15.903/87 hasta la Ley 17.213/99 el tipo de informes para la rendición de cuentas que el poder ejecutivo uruguayo debía presentar al poder legislativo anualmente seguía conteniendo fundamentalmente información presupuestaria, pero se añadió la necesidad de ofrecer información sobre metas y objetivos.

Sin embargo, con la aprobación de la Ley 17.213/99, se producen principalmente modificaciones que afectan al registro de las operaciones presupuestarias, aunque también se introduce alguna información patrimonial. De esta forma, encontramos información de diversa índole: a) Del grado de cumplimiento de los objetivos y metas programadas, indicando los previstos y los alcanzados y su costo resultante; b) Con relación a los recursos: los montos estimados, sus modificaciones y lo efectivamente percibido; c) Con relación a los gastos: el monto autorizado de créditos y sus modificaciones; y los compromisos y obligaciones contraídas; d) En lo financiero, las entradas y salidas, clasificadas por financiación y destino, correspondan o no a la ejecución del presupuesto; e) En cuanto a los activos el sistema contable, las existencias y movimientos con especial determinación de los que integran el patrimonio del Estado por ejecución del Presupuesto o por otros conceptos; f) Obligaciones que contraiga el Estado, en particular la deuda pública que se origine en cualquier forma de financiamiento; g) Movimiento de fondos y valores, así como los bienes o especies en servicio, guarda o custodia y los datos de los correspondientes funcionarios responsables.

Sin embargo, a través del análisis de la Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal 2000, se observa que se siguen divulgando estados relacionados fundamentalmente con el presupuesto y con la liquidez, no mostrándose un estado patrimonial propiamente dicho como el balance, ni un estado que muestre los resultados económicos de la entidad. Tampoco se han puesto todavía en marcha los nuevos cambios informativos introducidos por la Ley 17.213/99.

Como hemos podido observar, desde el punto de vista legal, junto con la información de carácter presupuestario, aparece la necesidad de facilitar

información de carácter financiero en todos los países objeto de estudio. Sin embargo, en la práctica Uruguay todavía no llega a divulgar en su Cuenta General prácticamente ningún tipo de información relacionada con la situación financiero-patrimonial. Asimismo, en los países que sí se elabora y divulga esta información, se observa cómo no todos los

informes financieros propuestos por la IPSAS n°1 son incorporadas actualmente a la Cuenta General de los países objeto de estudio (Véase cuadro 3). Por lo que a las notas a los estados financieros se refiere, hay que apuntar que en la práctica únicamente aparecen en la Cuenta General elaborada por Argentina.

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
Balance	1	1	1	0
Cuenta de Resultados	1	0	1	0
Estado de Cambios en el neto patrimonial	1	0	0	0
Estado de Flujos de tesorería	0	1	1	0
Prácticas contables y notas a los estados financieros	1	0	0	0
Grado de coincidencia de primer nivel	80%	40%	60%	0

Fuente: Elaboración Propia

Cuadro 3 - Grado de Coincidencia de Primer Nivel con las IPSAS de la IFAC

Por tanto, Argentina es el país que mayor grado de coincidencia de primer nivel presenta en su Cuenta General con la información financiera a presentar recomendada por la IPSAS n°1. Igualmente, es de destacar que en lo que coinciden el mayor número de países del MERCOSUR es en la necesidad de divulgación en la Cuenta General de un balance de situación, y en lo que menos coinciden es en recoger las prácticas contables públicas utilizadas y elaborar notas a los estados financieros.

Así las cosas, seguidamente procedemos al análisis del grado de coincidencia de segundo nivel (véase anexo 1), partiendo del hecho de la no elaboración de algunos de los estados requeridos por el primer nivel.

Comenzando por el análisis de los elementos que se recomiendan para el cuerpo principal del balance de situación de los informes anuales públicos de los países objeto de estudio, y siempre sin olvidar que Uruguay no elabora este informe, es de apuntar que, a excepción de Brasil, el resto de los países suelen presentar más del 50% de dichos elementos. Es destacable la situación que presenta Argentina, en cuyo balance de situación se presenta más del 88% de los elementos recomendados para el cuerpo principal de este estado por la IPSA n°1.

Asimismo, si a los elementos que se ofrecen en el cuerpo del balance de situación le adjuntamos los que pueden aparecer en éste o en las notas, se pone de manifiesto que Brasil sigue sin alcanzar el 50% de los elementos recomendados para esta sección y

aquellos que sí lo alcanzan –Argentina y Paraguay– sobrepasan un grado de coincidencia del 70%. Es más, en esta sección se pone de relieve la escasa importancia atribuida a la necesidad de suministrar información sobre activos como infraestructuras, pasivos como provisiones para pensiones o netos como patrimonio de otros entes públicos.

Respecto a los elementos presentados en la Cuenta de Resultados, hay que partir de la situación en la que se encuentra este estado en el primer nivel, dado que únicamente se elabora en Argentina y Paraguay. Bajo este hecho, se aprecia que los elementos incluidos en este estado en los mencionados países es algo menos dispar que lo comentado para el caso anterior. Es más, ninguno de ellos ha considerado relevante incluir elementos que muestren de forma diferenciada el déficit o superávit que se produce tanto por actividades de la explotación, como por ordinarias y extraordinarias, aunque suelen diferenciar algunos de estos elementos. También hemos podido apreciar el hecho de que ninguno de ellos ha agregado los gastos de acuerdo con su función, dado que han tomado la opción de hacerlo de acuerdo con su naturaleza. Así, el grado de coincidencia que presenta este estado, siendo el mismo en ambos países, es el 66,6%, teniendo en cuenta tanto los elementos recogidos en el cuerpo principal de dicho estado como los que aparecen bien en éste o bien en las notas.

En cuanto al estado de flujos de tesorería, estado no elaborado ni por la administración central de Argentina, ni por la de Uruguay, consideramos relevan-

te, en primer lugar, poner de manifiesto la disparidad de elementos mostrados para este estado en las Cuentas Generales de Brasil y Paraguay. De hecho, en lo único que parecen coincidir es en la no presentación de forma diferenciada de los flujos de tesorería asociados con actividades extraordinarias, ni los asociados con intereses recibidos o pagados tanto por actividades de la explotación como por actividades de inversión o financiación. También hay que apuntar que a diferencia de Paraguay, Brasil no llega a alcanzar el 50% de la información requerida por la IPSA n°2.

Por lo que a los elementos presentados en el estado de cambios en el neto patrimonial se refiere, y partiendo del hecho de que Argentina es el único país del MERCOSUR que elabora este estado, observamos cómo este último presenta mayor semejanza en el formato al recomendado por la IPSAS n°1 para la elaboración del estado de cambios en el neto patrimonial, coincidiendo en un 66,6%.

Finalmente es necesario referirnos a las notas a los estados financieros, fijando nuestra atención en aquella información que no supone una subclasificación de los elementos del balance o de la cuenta de resultados aunque, al igual que en los casos anteriores, partimos del hecho de que sólo Argentina suministra de esta información. Lo primero que llama la atención es que este estado es el que menor grado de coincidencia muestra con los requisitos mínimos de las IPSASs, pues se observa que el divulgado por Argentina en su Cuenta General no llega ni al 35%. No obstante, aparece la necesidad de presentar información sobre las bases contables y la política de reconocimiento de ingresos utilizada.

En suma, únicamente Argentina llega a alcanzar el 50% de la información a presentar recomendada por la IPSAS n°1 y 2. El resto de los países del MERCOSUR no llega a alcanzar ni siquiera ese 50%, aunque Paraguay se aproxima a este porcentaje.

5. CONCLUSIONES

Del estudio desarrollado se desprende:

- Para la adaptación de los modelos contables públicos de los países del MERCOSUR a la información financiera a presentar según las IPSAS, se deben operar importantes cambios que afectarán no sólo a los estados a presentar sino también al contenido de los mismos.
- Por lo que a los estados a presentar se refiere, existe bastante consenso sobre la necesidad de elaborar un estado que muestre los activos y pasivos, aunque igualmente se evidencia claramente discrepancias en relación a la información a incluir, ya en su cuerpo principal, ya mediante las correspondientes notas.
- Ninguno de los estados a elaborar recomendados por las IPSAS ha sido incorporado en su totalidad en las Cuentas Generales elaboradas por los países del MERCOSUR.

A la vista de los resultados obtenidos, podemos afirmar que la información financiera difundida a través de las Cuentas Generales gubernamentales de los países del Mercosur en comparación con la recomendada por las IPSAS de la IFAC es insuficiente, por lo que es necesario operar cambios importantes en dichas Cuentas Generales para conseguir la necesaria armonización de la información.

BIBLIOGRAFÍAS

- BALL, I. (2000): "La Federación Internacional de Contadores Públicos publica normas para mejorar los informes financieros de los gobiernos". *Responsabilidad* n° 28. Alexandría, USA.
- BENITO, B; BRUSCA, I. y MONTENSINOS V. (2001): The IPSAS approach: a useful tool for the european institutions accounting reform? 8TH CIGAR Conference, June 14th-15th, 2001 Valencia (SPAIN)
- CABA, C. y LÓPEZ, A.M. (2002): "Public accounting information in some Latin-American countries compared with the IFAC IPSAS", Comunicación aceptada al 25th Annual Congress of European Accounting Association, Copenhagen, Denmark.
- 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.
- GARCÍA BENAOU, MAY., LAÍNEZ CHA, 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.
- 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".
- (2001j): Exposure Drafts 9, "Financial Reporting under the Cash basis of Accounting".
- (2001k): Exposure Drafts 20, "Related Party Disclosures".
- (2001l): Exposure Drafts 21, "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets".
- (2001m): Exposure Drafts 22, "Definition of a Segment: Amendment to the definition prop..... in ED 17 Segment Reporting".
- 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 DE 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 DE ARGENTINA (1994): Decreto 1361 *Reglamento parcial n°3 de la Ley 24.156 de Administración Financiera y Control*, 5 de agosto, Buenos Aires.
- LEGISLACIÓN DE ARGENTINA (1999a): Disposición 20 *Modificación del "Catálogo Básico de Cuentas de la Contabilidad General" aprobado por la resolución 1397/93 MEyOSP*, Contaduría General de la Nación, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.
- LEGISLACIÓN DE ARGENTINA (1999b): Disposición 63 *complementaria de cierre del ejercicio 1999*, 28 de diciembre, Buenos Aires.
- LEGISLACIÓN DE BRASIL (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 DE PARAGUAY (1996): ley 1535/99 de Administración Financiera. Dirección General de Contabilidad. Ministerio de Hacienda.
- LEGISLACIÓN DE PARAGUAY (1999b): Decreto 6.744 por el cual se establecen normas y procedimientos contables, financieros y patrimoniales para el cierre del ejercicio fiscal 1999 de los organismos de la administración central, de las entidades descentralizadas y de los gobiernos departamentales, Ministerio de Hacienda, 15 de diciembre, Asunción.
- LEGISLACIÓN DE URUGUAY (1987b): Ley 15.903 *Rendición de Cuentas y Balance de ejecución presupuestal*, 10 de noviembre, Montevideo.
- LEGISLACIÓN DE URUGUAY (1999): Ley 17.213 *sustitúyense determinados artículos del Texto ordenado de Contabilidad y Administración Financiera*, 24 de septiembre, Montevideo.
- 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.
- PINA, V. y TORRES, L. (2001): «An empirical study about the degree of coincidence of local government financial reporting in the USA and SPAIN with the IPSAS of the IFAC», 8th CIGAR Conference, June 14th-15th, 2001 Valencia – SPAIN.
- SINGHVI, S.S. y DESAI, H.B. (1971): «An Empirical Analysis of the Quality of Corporate Financial Disclosure», *The Accounting Review*, January. pp: 129-138.

ANEXO 1.

Tabla de puntuación de aspectos analizados para comparar el suministro de información en las Cuentas Generales de los países del Mercosur con la mínima recomendada por las IPSASs

	PUNTUACIÓN			
	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
ELEMENTOS PRESENTADOS EN EL CUERPO DEL BALANCE DE SITUACIÓN				
1.1. Inmovilizado no financiero	1	1	1	-
1.2. Inmovilizado material	1	0	1	-
1.3. Inmovilizado inmaterial	1	0	1	-
1.4. Inversiones financieras	1	1	1	-
1.5. Mostrar separadamente las inversiones financieras a largo plazo de las de corto	1	1	1	-
1.6. Deudores procedentes de actividades de la explotación	1	1	1	-
1.7. Mostrar separadamente los deudores de actividades de la explotación a largo plazo de las de corto plazo	1	0	0	-
1.8. Tesorería y otros medios líquidos equivalentes	1	1	1	-
1.9. Anticipos	1	0	0	-
1.10. Acreedores procedentes de las actividades de la explotación	1	1	1	-
1.11. Mostrar separadamente los acreedores de las actividades de la explotación a largo plazo de las de corto plazo	0	0	0	-
1.12. Préstamos	1	1	1	-
1.13. Mostrar separadamente los préstamos a largo plazo de las de corto plazo	1	0	0	-
1.14. Mostrar separadamente la porción de préstamos a largo plazo con vencimiento a corto plazo.	0	0	0	-
1.15. Provisiones	1	0	0	-
1.16. Patrimonio	1	0	1	-
1.17. Distinción tanto en los activos como en los pasivos entre circulantes y no circulante o en función de su liquidez	1	1	1	-
<i>Total requisitos mínimos de las IPSASs para el balance cumplidos por el país (TRIPSAS_p)</i>	15	8	11	-
<i>GRADO DE COINCIDENCIA DE SEGUNDO NIVEL PARA EL BALANCE (m_p=17) TC_p=(TRIPSAS_p/m_p) x 100.</i>	88,2%	47%	64,7%	-
ELEMENTOS PRESENTADOS EN EL CUERPO DE LA CUENTA DE RESULTADOS				
2.1. Ingresos de actividades de la explotación	1	-	1	-
2.2. Déficit o superávit de actividades de la explotación	0	-	0	-
2.3. Gastos financieros	1	-	1	-
2.4. Déficit o superávit de actividades ordinarias	0	-	0	-
2.5. Déficit o superávit de actividades extraordinarias	0	-	0	-
2.6. Déficit o superávit neto de periodo	1	-	1	-
2.7. Los gastos son agregados de acuerdo con su naturaleza o su función.	1	-	1	-
<i>Total requisitos mínimos de las IPSASs para la cuenta de resultados cumplidos por el país (TRIPSAS_p)</i>	4	-	4	-
<i>GRADO DE COINCIDENCIA DE SEGUNDO NIVEL PARA LA CUENTA DE RESULTADOS (m_p=7) TC_p=(TRIPSAS_p/m_p) x 100.</i>	57,14%	-	57,14%	-
ELEMENTOS PRESENTADOS EN EL CUERPO DEL ESTADO DE FLUJOS DE TESORERÍA				
3.1. Mostrar separadamente el uso neto de caja proveniente de actividades de la explotación.	-	1	1	-
3.2. Mostrar separadamente las principales partidas de caja recibida y entregada por actividades de la explotación.	-	0	0	-
3.3. Mostrar separadamente el uso neto de caja proveniente de actividades de inversión	-	0	1	-
3.4. Mostrar separadamente las principales partidas de caja recibida y entregada por actividades de inversión	-	0	0	-
3.5. Mostrar separadamente el uso neto de caja proveniente de actividades de financiación	-	0	1	-
3.6. Mostrar separadamente las principales partidas de caja recibida y entregada por actividades de financiación	-	0	1	-
3.7. Mostrar separadamente el flujo de caja asociado a actividades extraordinarias.	-	0	0	-
3.8. Mostrar separadamente el flujo de caja asociado a intereses recibidos y pagados tanto por actividades de la explotación, como de inversión y financiación.	-	0	0	-
3.9. Mostrar una reconciliación entre las cantidades que se muestran en el flujo de tesorería y las que se muestran en el balance de situación.	-	0	1	-
<i>Total requisitos mínimos de las IPSASs para el estado de flujos de tesorería cumplidos por el país (TRIPSAS_p)</i>	-	1	5	-
<i>GRADO DE COINCIDENCIA DE SEGUNDO NIVEL PARA EL ESTADO DE FLUJOS DE TESORERÍA (m_e=9) TC_e=(TRIPSAS_e/m_e) x 100.</i>	-	11,1%	55,5%	-
ELEMENTOS PRESENTADOS EN EL CUERPO DEL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO				
4.1. Déficit o superávit neto del periodo	1	-	-	-
4.2. Cada una de las partidas que se abonen o carguen directamente al patrimonio y el total de estos elementos.	0	-	-	-
4.3. Contribuciones de los entes públicos	1	-	-	-
4.4. El efecto acumulado de los cambios en los criterios contables y en la corrección de errores	0	-	-	-
4.5. El saldo de los déficits o superávit acumulados al principio del periodo y en la fecha de cierre del balance y los movimientos del periodo.	1	-	-	-
4.6. Conciliación entre el valor inicial y final en cada periodo de cada uno de los componentes del patrimonio.	1	-	-	-
<i>Total requisitos mínimos de las IPSASs para el estado de cambios en el patrimonio neto cumplidos por el país (TRIPSAS_p)</i>	4	-	-	-
<i>GRADO DE COINCIDENCIA DE SEGUNDO NIVEL PARA EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO (m_n=6) TC_n=(TRIPSAS_n/m_n) x 100.</i>	66,6%	-	-	-

	PUNTUACIÓN			
	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
INFORMACIÓN PRESENTADA BIEN EN EL CUERPO PRINCIPAL O EN LAS NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIERO				
A. Información de apoyo a los elementos incluidos en el balance de situación:				
5.1. El Inmovilizado financiero muestra separadamente:				
5.1.1 Terrenos y Construcciones	1	0	1	-
5.1.2 Plantas y equipamiento	1	0	1	-
5.1.3 Infraestructuras	0	0	0	-
5.1.4 Amortización Acumulada	1	0	1	-
5.2. El patrimonio muestra separadamente:				
5.2.1 Reservas	0	1	1	-
5.2.2 Los déficit o superávit acumulados	0	1	0	-
5.2.3 Patrimonio al que han contribuido otras entidades	0	0	0	-
5.3. Activos intangibles	0	0	1	-
5.4. Inversiones financieras	1	1	1	-
5.5. Deudores por actividades de la explotación	1	1	1	-
5.6. Tesorería y otros medios líquidos	1	1	1	-
5.7. Anticipos	0	0	0	-
5.8. Acreedores por actividades de la explotación	0	1	1	-
5.9. Las provisiones muestran separadamente:				
5.9.1. Provisiones para pensiones	0	0	0	-
5.9.2. Otras provisiones	1	0	0	-
5.10 Préstamos	1	1	1	-
<i>Total sección A</i>	8	6	10	-
B. Información de apoyo a los elementos incluidos en la cuenta de resultados:				
5.11. Subclasificación de los ingresos totales	1	-	1	-
5.12. Subclasificación de los gastos basado en la naturaleza de los gastos o en su función	1	-	1	-
<i>Total sección B</i>	2	-	2	-
C. Información de apoyo a los estados financieros en general:				
5.13. Referencia cruzada que permita la identificación de cada nota	1	-	-	-
5.14. Base de medida utilizada	1	-	-	-
5.15. Política contable específica para:				
5.15.1 Reconocimiento de los ingresos	1	-	-	-
5.15.2 Principios de consolidación	0	-	-	-
5.15.3 Inversiones financieras	1	-	-	-
5.15.4 Reconocimiento y depreciación de los activos tangibles e intangibles	0	-	-	-
5.15.5 Capitalización de los gastos financieros y otros gastos	0	-	-	-
5.15.6 Contratos de construcción	0	-	-	-
5.15.7 Inversiones inmobiliarias	1	-	-	-
5.15.8 Inversiones e instrumentos financieros	0	-	-	-
5.15.9 Provisiones para pensiones	0	-	-	-
5.15.10 Gastos de investigación y desarrollo	0	-	-	-
5.15.11 Costes de pensiones por jubilaciones	0	-	-	-
5.15.12 Moneda extranjera	1	-	-	-
5.15.13 Contabilidad en épocas de inflación	0	-	-	-
5.16. Tesorería no disponible para ser utilizada por la entidad	0	-	-	-
5.17. Contingencias no incluidas en el balance	1	-	-	-
5.18. Compromisos no incluidos en el balance	0	-	-	-
5.19. Información no financiera no incluida en el balance	1	-	-	-
<i>Total sección C</i>	7	-	-	-
<i>Total requisitos mínimos de las IPSASs para las notas a los estados financieros cumplidos por el país (TRIPSAS_s)</i>	18	6	12	-
GRADO DE COINCIDENCIA DE SEGUNDO NIVEL PARA LAS NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS ($m_s=37$) $TC_s=(TRIPSAS_s/m_s) \times 100$.	48,6%	16,2%	32,4%	-
GRADO TOTAL DE COINCIDENCIA TOTAL ($m=76$) $TC=(TRIPSAS/m) \times 100$.	53,9%	21%	42,1%	-