

Menos es más: principios para la contabilidad pública

James L. Chan

Universidad de Illinois de Chicago

Se exige a menudo a las Administraciones que obedezcan a normas de contabilidad uniformes con vistas a una mejor rendición de cuentas. Por ejemplo, debido a su sistema federal, los Estados Unidos tienen dos Comités de Normas de Contabilidad Pública: el Consejo Asesor de Normas de Contabilidad Federales (FASAB) para el Gobierno Federal, y el Comité de Normas de Contabilidad Pública (GASB) para los 50 Estados y los más de 87.000 gobiernos locales. Hasta la fecha, FASAB ha emitido 34 normas, y GASB, 48 normas; hay más normas pendientes de desarrollar. Cada una de las normas se dirigió a un problema real, desarrollado a través de un proceso cuidadosamente diseñado, y probablemente pasó una prueba de coste-beneficio. Con el tiempo, el número de normas ha crecido considerablemente.

Este documento propone un espacio de política de contabilidad de diez dimensiones para organizar las normas de contabilidad pública existentes y futuras. Se identifican las opciones a lo largo de cada dimensión, y las opciones elegidas por el FASAB y GASB se describen brevemente. Finalmente, se establece una propuesta de principios de contabilidad pública.

ESPACIO DE POLÍTICA DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Introducción

Al redactar normas, GASB y FASAB están aceptando algunas opciones y rechazando otras. ¿Cuáles son estas opciones? El autor pro-

pone el concepto de *espacio de política de contabilidad pública* para abarcar todas las alternativas de política de contabilidad pública concebibles. Por ejemplo, {principio de devengo, un fondo, principio de caja, información consolidada} es un conjunto de opciones alternativas de política contable. Pero el principio de devengo y el principio de caja son bases alternativas de contabilidad, mientras un fondo y una administración en su conjunto son entidades de información alternativas. Por consiguiente, el espacio de política de contabilidad pública se define en términos de varias dimensiones, entidad que informa y base de contabilidad, así como la longitud, anchura y profundidad definen un espacio tridimensional. Una vez que las dimensiones se identifican, las políticas alternativas pueden identificarse y establecerse a lo largo de cada una de estas dimensiones.

El lector que encuentra los conceptos de dimensión y espacio de política de contabilidad demasiado abstractos puede intentar ver su relevancia de la manera siguiente. Los estados financieros públicos norteamericanos se presentan acompañados de muchas notas, las primeras son un resumen de la contabilidad más importante y de las políticas de información financiera. Ese resumen pretende ser una reproducción de las normas GASB o FASAB que se usan para preparar los estados financieros. Si el resumen va a contar una historia coherente, tiene que contestar primero a la pregunta: ¿sobre qué políticas? Los aspectos o dimensiones de políticas de contabilidad pública deben ser menores que el número de políticas de contabilidad pública alternativas, porque, después de todo, se piensa que las dimensiones generalizan esas alternativas. Por ejemplo, la base presupuestaria, base de caja, principio de devengo modificado, el principio de devengo son cuatro alternativas a lo largo de la dimensión «del principio de contabilidad».

La siguiente sección intentará identificar todas las dimensiones del espacio de política de contabilidad pública.

DIEZ DIMENSIONES DEL ESPACIO DE POLÍTICA DE CONTABILIDAD

Las dimensiones del espacio de política de contabilidad pública corresponden a las áreas de preocupación de los contables públicos:

1. ¿Cuál debe ser la capacidad y objetivos del sistema de contabilidad pública?
2. ¿Cuál debe ser la relación entre el presupuesto público y sus cuentas y estados financieros?

3. ¿Cuál debe ser la contabilidad y la entidad que informa del gobierno?
4. ¿Cómo debe llevarse la contabilidad pública?
5. ¿Qué estados financieros son necesarios y cómo se interrelacionan?
6. ¿Debe tratar la contabilidad financiera sólo del pasado?
7. ¿Qué criterio debe usarse para reconocer algunos recursos como activos y algunas obligaciones como pasivo?
8. ¿Sobre qué activos y qué pasivos debe informarse en el balance?
9. ¿Cómo deben medirse los ingresos y los gastos?
10. ¿Cuál debe ser la unidad de medida financiera?

Estas preguntas se declaran afirmativamente como diez dimensiones, tal y como sigue:

1. Capacidad y objetivos.
2. Relación con el presupuesto.
3. Contabilidad y entidad que informa.
4. Arquitectura del sistema de contabilidad.
5. Estados financieros.
6. Realización (o enfoque temporal).
7. Reconocimiento.
8. Enfoque de medida.
9. Base de contabilidad.
10. Unidad de medida.

OPCIONES MÚLTIPLES A LO LARGO DE CADA DIMENSIÓN

Cada una de las preguntas anteriores puede contestarse de más de una manera. Así, el establecimiento de normas contables contesta a una serie de preguntas de opción múltiple. Las opciones se identifican más adelante.

1. **Capacidad y objetivos.** El sistema de contabilidad de una administración puede diseñarse para lograr uno o más de los siguientes objetivos:

- a) Seguimiento legal –incluyendo presupuestario– y cumplimiento contractual.

b) Medida precisa y comunicación de consecuencias financieras de decisiones y acciones pasadas.

c) Preparación de presupuestos y análisis del coste.

2. **Relación con el presupuesto.** Las posibles relaciones entre la contabilidad y el presupuesto incluyen:

a) La contabilidad sigue conceptos y normas de valoración presupuestarios.

b) Se usan normas presupuestarias para las comparaciones presupuesto-realidad.

c) Los conceptos de contabilidad y las normas de medida son independientes de aquellos del presupuesto.

d) El presupuesto usa conceptos y normas de valoración de la contabilidad.

3. **Contabilidad y la entidad que informa.** La posible contabilidad y los cuentadantes incluyen:

a) El gobierno su conjunto, junto con las entidades que posee o controla.

b) Sólo el gobierno en su conjunto.

c) Principales líneas de actividad (es decir, pública, negocio, fiduciario) y el gobierno en su conjunto.

d) Los componentes del gobierno, es decir, fondos, unidades orgánicas.

4. **Arquitectura del sistema de contabilidad.** El sistema de contabilidad podría ser:

a) Un solo sistema de entrada.

b) Un sistema de partida doble que esté basado en la ecuación de contabilidad: $\text{activos} = \text{pasivos} + \text{fondos propios}$. Teniendo en cuenta que prácticamente todos los sistemas de contabilidad financiera están basados en el sistema de partida doble, a partir de ahora este sistema de registro se da por supuesto.

5. **Estados financieros.** La opción de partida doble del sistema de registro y el modelo conceptual subyacente lleva a dos estados financieros fundamentales: un estado de situación financiera al final de un período, y un estado financiero para un período, con actuación financiera expresada en términos de cambios en el neto y, por consiguiente, cambios en activos y pasivos (Cuadro 1).

CUADRO I. POSICIÓN FINANCIERA Y ACTUACIÓN

ACCIÓN Y MEDIDAS DE FLUJO	ECUACIÓN DE CONTABILIDAD
Posición financiera al final del período t	$\text{Activos}_t - \text{Pasivos}_t = \text{Activos netos}_t$
Actuación financiera en período 1	Aumento disminución aumento disminución aumento disminución
Posición financiera al final de período $t + 1$	$\text{Activo}_{t+1} - \text{Pasivos}_{t+1} = \text{Activos netos}_{t+1}$

6. **Realización.** La realización significa esperar a las transacciones y acciones reales para confirmar especulaciones sobre el valor de un recurso u obligación. La contabilidad financiera podría admitir en el sistema de contabilidad:

- a) Sólo las consecuencias de lo que ha pasado, y/o
- b) Estimaciones de lo que no ha pasado en circunstancias limitadas (es decir, ganancias o pérdidas no realizadas de inversiones financieras).
- c) Estimaciones de lo que no ha pasado en muchas situaciones.

7. **Reconocimiento.** Relacionado con «la realización» son los criterios utilizados para definir ciertos recursos como activos y ciertas obligaciones como pasivos. El criterio de reconocimiento de activos podría incluir uno o más de los siguientes:

- a) Potencial de servicio futuro.
- b) Propiedad.
- c) Control.
- d) Como consecuencia de transacciones del pasado o acciones.

El criterio de reconocimiento de pasivos podría incluir:

- a) Salida de caja futura o prestación de servicio.
- b) No puede evitarse.
- c) Cantidades y tiempos definidos.
- d) Como consecuencia de transacciones o acciones del pasado.

8. **Enfoque de medida.** El enfoque de medida se refiere a hasta qué punto el campo de los activos y los pasivos se extiende tal y como se describe en el Cuadro 2. En ambos casos existe el problema de los tiempos: a corto plazo y/o a largo plazo, así como el tipo de activos y pasivos.

CUADRO 2. POSIBILIDADES DE ENFOQUE DE MEDIDA

ESQUEMA A: ACTIVOS			
Tiempos \ Tipo	Activos financieros	Activos no financieros	
		No capital	Capital
Actual	Sí/No	Sí/No	(Nulo)
No actual	Sí/No	Sí/No	Sí/No
ESQUEMA B: PASIVOS			
Tiempos \ Tipo	Pasivos operativos	Pasivos de capital	
		No capital	Capital
Actual	Sí/No	Sí/No	Sí/No
No actual	Sí/No	Sí/No	Sí/No

Los pasivos operativos son costes de servicio diferidos para futuros pagos (es decir, pensiones de jubilación y beneficios sanitarios). El pasivo de capital son préstamos para financiar la adquisición o construcción de recursos fijos.

9. **Base de contabilidad.** La base de contabilidad se refiere al método para medir los ingresos y gastos. Además de «la base presupuestaria», que no tiene un significado formal (que no sea incluir las obligaciones contractuales como gasto), las dos alternativas principales son:

- a) El principio de caja.
- b) El principio de devengo.

En la contabilidad comercial, donde la mayoría de las transacciones son intercambios recíprocos, el principio de devengo tiene un significado más estandarizado: los ingresos se reconocen en la medida en que los bienes son vendidos o los servicios prestados, es decir, basados en el esfuerzo de prestación de servicios y el cumplimiento de objetivos (SEA en inglés), con mucho más énfasis en el cumplimiento (ventas) que en el esfuerzo (producción). Los gastos son todos los activos usados y los pasivos en que se incurrieron para generar los ingresos así reconocidos. Unir las rentas y los gastos de esta manera da como resultado los ingresos. Este devengo, basado en «SEA», a veces se llama devengo completo, y también se usa para medir la actuación de actividades administrativas con perfil comercial.

La contabilidad de las actividades públicas y de los fondos públicos usa una base que no alcanza la base de contabilidad mediante de-

vengo completo. Exactamente lo que es no se ha clarificado totalmente. Los estados financieros para toda la Administración requeridos por la Declaración de GASB núm. 34 *utiliza el principio de devengo, en contraste con el principio de devengo modificado utilizado para preparar los estados financieros de los fondos públicos*. Cara a clarificar la magnitud de modificación de devengo y clarificar la idea de que el devengo es continuo y puede extenderse un poco o mucho, el autor sugiere la noción de grados de devengo (Cuadro 3).

CUADRO 3. LOS GRADOS DE DEVENGO

INGRESOS	GRADOS DE DEVENGO	GASTOS
Reconocimiento con base en los esfuerzos de servicio y logros (SEA).	Pleno (principio de devengo)	Reconocimiento activado al emparejar los ingresos con los recursos económicos utilizados para generarlos y la asunción de obligaciones sin tener en cuenta el tiempo.
Reconocimiento con base en la demanda legalmente ejecutable.	Fuerte	Gasto: el uso de recursos económicos (es decir, depreciación de activo de capital) y la asunción de obligaciones sin tener en cuenta el tiempo.
Reconocimiento con base en la disponibilidad de recursos financieros sin tener en cuenta los tiempos de conversión.	Moderado	Gasto: el uso de recursos financieros, e incurrimento en obligaciones financieras sin tener en cuenta los tiempos de las futuras salidas de caja.
Reconocimiento de caja en base a disponibilidad de recursos financieros actuales.	Suave (equivalente al devengo modificado de GASB)	Gasto: el uso de recursos financieros actuales y la asunción de obligaciones actuales.

10. **Unidad de medida.** En los Estados Unidos se da por hecho que el dólar es la unidad de medida en la contabilidad pública y en la información financiera. También el coste histórico se asume como el principio de valoración para los activos y pasivos. Pero hay otras posibilidades que se han discutido ampliamente en la literatura de contabilidad comercial, pero apenas se han explorado en la contabilidad pública:

Posibilidades para la unidad de medida:

- a) El dólar sin ajustar.

b) El dólar ajustado para cambios de nivel de precios generales (es decir, inflación).

c) El dólar ajustado para cambios de nivel de precios específicos.

Posibilidades para el principio de valoración de activos:

a) Coste histórico.

b) El coste histórico ajustado a los cambios de nivel de precios.

c) Neto sobre el valor realizable.

d) Coste del reemplazo actual.

e) Valor presente de flujos de caja futuros.

Posibilidades para el principio de valoración de obligación:

a) Cantidad contractual.

b) Valor presente de cantidades futuras.

c) Valor actuarial (con la incertidumbre y otros factores tenidos en cuenta) de cantidades futuras.

Para resumir, hay diez dimensiones en el espacio de políticas de contabilidad pública. A lo largo de cada dimensión hay a menudo más de una posible opción. La aplicación de normas de contabilidad supone actividades a dos niveles: 1) secuenciación de las dimensiones para ajustar la programación de fijación de normas, y 2) para cada dimensión, decidiendo qué opción u opciones son adecuadas para requerir o permitir su uso.

Profesores y profesionales en otros países puede que no tengan tiempo, aun cuando tengan interés, en conocer todas, las más de ochenta normas de FASAB y de GASB. Por consiguiente, el próximo apartado muestra las opciones incluidas en las normas GASB y FASAB en el contexto de las diez dimensiones.

UNA CARACTERIZACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA NORTEAMERICANAS

La caracterización de las normas de contabilidad pública norteamericanas pretende describir esas normas en términos de las opciones identificadas anteriormente. Esto es una caracterización de alto nivel para informar al lector sobre los rasgos más significativos de los dos conjuntos de normas de contabilidad pública norteamericanas. La información adicional está disponible en las publicaciones de los Comités y en los sitios web: www.fasab.gov y www.gasb.org.

CAPACIDAD Y OBJETIVOS. LA RELACIÓN CON EL PRESUPUESTO

Tanto FASAB como GASB enfocan sus normas a la contabilidad financiera –la medida y la comunicación de consecuencias financieras de decisiones y acciones del pasado– y al objetivo general de informes financieros externos. Sin embargo, ambos Comités reconocen que un sistema de contabilidad pública requiere la capacidad de supervisar el cumplimiento legal –incluyendo el presupuestario– y contractual, y la necesidad de otros informes (con un fin especial). Este énfasis en la información externa tiene que ser visto como una adición a los objetivos iniciales de eliminar la penetrante corrupción financiera y de apoyo a la dirección financiera.

Con respecto a la relación entre la contabilidad financiera y el presupuesto, tanto FASAB como GASB no están autorizados o no se permite determinar conceptos presupuestarios o fijar normas presupuestarias. Sin embargo, la contabilidad pública no puede evitar interactuar con el presupuesto público. Las interacciones tienen lugar de varias formas bajo las diferentes normas:

- Se usan conceptos presupuestarios y normas a medida en la preparación de informes de ejecución de presupuesto durante el ejercicio fiscal, tanto en el Gobierno Federal como en los Estados y los gobiernos locales.
- Se hacen comparaciones de ejecutado a presupuestado en los estados financieros de cierre del año, tanto en los Estados como en los gobiernos locales, pero no en los estados financieros del Gobierno Federal en su conjunto o en sus agencias.
- Cuando la base presupuestaria difiere del principio de contabilidad, se reconcilian las cifras preparadas bajo las diferentes normas (es decir, explicándolo) en los informes de los gobiernos tanto federal como del Estado/local.
- Las normas de GASB y de FASAB no están limitadas por normas presupuestarias (es decir, las obligaciones se reconocen sin tener en cuenta si están financiadas o no). Del mismo modo, el presupuesto público norteamericano generalmente no usa conceptos de contabilidad y las normas de medida (es decir, la perspectiva a largo plazo del balance y la base de devengo, reconociendo activos y pasivos).

CONTABILIDAD Y LA ENTIDAD FINANCIERA QUE INFORMA

Tanto FASAB como GASB requieren la preparación de estados financieros de todo el gobierno que no incluyen actividades fiducia-

rias. Sin embargo, los estados financieros del conjunto del Gobierno Federal son consolidados, con una columna para el gobierno en su conjunto. Una entidad que informa de un estado o de un gobierno local incluye al gobierno principal, y en presentación discreta, las unidades ante las que el gobierno es financieramente responsable. Además, se informa separadamente sobre las actividades públicas del gobierno principal y sobre las actividades comerciales separadamente, antes de que éstas se sumen en el total del gobierno en su conjunto. En contraste, las interacciones entre las actividades federales (es decir, el fondo general y los fondos de la Seguridad Social) se describe en un estado financiero.

Prácticamente todas las principales agencias públicas federales preparan y publican por separado estados financieros utilizando normas de FASAB. Los Estados y los gobiernos locales no publican normalmente estados financieros por departamento. Más bien, los estados financieros por fondo se considera que son una parte integral de los estados financieros básicos de una administración, junto con los estados financieros de toda la administración, en los estados financieros anuales que incluyen todo el gobierno (CAFR, en inglés).

ARQUITECTURA DE SISTEMA DE CONTABILIDAD Y LOS ESTADOS FINANCIEROS

Las normas de FASAB y de GASB están basadas en la premisa de que las Administraciones usan el sistema de registro de partida doble. Ambos Comités no prescriben cuadros de cuentas y dejan esta tarea a los gobiernos. En el caso del Gobierno Federal, el Servicio de Dirección Financiera del Ministerio de Hacienda exige a las agencias federales que adopten los requisitos del Libro Mayor General. GASB sólo les exige a los gobiernos que utilicen una terminología uniforme y una clasificación de las cuentas.

La adopción implícita del sistema de registro de partida doble por FASAB y GASB da como resultado dos estados financieros fundamentales: un estado de posición financiera al final de un período, y un estado de actuación financiera para un período para todas las Administraciones. Sin embargo, el Gobierno Federal publica también, por separado, un estado del gobierno en su conjunto de los ingresos por caja, los desembolsos y los balances; hay dos programaciones, por consiguiente, para reconciliar las cifras de déficit basadas en devengo, para contar los déficit y las cifras del balance de caja. Hay, sin embargo, unos estados financieros independientes de la Seguridad Social.

Hay estados financieros adicionales principalmente relacionados con la ejecución del presupuesto de la agencia federal, que rinde cuentas e información sobre los fondos de los estados/gobiernos locales.

REALIZACIÓN

Tanto FASAB como GASB están limitados por sus estatutos a centrar su actuación ordinaria a la contabilidad en general y a la contabilidad financiera en particular. (FASAB ha dedicado una cantidad limitada de tiempo y dos normas a la contabilidad de costes, aunque identifica sus normas explícitamente como normas de contabilidad financiera.) Esta dirección estratégica implica un compromiso con el principio de realización en la contabilidad financiera. El principio de la realización dice básicamente que la contabilidad financiera trata principalmente de las consecuencias de lo que ha pasado y no compromete proyecciones o especulaciones sobre lo que quiere (o no quiere) que pase. Así, el mantenimiento diferido no es medido a la hora de informar sobre los estados financieros, pero podría descubrirse en las notas de los estados financieros o en otra parte del informe financiero.

El compromiso con el principio de realización no evita que la contabilidad financiera considere el presente y las consecuencias financieras futuras de transacciones o acciones pasadas. Por ejemplo, el cálculo de gasto de depreciación y provisión para cuentas incobrables requieren de las dos estimaciones sobre el futuro. Pero en ambos casos el punto de arranque son las transacciones o acciones que han pasado.

EL RECONOCIMIENTO, ENFOQUE DE MEDIDA Y BASE DE CONTABILIDAD

Tanto FASAB como GASB utilizan unos criterios similares para reconocer ciertos recursos como activos y ciertas obligaciones como pasivos. El criterio de reconocimiento de los recursos incluye todo lo siguiente: *a)* que tenga un futuro potencial de servicio; *b)* que la propiedad pública o el control efectivo sea público, y *c)* que sea una consecuencia de transacciones o acciones pasadas. Para complementar el informe presentado, el Gobierno Federal describe «los recursos de gestión» en programas separados. GASB no ha dado una orientación específica con respecto a la presentación de los activos fuera del balance.

El criterio de reconocimiento de obligación incluye todo lo siguiente: *a)* necesidad de futuras salidas de caja o entrega de servicios; *b)* que sea inevitable y que haya cantidades definidas y tiempos, y *c)* que sea una consecuencia de transacciones o acciones del pasado. Para complementar la presentación parcial, el Gobierno Federal describe «las responsabilidades de la gestión» en programas separados. (Hay debates actualmente sobre si el pasivo de la Seguridad Social pública federal es un pasivo que se sitúa fuera del balance o un pasivo del balance.)

La aplicación del criterio de reconocimiento del pasivo excluye el reconocimiento de pasivos bajo contratos pendientes de ejecución (es decir, no realizados) como pasivo. Las normas GASB requieren que se informe de las obligaciones contractuales como una clasificación del fondo del balance (un aumento en el fondo de balance reservado, compensado por una disminución en fondo de balance no reservado). Las normas FASAB requieren la publicación de estas obligaciones como parte de la declaración sobre las fuentes y usos de los recursos presupuestarios a nivel de la institución.

Los criterios reconocidos anteriormente se diseñan teniendo en cuenta las interacciones de la Administración con terceras partes externas. Los balances de los organismos federales contienen los activos internos y los pasivos internos de la Administración. En particular, en una práctica que parece desviarse del principio de realización, las agencias públicas federales reconocen recursos presupuestarios (asignaciones del Congreso) como un activo. Esto nos lleva a reconocer las asignaciones como un aumento en los activos internos de la Administración, es decir, «el fondo del balance junto a la Tesorería», que entonces deja a la luz el reconocimiento de asignaciones no gastadas como parte de los recursos netos de los organismos.

En términos del gran escenario, GASB y FASAB han dado pasos de gigante ampliando el punto de medida del balance. En particular, el Gobierno Federal destaca por informar sobre los Activos cedidos y los Pasivos cedidos de una forma exhaustiva –los recursos federales y las responsabilidades que no alcanzan el criterio de reconocimiento anterior, o no puede medirse factiblemente en términos financieros–. Así, las Administraciones americanas a todos los niveles publican una amplia gama de recursos financieros y de recursos no financieros, incluyendo infraestructuras y otros activos del capital (Cuadro 4).

CUADRO 4. PUNTO DE MEDIDA: ACTIVOS

ESQUEMA A: ACTIVOS			
Tiempos \ Tipo	Recursos financieros	Recursos no financieros	
		No capital	Capital
Actual	Sí	Sí	No aplicable
No actual	Sí	Sí	Sí

Las Administraciones norteamericanas han hecho bien en reconocer, medir e informar sobre las obligaciones a corto plazo. Sin embargo, es en el área de las obligaciones a largo plazo en la que los problemas y controversias abundan. Se recuerda que el esquema B del Cuadro 2 plantea una clasificación conceptual para obligaciones en dos dimensiones: actual contra no actual, y pasivo de capital (fijo) contra pasivo operativo (circulante). Esta clasificación puede ayudarnos a analizar los distintivos problemas de reconocimiento de obligación del Gobierno Federal y de los gobiernos estatales/locales.

El Gobierno Federal no clasifica sus obligaciones en términos de pasivo fijo y pasivo circulante, en parte porque el Gobierno Federal no tiene un presupuesto que deba ser financiado mediante préstamos específicos para gastos de capital en su conjunto. Así es imposible saber: *a)* el tamaño del déficit del Gobierno Federal, y *b)* cuánto de lo prestado es para la adquisición de capital. El Gobierno Federal reconoce pensiones y beneficios que deberá pagar a sus empleados civiles y militares, tanto en activo como jubilados.

Los estados y los gobiernos locales norteamericanos normalmente dividen sus presupuestos entre presupuestos operativos y presupuestos de capital. Normalmente se requiere por ley que los presupuestos operativos sean equilibrados, y los presupuestos de capital generalmente son financiados, pidiendo prestado a largo plazo y mediante concesiones de capital, y algunos ingresos corrientes si es posible. Como los bonos emitidos para la adquisición de capital están sujetos a vigilancia detallada y al escrutinio del mercado de capital, es en el área del pasivo fijo donde GASB ha ejercido más presión e influencia. Hay dos tipos de deudas operativas: el primer tipo es explícitamente cuando se pide prestado para cubrir déficit operativos; el segundo tipo es el coste de los servicios actuales, difiriendo al futuro el pago. GASB ha emitido varias normas para requerir a los estados y a los gobiernos locales –como empleadores y como patrocinadores de los planes o sistemas de pensiones de los empleados públicos– a publicar información a largo plazo sobre sus obligaciones actuariales no dota-

das de fondos, tanto para las prestaciones por pensiones como para otras prestaciones para después de la jubilación (OPEB, en inglés), especialmente los servicios sanitarios.

El reconocimiento de la deuda operativa a largo plazo está orientado hacia una mayor implantación del criterio de devengo. En principio, las normas de GASB y de FASAB están a favor de un fuerte criterio de devengo. A ese nivel, el coste de servicios públicos incluyen no sólo los desembolsos de caja (es decir, los sueldos pagados), un aumento en el pasivo circulante (es decir, sueldos a pagar a corto plazo), pero también un aumento en el pasivo a largo plazo (es decir, pensiones y prestaciones por pensiones y por otras prestaciones después de la jubilación) y el coste de usar activos de capital (es decir, gasto de depreciación). El reto está en la aplicación de estas perspicaces normas a la hora de informar y, finalmente, motivar a los políticos a que suban los impuestos para amortizar obligaciones no dotadas.

Desde el punto de vista de los ingresos, GASB y FASAB también se comprometen con un fuerte criterio de devengo, en principio reconociendo que los impuestos, las concesiones y otros ingresos suponen transacciones que no son producto de intercambios. El Gobierno Federal ha admitido cándidamente que usa una base de caja en el Impuesto sobre la Renta (que supone aproximadamente 90% de sus ingresos totales) probablemente porque: *a*) el gobierno recauda la mayoría de los impuestos en dinero en efectivo a través del sistema de retención de la nómina del empleado y los pagos periódicos de impuestos estimados de los negocios, y *b*) es demasiado costoso medir los ingresos del impuesto con base en la demanda legalmente ejecutable.

UNIDAD DE MEDIDA

Ni FASAB ni GASB han emitido normas que traten específicamente con el tema de la unidad de medida. La falta de una medida financiera válida y fiable ha sido un obstáculo para la integración de los «Activos cedidos» en el balance del Gobierno Federal. Además, desde que la medida financiera es inadecuada para calibrar esfuerzos de servicio y logros, el GASB ha mantenido su informe sobre «SEA» activo.

Por defecto, las Administraciones americanas usan el dólar nominal como unidad de medida para la información contable y financiera. No hay ningún ajuste para los cambios de nivel de precios generales o específicos. Del mismo modo, la base del coste histórico

se utiliza sin considerar activamente el uso sistemático de alternativas como el valor realizable neto, coste corriente de reemplazo y el valor actual de flujos de caja futuros. Sin embargo, normalmente se usan valoraciones actuariales en relación con la medida de las cantidades correspondientes a las pensiones y a las obligaciones «OPEB».

En conclusión, incluso sin una coordinación abierta, las normas GASB y FASAB han logrado un grado de convergencia al punto de que nosotros podemos intentar, al menos, hacer algunos estados generales sobre la contabilidad de la Administración norteamericana y las normas de información financiera. Esto se expone en el siguiente apartado.

DIEZ PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Por razones jurisdiccionales, FASAB y GASB han estado presentando, respectivamente, principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP en inglés), aplicables al Gobierno Federal y para los Estados y los gobiernos locales. A pesar de las numerosas diferencias en sus normas, ambos Comités favorecen la plena publicidad para demostrar y valorar la rendición de cuentas públicas, y los dos utilizan esencialmente el mismo proceso, aunque sus amplias estructuras de gobierno son bastante diferentes. Hay suficientes rasgos comunes, por consiguiente, para constituir un conjunto de principios de contabilidad para la Administración pública norteamericana.

A continuación intentamos formular un conjunto de principios de contabilidad para la Administración pública norteamericana. La palabra «principios» se escoge para distinguirlos de «normas» establecidas por GASB y FASAB y para enfatizar que éstos son más amplios y más generales que la mayoría de las normas. Pero se intenta que los principios sean más concretos que un marco conceptual. Como FASAB y GASB han producido tantos conjuntos de normas hasta la fecha, es necesario y vale la pena generalizarlos en la medida de lo posible. GASB y FASAB han producido de forma periódica «codificaciones» de sus normas. Pero las codificaciones son grandes recopilaciones de disposiciones existentes de las normas para tomar en cuenta, *addenda*, enmiendas y revocaciones. Los principios siguientes, sin embargo, son más una sublimación que una condensación de normas actuales. Hay que dejar claro que éstos son el producto del esfuerzo de un académico por hacer que tengan sentido las normas de contabilidad pública norteamericanas, y éstos no tienen ninguna validez oficial.

Principio 1. **Capacidad del sistema de contabilidad y objetivos.** El sistema de contabilidad de una administración debe tener la capacidad de apoyar la dirección financiera, así como proporcionar información para mostrar y obligar al cumplimiento legal y presupuestario y a la responsabilidad financiera. Cuando la información financiera se dirija a usuarios externos, se espera que esté en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP en inglés) aplicables.

Principio 2. **Relación con el presupuesto.** Las Administraciones deben preparar y hacer públicos sus presupuestos anuales en términos de ingresos previstos y gastos autorizados. El rendimiento financiero real y el esperado deben compararse, y debe usarse la base presupuestaria durante el ejercicio y el final de año. Cuando haya diferencias en el alcance y métodos de medida, la información presupuestaria y de contabilidad debe conciliarse.

Principio 3. **Contabilidad y entidad que informa.** Contabilidad y entidades que informan se identifican con base en la autoridad que rinde cuentas y que toma decisiones. Estas entidades deben incluir a todos los órganos de la administración correspondiente y sus componentes, así como a las organizaciones legalmente separadas, pero financieramente interdependientes. Los datos financieros deben ser suficientemente desagregados para permitir una combinación flexible de entidades con fines diferentes.

Principio 4. **Arquitectura del sistema de contabilidad.** La contabilidad pública debe usar la partida doble como método de registro y debe basarse en la ecuación de contabilidad siguiente: activo = pasivo + fondos propios, donde los cambios en los recursos netos se refleja en ingresos y gastos. Debe usarse de forma coherente un plan de cuentas que presente la clasificación de estos elementos de la ecuación de contabilidad a lo largo del ciclo de información presupuestario, contable y financiero.

Principio 5. **Estados financieros.** Los estados financieros son el centro de los informes financieros intermedios y anuales. En virtud de las relaciones entre los elementos de la ecuación de contabilidad, el estado de posición financiera está relacionado con el estado de rendimiento financiero, y el estado de flujos de efectivo se relaciona con los balances de caja. Cada administración debe preparar y debe hacer público un conjunto de estados financieros de toda su administración, así como los estados financieros por fondo o departamentos. Los estados financieros de toda la administración deben diseñarse para presentar las relaciones financieras internas más importantes.

Se podrían hacer presentaciones adicionales requeridas o discrecionales para suplementar y complementar estos estados financieros fundamentales.

Principio 6. **Realización o la orientación histórica.** Los datos de la contabilidad financiera reflejan los efectos de transacciones y acciones pasadas en la posición financiera, el rendimiento financiero y los flujos de caja de una entidad. Esta orientación histórica constriñe los estados financieros sobre los que se informa sobre los resultados principalmente realizados y a usar el costo histórico como el método de valoración básico.

Principio 7. **Reconocimiento de contabilidad.** Los recursos económicos capaces de producir futuros beneficios y aquellos adquiridos, poseídos o controlados por una entidad deben considerarse como sus recursos. Deben considerarse las obligaciones de una entidad de pagar dinero en efectivo o proporcionar servicios como consecuencia de las transacciones y acciones pasadas como sus obligaciones. Los activos netos o los resultados del balance resultan de activos compensados a través de obligaciones. Las obligaciones contractuales no son pasivos y pueden incluirse en el activo neto o en los fondos de balance. Si se informa de los activos intra-administrativos y de las obligaciones, éstos deben identificarse claramente.

Principio 8. **Enfoque de medida.** El estado de posición financiera debe tener un enfoque de medida amplio. Como tal, el activo abarca los activos de capital, además de los recursos financieros a corto y largo plazo, y el pasivo, tanto la deuda de capital como la deuda operativa abarcan sin tener en cuenta el tiempo de su vencimiento. Los activos y los pasivos deben ser clasificados para facilitar la valoración de la liquidez de la entidad y su solvencia.

Principio 9. **Base de contabilidad.** La Administración debe adoptar una base de contabilidad de devengo, aunque hay varios grados de devengo. Devengo pleno de ingresos en las transacciones de intercambio que deben ser basadas en los esfuerzos de servicio y lo cumplido, y los gastos relacionados son el coste de todos los activos usados y todas las obligaciones en que se incurrieron para generar el activo. Los grados de devengo varían del devengo suave al devengo moderado y al devengo fuerte. Éstos difieren en términos de los activos y pasivos, que son incluidos en ingresos y gastos (o gastado). Qué grado de devengo a adoptar depende de los objetivos de medición de ingresos y el coste del servicio, y debe ser orientado por consideraciones de coste y beneficio.

Principio 10. *Unidad de medida*. Normalmente no se ajustan los registros financieros y los estados financieros por disminución (o aumento) en el poder adquisitivo de la unidad de la medida, es decir, el dólar. Sin embargo, durante los períodos de inflación significativa, debe ajustarse la información sobre tendencia financiera. Si las obligaciones ocurren durante un largo período de tiempo, la valoración actuarial debe aplicarse.

Este documento ha descrito las normas promulgadas por el Comité Asesor para las Normas de Contabilidad Federales (FASAB, en inglés) y el Comité de Normas de Contabilidad Pública (GASB, en inglés). Desde sus establecimientos –FASAB en 1990 y GASB en 1984– estos Comités han emitido un total de 82 normas (las 34 de FASAB y las 48 de GASB) y han resuelto con éxito muchos temas de información de contabilidad y de finanzas. Siguiendo el espíritu de «el café express» –menos volumen para mayor potencia–, este documento ha ofrecido diez principios para que de una ojeada el lector internacional pueda capturar la esencia de la contabilidad pública norteamericana.

REFERENCIAS Y LAS LECTURAS ADICIONALES

FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD (FASAB): *Statements of Federal Financial Accounting Standards and Statements of Federal Financial Accounting Concepts*; los comentarios originales, codificación y documentos generados para el procedimiento están disponibles en www.fasab.gov

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB): *Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, Original Pronouncements and Codification* y documentos generados para el procedimiento están disponibles para su compra del GASB, www.gasb.org.