

Normas Brasilenas e Internacionais de Contabilidade Aplicadas al Sector Público y el Desafío de la Convergencia: un Análisis Comparativo – IPSAS y NBCTSP

Adriana Rodrigues Fragoso

Máster en Ciencias Contables por el Programa Multiinstitucional e Interregional de posgraduacin en Ciencias Contables (UnB, UFPB, UFPE, UFRN)

Av. Mario Alvares Pereira de Lira, 905, Bl02, Ap.106, Bairro Iputinga, Recife, PE.

E-mail: adrianarodriguesf@yahoo.com.br

João Marcelo Alves Macdo

Máster en Ciencias Contables por la UFPE

Profesor Asistente I de la Universidad Federal de Paraíba (UFPB)

Rua Valdemar Felix dos Santos, 140 - Managabeira I - João Pessoa, PB

E-mail: jmmarcelopb@gmail.com

Jorge Expedito de Gusmão Lopes

Doctor en Educación, Liderazgo y Jefatura

Director Gerente de la L & P Educacional

Rua Padre Carapuceiro 273 apto. 51, Boa Viagem, PE.

E-mail: professorjorgelopes@gmail.com

José Francisco Ribeiro Filho (in memorian)

Doctor en Controladura y Contabilidad

Universidad Federal de Pernambuco (UFPE)

Marcleide Maria Macdo Pederneiras

Doctoranda en Administración/PROPAD/UFPE

Profesora Asistente de la Universidad Federal de Paraíba (UFPB) – Campus IV

Rua Telegrafista Cícero Caldas, 206 Bairro dos Estados – João Pessoa, PB

E-mail: marcleide@gmail.com

Resumen

El presente estudio tiene por objetivo analizar el estadio actual de convergencia conceptual entre las normas brasilenas de contabilidad aplicadas al sector público (NBCTSP) y las *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS). La complejidad y diversidad de transacciones entre entidades del sector público o privado, generada por la internacionalización de mercados, demandan una evaluación continua y dinámica de los eventos que promueven la modificación cuantitativa o cualitativa de un patrimonio. Para ese proceso de evaluación, la observación de

Editado en Portugués, Inglés y Español. Versión original en Portugués.

Recibido el 12/01/2011. Solicitud de Revisión el 30/06/2011. Volvio a presentar el 23/11/2011. Aceptado el 12/12/2011, por Valcemiro Nossa (Editor). Publicado el 30/11/2012. Organizacio responsável pelo periódico: CFC/FBC/ABRACICON.

Copyright © 2012 REPEC. Todos los derechos, incluso los de traducción, son reservados. Se permite mencionar parte de artículos sin autorización previa, con tal de que se identifique la fuente.

los principios y normas de contabilidad es importante para garantizar, entre otras características de la información, la comprensibilidad y posibilidad de comparación, reduciendo costes a los inversores y usuarios, en general, considerando las barreras encontradas en la diversidad de idiomas, culturas, políticas fiscales y económicas. Para el análisis de convergencia, fue efectuado un estudio comparativo del contenido de las normas, a partir de un análisis descriptivo, con el intuito de verificar la adherencia existente entre las normas brasileñas e internacionales aplicadas al sector público. Los resultados encontrados destacan que todavía hay diversos aspectos a ser discutidos para una efectiva convergencia a las normas internacionales; esta convergencia actual es parcial. No obstante, se verifica que las NBCTSPs presentan una exposición conceptual de calidad mientras que las IPSAS presentan un contenido más enfocado en procedimientos operacionales.

Palabras Clave: Convergencia; Internacionalización; Sector Público.

1. INTRODUCCIÓN

La definición exitosa de un proceso dirigido a la utilización de un mismo conjunto de reglas, procedimientos y conceptos contables por todas las organizaciones en un mismo país y, en la secuencia, por todos los países, se deriva del fenómeno más amplio y complejo, que conjuga el desarrollo y el acceso cada vez más facilitado de tecnologías de información y comunicación (TICs); la ampliación del comercio internacional; y el impacto de las sucesivas crisis de confianza derivadas de fallos de integridad de gestores, consejos y auditores de grandes organizaciones públicas y privadas.

Por otro lado, la Contabilidad, como ciencia social, busca desarrollar una metodología para subsidiar la aplicación de sus artefactos técnicos, también según una perspectiva de “lenguaje universal de negocios”. El presupuesto, por tanto, es que este “idioma” – la Contabilidad – debería ser capaz de generar, en consecuencia de su estándar de mensuración e información de eventos económicos, un ambiente de comunicación con alcance, al mismo tiempo, local y global.

Sin embargo, variables culturales vigentes entre los países, entre países integrantes del mismo bloque económico e, incluso, entre regiones de un mismo país suscitan desafíos, por así decir “lingüísticos”, para la Contabilidad, que han debilitado o por lo menos postergado, el intento de la universalización tanto conceptual como práctica.

Pero, el esfuerzo por una universalización de los estándares y conceptos contables continúa en ritmo cada vez más intenso, ahora bajo un esquema más sistemático, que transcurre desde un proceso de *adopción* de las normas, pasando por la *armonización* y ahora apuntando para la *convergencia* con base en los estándares internacionales.

El Brasil experimenta y vive este proceso. En el sector privado, la edición de las Leyes n.ºs 11.638/07 y 11.941/09, que alteraron dispositivos de la anterior Ley n.º 6.404/76 de las Sociedades por Acciones, para incorporar procedimientos y reglas contables contenidas en las normas internacionales de contabilidad IAS/IFRS (*International Accounting Standard/International Financial Reporting Standard*), emanadas del IASB (*International Accounting Standard Board*). Y, en el caso del sector público, el trabajo en desarrollo por el Grupo Asesor constituido por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), para la elaboración de las Normas Brasileñas de Contabilidad Técnicas Aplicadas al Sector Público (NBCT-SP), culminando con la publicación de la Resolución CFC n.º 1.111/07, que aproxima la aplicación de los Principios Fundamentales de Contabilidad para el sector público; y las Resoluciones n.ºs 1.128/08 hasta 1.137/08, en el total de diez normas técnicas hasta el momento. Y en la extensión de la formación, también por el CFC, del Grupo de Trabajo de la Convergencia en el Sector Público (GTCP), para cumplimiento de la agenda de la convergencia, hasta 2012, en dirección a las *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS), publicadas por la *International Federation on Accountants* (IFAC).

Este artículo, por tanto, analiza el desafío de la convergencia contable en el sector público brasileño, así como cuestiones de interpretación, lenguaje y terminología, entre las normas internacionales de contabilidad dirigidas al sector público, producidas por la IFAC y el contexto conceptual vigente en las normas brasileñas de contabilidad aplicadas al sector público producidas por el CFC.

Se observa este escenario bajo el presupuesto de que la Contabilidad es una ciencia social y, por tanto, elabora y perfecciona sus artefactos técnicos y así como sus conceptos, normas y procedimientos, como fruto de un proceso de construcción social. De esa forma, los fenómenos contables mensurados y reportados traducen los embates advenidos de pesquisas que están inmersas en el crisol de la lucha por la afirmación académica y profesional de grupos, así como de creencias, valores y opciones políticas vigentes en el contexto económico, que definen la forma en la que debe ocurrir el arbitraje del conflicto distributivo advenido de la creación, movimiento y distribución de la riqueza.

1.1 Definición del problema y objetivos

Los esfuerzos para dotar a la Contabilidad de un estándar de comunicación inequívoco, de forma que tanto el sistema de mensuración de los fenómenos contables como la denominación o título atribuido para cada uno puedan ser prontamente comprensibles en cualquier contexto, son tan antiguos y continúan siendo tan actuales y necesarios. Anthony (2003, p. 21), en su libro *“Rethinking the Rules of Financial Accounting – Examining the Rules for Proper Reporting”*, comenta:

En 1998 hice un estudio en torno de los conceptos y estándares del FASB, donde quedó evidenciado que frecuentemente dos nombres distintos son utilizados para designar un mismo ítem. Por ejemplo, “operating income” fue utilizado 356 veces y “operating profit” fue usado 146 veces. Por otro lado no existían definiciones previas para cada término, de forma que la comprensión de ellos puede ser dislocada del contexto quedando al sabor de varias interpretaciones.

El desarrollo de un lenguaje único y común a ser utilizado como una estructura contable universal apunta para la definición de una taxonomía, estructurada en un sistema jerárquico de términos, en el sentido dado, por ejemplo, a la organización adoptada en las ciencias biológicas, de género, especies, filo, clases, órdenes, etc. En el caso de la Contabilidad, se busca un estándar de comunicación que sea la base del lenguaje universal que se pretende. Anthony (2003, p. 23) ejemplifica con los esfuerzos en torno de un cuerpo conceptual para los negocios en escala global, a partir de la adopción del estándar XBRL (*eXtensible Business Reporting Language*), que debería constituirse en estándar de lenguaje computacional, con impactos en los sistemas corporativos, intercambios de archivos y los reflejos en la confección de informes contables.

Aunque en la visión de Anthony (2003, p. 22), este panorama debería trillar la uniformización, inclusive, para términos contables entre los ambientes de actuación de los sectores privado, no gubernamental y también gubernamental:

Pronunciamientos recientes de reglas contables para los sectores no gubernamentales (sin fines lucrativos) y gubernamentales usan términos diferentes de aquellos utilizados en el ambiente de negocios con fines lucrativos. Esto es innecesario y confuso. La terminología propia en el ambiente comercial debe ser utilizada en los ambientes de gobierno y en el sector no dirigido al lucro, cuando denoten fenómenos semejantes.

Por otro lado, ese proceso no ocurre de forma inmediata. Y al mismo tiempo en que se presenta como probablemente simple de ser percibido y hasta deseado, en la perspectiva de un posible avance para la Contabilidad en el fortalecimiento de la comunicación con los stakeholders, esencialmente es complejo, multifacético y polisémico.

En noviembre de 2006, por ejemplo, el IASB emitió un documento (*discussion paper*), titulado *Fair Value Measurements* (mensuración a valor justo), para ampliar la discusión y convergir el entendimiento sobre *fair value* contenido en las IFRS y aquel expuesto en el *Statement of Financial Accounting Standard 157* (SFAS 157), emitido por el *Financial Accounting Standard Board* (FASB), que es una entidad Estadunidense responsable por generar el estándar US GAAP. O sea, surge una necesidad de convergencia

conceptual para explicar un mismo título, el *fair value*, incluso cuando tratados en la misma lengua inglesa por el órgano normatizador internacional (IASB) y aquel de los Estados Unidos (FASB). Para el IASB, *fair value* significa un valor de consenso en una transacción sin favorecimiento. Para el FASB *fair value* está asociado al concepto de valor de salida o de mercado.

El Profesor Zeff (2007) discute que los obstáculos a la posibilidad de comparación de las demostraciones contables entre empresas de países diferentes y también a la convergencia de normas contables entre los países son, respectivamente, de orden cultural e involucran problemas de interpretación, de lenguaje y de terminología.

En el Brasil el CFC editó, en 2008, las normas brasileñas técnicas de contabilidad aplicadas al sector público (NBCTSPs), hecho inédito desde que el Sistema CFC/CRCs fue organizado hace más de 60 años. Al mismo tiempo, estableció un cronograma para la convergencia de las NBCTSPs con las IPSAS, de forma que el país pueda inscribirse en el rol de aquellas naciones que caminan para la incorporación de estándares uniformes de contabilidad para el sector público.

Con la visión de que un proceso de convergencia implica considerar variables culturales, para más allá de cuestiones puramente técnicas en contabilidad, este estudio se orienta por la siguiente cuestión: *¿Cuál es el estadio actual de convergencia conceptual entre las normas brasileñas de contabilidad aplicadas al sector público (NBCTSPs) y las IPSAS?*

Para direccionar las reflexiones en torno de la cuestión propuesta, se piensa alcanzar el siguiente objetivo general y los respectivos objetivos específicos: verificar el estadio de convergencia conceptual entre las NBCTSPs y las IPSAS; analizar la adherencia de los conceptos contenidos en las NBCTSPs según aquellos contenidos en las IPSAS; inferir sobre el estadio actual de convergencia de las NBCTSPs a las normas internacionales dirigidas al sector público.

2. PLATAFORMA TEÓRICA

Frente a la complejidad y diversidad de transacciones entre entidades, sea del sector público o privado, la continua y dinámica evaluación de eventos que promueven la modificación cuantitativa o cualitativa de un patrimonio es un desafío. Para eso, es necesario que los procedimientos sean orientados por principios y normas que consisten en “...expresiones de derecho positivo, que a partir de los principios establecen ordenamientos sobre el ‘cómo hacer’, o sea, técnicas, procedimientos, métodos, criterios, etc., tanto en los aspectos substantivos, como en los formales...” (CFC, 2008, p. 19).

Con la internacionalización de mercados y la diversidad de hechos, la necesidad de armonización de normas, de evaluación, de convergencia y revisión de procedimientos contables se torna imprescindible y desafiante.

Un aspecto relevante es entender la enorme dificultad vivida por los integrantes de las entidades contables normatizadoras. Ellos viven grandes dualidades, como la necesidad de definir si deben aumentar el número de normas acompañando todas las nuevas operaciones realizadas por las empresas o ejercer la regulación basada en principios. Al mismo tiempo, deben definir cómo equilibrar la postura rígida necesaria, sin que haya restricción total sobre la capacidad del profesional de la contabilidad en retratar la realidad de acuerdo con las características de la empresa y de la transacción económica realizada. Y, también, como garantizar la aplicación de la esencia económica sobre la forma jurídica. (SZUSTER et al., 2005, p.22-23)

El desafío es establecer normas convergentes para garantizar la calidad de la información producida por la Contabilidad, mantener los estándares de comprensibilidad y posibilidad de comparación, reduciendo los costes asociados a ese proceso por los inversores y usuarios en general, considerando las barreras encontradas en la diversidad de idiomas, culturas, política fiscal y económica, por ejemplo.

La interdependencia creciente en los mercados financieros mundiales exige una mejora de la posibilidad de comparación de la información financiera de todas las empresas que actúan en un mismo mercado globalizado, a través de un acercamiento de las legislaciones contables. (MANZANO, CONESA, 2005, p.104)

Por eso, el proceso de convergencia de normas contables a las normas internacionales es un esfuerzo que involucra a diversos países. En Argentina, por ejemplo, Manzano y Conesa (2005, p.107) destacan que el movimiento fue dividido en dos etapas:

En la primera etapa de trabajo se procedió a definir el modelo contable argentino armonizador, estableciendo los cambios necesarios para evitar diferencias con las Normas Internacionales, e incorporando temas no tratados en las normas argentinas y sí en las internacionales (leasing, combinaciones de negocios, instrumentos financieros, utilidad por acción, información por segmentos, entre otros). Durante la segunda etapa se comenzaron a realizar modificaciones de las Resoluciones Técnicas vigentes, proponiéndose a la vez otras nuevas.

Las autoras comentan también sobre el proceso de convergencia en el Brasil, en Chile, en México. No obstante, Pohlmann (1995,p 3) resalta que

existe un consenso de que para comprender cualquier sistema contable en particular, se deben considerar los sistemas culturales, sociales, económicos, legales y religiosos de un país. En el caso de países desarrollados, esos factores pueden ser suficientes para posibilitar clasificaciones razonablemente consistentes en el tiempo; pero infelizmente en países en desarrollo, mudanzas en el ambiente pueden ser frecuentes y dramáticas, reduciendo la significancia de cualquier tentativa de categorización.

Los factores discutidos por Pohlmann (1995) son relevantes, pero cuando se evalúa la crisis internacional, en la cual los EE. UU. todavía se encuentran en proceso de recuperación, a partir de medidas adoptadas por el gobierno, con destaque para el buen desempeño del Brasil (reconocido mundialmente), se torna fallo el argumento de que países desarrollados podrán tener bases sólidas para definición de sistemas consistentes. Se percibe que el escenario actual es más inestable de lo que parece, lo que resulta en un proceso de convergencia todavía más complejo que en años anteriores.

Se percibe asimismo que el proceso de convergencia de las normas es tratado con énfasis en inversiones, transacciones internacionales, mercados de capitales, con foco en empresas de capital abierto. Hay una escasez de referencias bibliográficas que traten la convergencia de las normas de contabilidad en el sector público.

3. METODOLOGÍA

Este estudio se inscribe en la visión metodológica propuesta por Popper (1975), de que la esencia del método científico es establecer un abordaje sistemático que sirva de direccionador para explicar un conjunto de fenómenos categorizados como semejantes.

Se utiliza el método deductivo, donde el conjunto de las normas identificadas como IPSAS y NBCTSPs, todas puestas a disposición en los respectivos sitios web de sus órganos emisores, ofrecen el espacio de análisis que será recorrido para la identificación de las premisas a ser consideradas, o sea, el *explicans* propuesto por Popper (1982). A partir de la identificación de las premisas, que son el conjunto de conceptos vigentes en las normas, se deduce el *explicandum*, que es el conjunto de conceptos que se pretende explicar por estar presentes en los tres ambientes normativos.

El comparativo fue elaborado, partiéndose de la verificación de la convergencia de cada tópico conceptual constante en las NBCTSPs (considerando la numeración existente en el cuerpo de ellas) con las IPSAS. Fue utilizada la estadística descriptiva para cuantificar cuántos tópicos y sub-tópicos eran contemplados, o no, por las normas internacionales aplicadas al sector público. De esa forma, fue posible encontrar el porcentual de convergencia, presentado en la Tabla 2. Es importante destacar que fueron considerados solamente los tópicos conceptuales válidos de las NBCTSPs, excluyéndose los tópicos denominados “disposiciones generales”, que tratan sólo de la presentación de cada norma.

Después de esa evaluación de convergencia, el estudio comparativo evidencia los tópicos que son convergentes entre las normas brasileñas e internacionales, así como presenta los hechos no contemplados o divergentes.

4. ANÁLISIS COMPARATIVO – IPSAS Y NBCTSP

El análisis de convergencia utilizó una base comparativa, que presenta las IPSAS correspondientes a las normas brasileñas NBCTSPs, con la inclusión, también de las normas IAS/IFRS, en razón de la semejanza conceptual existente entre las normas emitidas por el IASB para el sector privado y aquellas emitidas por la IFAC, en ese caso las IPSAS, destinadas al sector público. Se percibe, de inmediato, que el contenido conceptual vigente en las IAS/IFRS son bastante aproximados de aquel vigente en las IPSAS, sugiriendo una aproximación conceptual significativa para los ambientes contables prevaecientes en el sector privado (IAS/IFRS) y en el sector público (IPSAS).

Esa situación, antes de la edición de las NBCTSPs por el CFC, ponía los ambientes contables del sector privado y del sector público en el Brasil, en campos bastante distintos, a punto de mencionarse la existencia de “dos contabilidades” totalmente diferentes. Con la edición de las NBCTSPs ocurre una aproximación conceptual, entre la contabilidad del sector privado y la contabilidad del sector público en el Brasil, hasta entonces inexistentes en la práctica contable. En el Cuadro 1, son presentadas las correspondencias entre las normas IPSAS/IFAC x IAS-IFRS/IASB x NBCTSPs/CFC.

IPSAS/IFAC	IAS-IFRS/IASB	NBCTSPs/CFC
IPSAS 1 - <i>Presentation of Financial Statements.</i>	IAS 1 - Presentación de las demostraciones financieras (<i>Presentation of Financial Statements</i>)	NBC T 16.1 – Conceptuación, Objeto y Campo de Aplicación;
		NBC T 16.6 – Demostraciones Contables
IPSAS 2 - <i>Cash Flow Statements</i>	IAS 7 - Demostración de los flujos de caja (<i>Cash Flow Statements</i>)	NBC T 16.6 – Demostraciones Contables
IPSAS 3 - <i>Net Surplus or Deficit for the Period - Fundamental Errors and Changing in Accounting Policies</i>	IAS 8 - Políticas contables, alteraciones de estimativas y Errores	NBC T 16.4 – Transacciones en el Sector Público (PFCs – <i>Accrual Basis</i>)
	(Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)	
IPSAS 4 - <i>The Effects of changes in Foreign Exchange Rates</i>	IAS 21 - Efectos de las alteraciones en las tasas de cambio (<i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>)	N/A
IPSAS 5 - <i>Borrowing Costs</i>	IAS 23 - Costes de préstamos (<i>Borrowing Costs</i>)	N/A
IPSAS 6 - <i>Consolidated Financial Statements – Accounting for Controlled Entities</i>	IAS 27 - Demostraciones financieras consolidadas y contabilidad para	NBC T 16.7 – Consolidación de las Demostraciones Contables
	inversiones en subsidiarias (<i>Consolidated and Separate Financial Statements</i>)	

IPSAS/IFAC	IAS-IFRS/IASB	NBCTSPs/CFC
IPSAS 7 - <i>Accounting for Investments in Associates</i>	IAS 28 - Contabilidad para inversiones en Asociadas (<i>Investments in Associates</i>)	NBC T 16.10 – Evaluación y Mensuración de Activos y Pasivos en Entidades del Sector Público
		NBC T 16.2 – Patrimonio y Sistemas Contables
IPSAS 8 - <i>Financial Reporting of Interests in Joint Ventures</i>	IAS 31 - Tratamiento contable de participación en emprendimientos en conjunto (<i>Interests in Joint Ventures</i>)	NBC T 16.10 – Evaluación y Mensuración de Activos y Pasivos en Entidades del Sector Público (Inversiones Permanentes - participaciones en empresas y en consorcios públicos o público-privados)
IPSAS 9 - <i>Revenue from Exchange Transactions</i>	IAS 18 - Ingresos (<i>Revenue</i>)	Resolución 1.111/07 CFC – PFCs – Principio de Competencia (Accrual Basis) Decreto 3 STN/MPOG – Ingresos bajo enfoques Presupuestario y Patrimonial.
		NBC T 16.6 – Demostraciones Contables – Demostración del Resultado Económico (Coste de Oportunidad)
IPSAS 10 - <i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>	IAS 29 - Demostraciones financieras en economías hiperinflacionarias (<i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>)	Resolución 1.111/07 – PFCs – Actualización Monetaria
IPSAS 11 - <i>Construction Contracts</i>	IAS 11 - Contratos de construcción (<i>Construction Contracts</i>)	N/A
IPSAS 12 - <i>Inventories</i>	IAS 2 - Estoques (<i>Inventories</i>)	NBC T 16.10 – Evaluación y Mensuración de Activos y Pasivos en Entidades del Sector Público
IPSAS 13 – <i>Leases</i>	IAS 17 - Arrendamientos (<i>Leases</i>)	N/A
IPSAS 14 - <i>Events after the Reporting Date</i>	IAS 10 - Eventos subsecuentes a la fecha del balance patrimonial (<i>Events after the Balance Sheet Date</i>)	N/A
IPSAS 15 - <i>Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i>	IAS 32 - Instrumentos Financieros: divulgación y presentación (<i>Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i>)	N/A
IPSAS 16 - <i>Investment Property</i>	IAS 40 - Propiedades para inversión (<i>Investment Property</i>)	N/A
IPSAS 17 - <i>Property, Plant and Equipment</i>	IAS 16 - Activo Inmovilizado (<i>Property, Plant and Equipment</i>)	NBC T 16.2 – Patrimonio y Sistemas Contables
		NBC T 16.5 – Registro Contable
		NBC T 16.9 – Depreciación, Amortización y Agotamiento
IPSAS 18 - <i>Segment Reporting</i>	IAS 14 - Informes por segmento (<i>Segment Reporting</i>)	NBC T 16.1 – Conceptuación, Objeto y Campo de Aplicación
		(Unidad Contable)
IPSAS 19 - <i>Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets</i>	IAS 37 - Provisiones, pasivos y activos contingentes (<i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>)	NBC T 16.8 – Control Interno
		NBC T 16.10 – Evaluación y Mensuración de Activos y Pasivos en Entidades del Sector Público

IPSAS/IFAC	IAS-IFRS/IASB	NBCTSPs/CFC
IPSAS 20 - <i>Related Party Disclosures</i>	IAS 24 - Divulgaciones de las partes relacionadas (<i>Related Party Disclosures</i>)	N/A
IPSAS 21 - <i>Impairment of Non-cash-generating Assets</i>	IAS 36 - Reducción en el valor recuperable de activos (<i>Impairment of Assets</i>)	NBC T 16.10 – Evaluación y Mensuración de Activos y Pasivos en Entidades del Sector Público
IPSAS 22 - <i>Disclosure of Financial Information About the General Government Sector</i>	N/A	N/A
IPSAS 23 - <i>Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)</i>		Resolución 1.111/07 – PFCs – Principio de Competencia.
		Demostración del Resultado Económico (Coste de Oportunidad)
IPSAS 24 - <i>Presentation of Budget Information in Financial Statements</i>		NBC T 16.3 – Planificación y sus Instrumentos bajo el Enfoque Contable
IPSAS 25 - <i>Employee Benefits</i>		N/A
IPSAS 26 - <i>Impairment of Cash-Generating Assets</i>		NBC T 16.10 – Evaluación y Mensuración de Activos y Pasivos en Entidades del Sector Público

Cuadro 1: Convergencia IPSAS x IAS/IFRS x NBCASPs

Fuente: Elaborado por los Autores

El nivel de convergencia presentado por las NBCTSPs, con base en la relación presentada en el Cuadro 1 y en el análisis de cada tópico conceptual, se presenta en el Cuadro 2:

NBCTSPs	Tópicos Conceptuales	Total de Tópicos Válidos (a)	Tópicos Contemplados por las IPSAS Correspondientes (b)	Porcentual de Convergencia (b/a) X 100
NBCT 16.1	2 a 10	9	4,29	47,67%
NBCT 16.2	2 a 13	12	6,5	54,17%
NBCT 16.3	2 a 6	5	3,67	73,40%
NBCT 16.4	2 a 11	10	1	10,00%
NBCT 16.5	2 a 25	24	0	0,00%
NBCT 16.6	2 a 41	40	27,7	69,25%
NBCT 16.7	2 a 8	7	5	71,43%
NBCT 16.8	2 a 12	11	1	9,09%
NBCT 16.9	2 a 16	15	7,63	50,87%
NBCT 16.10	2, 4 a 40	38	15,5	40,79%

Cuadro 2: Porcentual de convergencia conceptual NBCTSPs/IPSAS

Fuente: Elaborado por los autores

La NBC T 16.1, comparada conceptualmente con las IPSAS 1 y 18, presenta los conceptos, objeto y campo de aplicación de las Normas Brasileñas de Contabilidad Aplicadas al Sector Público. Esta norma es convergente en los siguientes aspectos:

- Características de las informaciones, especialmente en relación a la comprensibilidad, utilidad, así como en el concepto de control de recursos vinculados al control social (IPAS 1 y 18).

- En el concepto de las normas y técnicas aplicadas al segmento (IPSAS 1).
- En la definición del campo de aplicación, de las entidades abarcadas y del nivel de aplicación de las normas — aplicación integral o parcial (IPSAS 1 y 18).
- En el concepto de unidad contable y su reflejo en la apuración de informaciones, control y consolidación (IPSAS 1 y 18).

El análisis de las IPSAS 1 y 18 revela que los conceptos de Patrimonio Público, Sector Público, Contabilidad Pública, Recurso Público y de Acciones de Promoción Social no son encontrados o detallados de la manera didáctica como en la NBCT 16.1. Esos conceptos representan en media el 52% de los tópicos presentados en la norma.

La NBC T 16.2, comparada conceptualmente con la IPSAS 7, dispone sobre el Patrimonio y Sistemas Contables. Esta norma es convergente en los siguientes aspectos:

- En lo que se refiere al concepto de circulante, no circulante, convertibilidad, exigibilidad y unidad contable, siendo este último un concepto repetitivo, pues la NBC T 16.1 también presenta esta definición.
- En relación a la clasificación del patrimonio público: Activo, Pasivo y Patrimonio Líquido, así como los conceptos asociados a cada uno.
- En relación a las características del activo circulante: de realización inmediata, hasta el término del ejercicio siguiente. También en relación a los otros activos, a clasificar en el grupo no circulante, cuando sus características no se encuadren en las anteriores.
- En relación a la clasificación del pasivo en circulante y no circulante, de acuerdo con el plazo de exigibilidad.

La referida norma internacional no define y/o contempla los conceptos vinculados a los tópicos restantes: Patrimonio Público (concepto repetitivo, también citado en la NBCT 16.1). No hay referencia sobre clasificación de pasivos cuando la entidad hace el papel de “fiel depositaria” de valores y/o retenciones de terceros; no hay referencia al concepto de sistema contable; y no hay claridad en la definición conceptual y de integración de subsistemas, como el presupuestario, financiero, patrimonial, de costes y de compensación, que son así definidos por la NBCT 16.2

La NBC T 16.3, comparada conceptualmente con la IPSAS 24, presenta conceptos asociados la planificación y sus instrumentos bajo el enfoque contable. Esta norma es convergente en los siguientes aspectos:

- Evaluación de desempeño y planificación de las entidades del sector público.
- En la evaluación del comparativo de metas programadas y metas realizadas, con las diferencias señalizadas en notas explicativas o demostrativos complementarios.
- En la evidenciación, en términos cuantitativos y cualitativos, de informaciones para la toma de decisiones (contenido, ejecución, implementación, evaluación).
- Informaciones a ser detalladas por metas, acciones, valores, año.

La norma brasileña resalta la importancia de la adopción de “planes jerárquicamente interconectados”, los cuales consisten en la definición de etapas de la planificación (programas y acciones) en los niveles estratégico y operacional, además de la evaluación de las restricciones en el desarrollo de esas etapas, así como de los resultados (impacto) obtenidos. Esa lógica en la definición de la planificación no es resaltada por la norma internacional.

La NBC T 16.4, comparada conceptualmente con la IPSAS 9, presenta los conceptos, sobre transacciones en el sector público. Esta norma es convergente en los siguientes aspectos:

- En el concepto de transacciones en el sector público, en la evaluación de eventos que promuevan alteraciones cualitativas y cuantitativas en el patrimonio, orientada según los principios y normas de contabilidad.

La norma internacional no menciona la clasificación de las transacciones del sector público en económico-financiera y administrativa. El concepto de variaciones patrimoniales y transacciones que involucran valores de terceros tampoco son contemplados de la manera sistemática que la NBCASP presenta.

La NBC T 16.5, comparada conceptualmente con la IPSAS 17, presenta los conceptos asociados al registro contable. El contenido de esa norma, de la forma como es expuesto, de las clasificaciones y naturaleza presentadas no converge con la referida norma internacional.

La NBC T 16.6, comparada conceptualmente con las IPSAS 1, 2, 18, 19, presenta el contenido sobre Demostraciones Contables. Aunque la norma sea repetitiva en conceptos sobre circulante, no circulante, convertibilidad, exigibilidad y unidad contable (conceptos también presentados en la NBCT 16.2). Esta norma es convergente en los siguientes aspectos:

- Concepto de circulante y no circulante; demostración contable como técnica; designaciones genéricas; versiones simplificadas de demostrativos; característica de la convertibilidad de activos; característica de la exigibilidad de obligaciones; esclarecimientos sobre métodos directo e indirecto referentes a flujos de caja.
- En la definición de demostraciones contables: Balance Patrimonial, Demostración del Flujo de Caja.
- Sobre la evidenciación en demostrativos anexos y notas explicativas.
- Sobre informaciones para registro extraídas de documentos comprobatorios.
- Sobre la identificación de la entidad, de la autoridad responsable y del contabilista que elaboró y emitió las demostraciones.
- Sobre la presentación de los valores del período anterior, para efectos de posibilidad de comparación.
- Sobre agrupamiento de algunas informaciones, de pequeño saldo, pero semejantes, en cuentas de designación genérica (materialidad).
- De la publicación de los saldos en unidades de millar o millón para efectos de publicación.
- Sobre las cuentas rectificadoras, reductoras del grupo de origen.
- En relación al Balance Patrimonial: concepto de activo, pasivo, patrimonio líquido y cuentas de compensación.
- En relación al Patrimonio Líquido tener su resultado segregado de los resultados acumulados de los períodos anteriores.
- En relación a la presentación de la clasificación circulante y no circulante.
- En relación al concepto de circulante y no circulante.
- En relación al orden de exigibilidad y convertibilidad.
- En relación a la demostración de los flujos de caja (concepto, método directo e indirecto, clasificación en caja generada por las actividades operacionales, de inversión y de financiación).
- En relación a las notas explicativas: concepto aplicaciones.

La referida norma brasileña no converge con las normas internacionales citadas anteriormente en los siguientes aspectos:

- No hay definición clara del balance presupuestario, balance financiero, de las demostraciones de variación patrimonial y demostración de resultado económico, aunque sea posible encontrar orientaciones de procedimientos que sean pre-requisitos para su elaboración, existe el concepto de ingresos, gastos y su clasificación en relación a la naturaleza y función, a su estimativa y realización. No hay referencia a variaciones cuantitativas y cualitativas, así como a los conceptos de ingresos económicos y coste de oportunidad.

- No fueron encontradas indicaciones sobre lugar de publicación o divulgación de los demostrativos contables (prensa oficial, medios electrónicos, medios de acceso y comunicación de las fechas de puesta a disposición de esas informaciones al público/sociedad, remesa a órganos de control interno y externo), aunque el énfasis sea en la divulgación de las informaciones y en la transparencia, no hay indicación directa de qué medio utilizar.

La NBC T 16.7, comparada conceptualmente con las IPSAS 6, 7 y 27, presenta los conceptos y orientaciones sobre Consolidación de las Demostraciones Contables. Esta norma es convergente en los siguientes aspectos:

- En relación al concepto de consolidación de las demostraciones contables y en relación a la relación de dependencia entre las entidades del sector público: Presupuestaria y Regimental. También en relación al concepto de unidad contable consolidada.
- La norma converge en lo referente a los procedimientos de consolidación: evaluación de la relación de dependencia, de la totalidad de las transacciones que involucran a las entidades, así como de la exclusión de los efectos de transacciones entre ellas.
- Sobre que las demostraciones sean analizadas en la misma fecha, con desfase aceptable de hasta 3 meses, cuyos efectos deberán ser divulgados en notas explicativas.
- Sobre informaciones complementarias que deberán constar en notas explicativas: identificación y características de las entidades participantes del proceso, procedimientos efectuados, razones de la adopción de criterios no uniformes, naturaleza y montante de ajustes, eventos subsecuentes al cierre.

Las normas internacionales no enfatizan la adopción de documentos auxiliares para registro de los procedimientos de consolidación de las entidades.

La NBC T 16.8, comparada conceptualmente con la IPSAS 19, presenta conceptos asociados al control interno. Esta norma es convergente en los siguientes aspectos:

- En el concepto de los riesgos y hechos imprevisibles que podrán afectar a la calidad de la información contable.

No hay referencia en la norma internacional del concepto de control interno, de su aplicación en los diversos niveles de la entidad, de la clasificación entre operacional, contable, normativo, así como sobre mapeado de riesgo, evaluación del riesgo y procedimientos de prevención, detección, monitoreado con auxilio de un sistema de informaciones.

La NBC T 16.9, comparada conceptualmente con las IPSAS 17 y 26, presenta los conceptos de Depreciación, Amortización y Agotamiento. Esta norma es convergente en los siguientes aspectos:

- Concepto de depreciación y amortización; definición del valor depreciable, valor residual y vida útil económica.
- En la orientación de revisión del valor residual y de la vida útil del activo, periódicamente.
- En el reconocimiento de la depreciación, amortización hasta el momento en que el valor líquido del bien sea igual a su valor residual, así como el inicio de ese reconocimiento debe iniciarse cuando el bien estuviere en condiciones de uso.
- Definición de los factores para estimativa de la vida útil de un activo: beneficios futuros, desgaste físico, obsolescencia tecnológica, límites legales o contractuales sobre el uso.
- Los métodos de apuración deberán ser compatibles con la vida útil y aplicados uniformemente.
- En relación a la orientación del cálculo de la depreciación para bienes inmuebles, que deberán tomar por base el coste de construcción, deducido el valor de los terrenos.
- En relación a la divulgación en notas explicativas: método utilizado, vida útil, valor contable bruto acompañado de los valores de depreciación, amortización, acumulados en el inicio y fin del período; y mudanzas efectuadas en cualquier información anterior.

Las divergencias están asociadas a la ausencia, en el contenido de las normas internacionales comparadas, del concepto asociado al término agotamiento, definición del valor contable bruto y valor contable líquido. Los aspectos asociados al registro de la depreciación, amortización y agotamiento, la indicación del reconocimiento en cuentas de resultado tampoco son mencionados en las IPSAS comparadas. Otros aspectos no contemplados por las IPSAS son:

el hecho de que activos que se tornan obsoletos o temporariamente inactivos continúan depreciando o amortizando, conforme el caso;

sobre definición de la vida útil por laudo técnico;

en el caso de bienes, cuando reevaluados, el cálculo de la depreciación, amortización o agotamiento deberá tener como base el nuevo valor;

indicación de algunos activos específicos, que no son depreciables como animales destinados a la exposición y a la preservación;

en relación a los métodos de apuración de la depreciación: suma de dígitos y el de unidades producidas;

La NBC T 16.10, comparada conceptualmente con las IPSAS 7, 8, 12, 17, 19, 21, 26, presenta los conceptos de la evaluación y mensuración de activos y pasivos en entidades del sector público. Esta norma es convergente en los siguientes aspectos:

- Definición de influencia significativa.
- Concepto de reevaluación.
- Concepto de reducción al valor recuperable.
- Concepto de Valor de mercado (*fair value*).
- Concepto de valor realizable líquido.
- Concepto de valor recuperable.
- Orientaciones sobre reconocimiento de los riesgos asociados a la no recepción de deudas.
- Orientaciones sobre evaluación de los derechos y obligaciones prefijados, ajustados a valor presente.
- Sobre las provisiones que deberán ser estimadas con base en los valores probables de realización para activos y de reconocimiento para pasivos.
- Sobre evaluación de estoques, registrados por el valor de adquisición, producción o de construcción.
- Sobre clasificación de los gastos de distribución, administración y financieros, considerados como gastos del período en que ocurren.
- Orientaciones sobre cuando el valor de adquisición, de producción o construcción fuere inferior al valor de mercado, este último deberá ser adoptado.
- En relación a las diferencias observadas en el stock (ajustes en la evaluación), deberán reflejar en cuentas de resultado.
- En relación a la adopción del método de equivalencia patrimonial cuando hay influencia significativa en la administración de una empresa, al contrario adoptar el método de coste. Todos los ajustes de esas transacciones deberán constar en cuentas de resultado.
- En relación al activo inmovilizado que deberá ser evaluado por el valor de adquisición, de producción o construcción, incluyendo gastos adicionales.
- Si el activo inmovilizado tuviere período de vida útil económica limitada, el cálculo de la depreciación y amortización deberá reflejar esa condición.
- Los gastos posteriores a la adquisición o registro del activo deberá ser incorporado a su valor solamente cuando el hecho proporcionar generación de beneficios futuros, caso contrario deberá ser clasificado como gasto del período en que ocurrió.
- Sobre reevaluación y reducción al valor recuperable (*impairment*) solamente en lo que se refiere a la adopción del valor justo o valor de mercado, en la fecha de encerramiento del balance. Los ajustes derivados de esas reevaluaciones deberán constar en cuentas de resultado.

El contenido de la referida norma brasileña que no es contemplado o no converge con las normas internacionales correspondientes es:

- conceptos de evaluación patrimonial, mensuración, valor de reevaluación, valor de adquisición, valor contable bruto, valor líquido contable;
- evaluación de las disponibilidades por el valor original. Cuando evaluados en moneda extranjera, deberá ser convertida a la tasa de cambio vigente en la fecha de balance;
- aplicaciones financieras de liquidez inmediata contabilizadas por el valor original, actualizadas hasta la fecha balance, y reflejos de la actualización registrados en resultado;
- evaluación de los derechos y obligaciones por el valor original. Cuando evaluados en moneda extranjera, deberá ser convertida la tasa de cambio vigente en la fecha de balance; cuando pos-fijados, deberán ser ajustados con los encargos debidos hasta la fecha del balance, con los reflejos en el resultado debidamente contabilizados;
- la norma brasileña define el coste medio ponderado para mensuración y evaluación de salidas para stock. La IPSAS 12 establece condiciones para adopción de los tres métodos a seguir: Precio Específico, Coste Medio y FIFO (*first in first out*).
- la referida norma brasileña orienta la evaluación del stock por el valor de mercado en el caso de deterioración física parcial, obsolescencia o factores análogos, mientras la IPSAS 12 orienta la evaluación por el valor realizable líquido;
- la norma brasileña define el criterio de evaluación por el valor realizable líquido para rechazos y residuos (stock), mientras la IPSAS 12 orienta el registro en gastos del período, sin constar en el coste de producción;
- definición del valor de mercado para stocks de animales y productos agrícolas cuando la actividad fuere considerada primaria y cuyos costes de producción sean de difícil mensuración. La IPSAS 12 hace referencia a la evaluación por el valor líquido de realización cuando la venta está asegurada;
- definición del valor de adquisición o producción para activos intangibles “derechos que tengan por objeto bienes incorpóreos”. La IPSAS 26 hace referencia a la evaluación por el valor justo;
- conceptos no contemplados en las IPSAS evaluadas:
 - Sobre evaluación de activos inmovilizados: obtenidos por donación, sobre transferencia de esos activos, sobre bienes de uso común que absorben o absorbieron recursos públicos.
 - Sobre activos intangibles: criterios de evaluación cuando obtenidos a título gratuito, evaluación de los gastos o resultados obtenidos después de la adquisición o registro de ellos.
 - Sobre el diferido: criterio de evaluación de las gastos pre-operacionales o gastos de reestructuración.
 - Sobre reevaluación y valor recuperable: definiciones sobre la imposibilidad de mensuración por el valor de mercado, estimación del valor justo (para bienes inmuebles específicos) a partir del valor de reposición, establecimiento del valor de reposición del activo con base en el precio de compra o construcción de bien semejante o similar.

5. CONCLUSIÓN

El análisis del estadio de convergencia conceptual entre las normas brasileñas de contabilidad aplicadas al sector público (NBCTSPs) y las IPSAS demostró que, por orden de convergencia evaluada, los tópicos referentes a la NBC T 16.3 – planificación y sus instrumentos bajo el enfoque contable – y NBC T 16.7 – consolidación de las demostraciones contables – fueron las normas que más convergieron con las IPSAS, presentando un porcentual de adherencia del 73,40% y el 71,43%, respectivamente. Las normas que presentaron un porcentual de adherencia por debajo del 10% de su base conceptual fueron:

NBC T 16.4 – transacciones en el sector público, NBC T 16.5 – registro contable y NBC T 16.8 – control interno. Se puede inferir que las normas que más convergieron mantengan en su esquema conceptos más relacionados a la actualidad global, en lo que atañe a la planificación y al proceso de consolidación de demostraciones. En lo que se refiere a transacciones en el sector público, registro contable y control interno, predominan las características propias (cultura, regulación, economía), lo que podrá justificar el pequeño porcentual de convergencia. Se identificó, en lo comparativo, que las IPSAS se presentan más encaminadas a la orientación del “cómo hacer”, mientras en las normas brasileñas predomina la exposición conceptual, argumentativa. Hay divergencias constantes en la evaluación de activos, principalmente en la adopción del valor justo, valor de mercado o valor realizable líquido, oriundos de prácticas contables diferenciadas. En contrapartida, la práctica brasileña es mucho más coherente en la clasificación de sistemas presupuestario, financiero, patrimonial y en la definición de demostrativos específicos para cada sistema, proporcionando el desempeño efectivo de la *accountability*.

6. REFERENCIAS

ANTHONY, Robert T. **Rethinking the Rules of Financial Accounting – Examining the Rules for Proper Reporting**. McGraw-Hill (USA), 2003.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade - **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**/ Conselho Federal de Contabilidade. 3. ed. Brasília: CFC, 2008.

IASB – International Accounting Standard Board. Discussion Paper – **Fair Value Measurements** (part 1), November 2006.

MANZANO, Mercedes Palacios; CONESA, Isabel Martínez. El proceso de armonización contable en latinoamérica: camino hacia las normas internacionales. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 39, p. 103-117, Set./Dez. 2005

POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no MERCOSUL: a profissão e o processo de emissão de normas – uma contribuição. **Caderno de Estudos FIECAFI**, nº12, São Paulo, FIECAFI, p.1-19, set/1995.

POPPER, (Sir) Karl Raimund. **A lógica da pesquisa científica**. 2. Edição. São Paulo. Cultrix, 1975

POPPER, (Sir) Karl Raimund. **Conjecturas e Refutações**. Brasília: Editora UNB, 1982.

SZUSTER, Natan; SZUSTER, Fortunnée Rechtman; SZUSTER, Flávia Rechtman. Contabilidade: atuais desafios e alternativa Para seu melhor desempenho. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, n. 38, p. 20 – 30, Maio/Ago. 2005

ZEFF, Stephen A. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. **The British Accounting Review**, n. 39, 2007