

# **EL PROGRESO DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN EL PERÚ Y LA PARADOJA DE UNA ABSTENCIÓN DE OPINIÓN POR PARTE DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL SECTOR PÚBLICO DE 2014**

**Por Alfredo Rodríguez Neira**

## **Asunto**

Los estados financieros consolidados del sector público, preparados por la Dirección General de Contabilidad Pública (DGCP) contenidos en la Cuenta General de la República correspondiente al periodo 2014, y examinados por la Contraloría General de la República (CGR), han merecido una nota desaprobatoria por parte de la última, la que ha optado por abstenerse de emitir opinión sobre esos estados financieros. La argumentación expuesta en nota de prensa de la CGR, informa que ello se debió principalmente a las limitaciones y falta de evidencia de auditoría apropiada. La misma nota de prensa señala que el Estado no puede tener información financiera de ese tipo, y que “aquellas personas que están más familiarizadas con temas contables lo saben”.

Por su parte, el dictamen de auditoría 2014 emitido por la CGR menciona dos aspectos que sustentan la abstención de opinión. El primero está referido a los resultados de auditoría de la muestra seleccionada para el examen de los estados financieros individuales, muestra que refleja: opiniones sin salvedades (llamadas limpias en el dictamen de la CGR, aunque el calificativo de limpio no existe en la literatura aplicable); opiniones con salvedades (desviaciones que no afectan la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto); opiniones adversas (afirmaciones de que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera y resultados por desviaciones de importancia detectadas); y dictámenes con abstención de opinión (originadas en limitaciones para verificar información reflejada en los estados financieros). Las abstenciones de opinión, representaron el 27% de activos, el 23% de gastos y el 18% de ingresos, al ser medidos en relación con el total de activos, gastos e ingresos de las entidades individuales auditadas, según se desprenden del párrafo 4 del dictamen de la CGR.

El segundo aspecto que sustenta la abstención de opinión, es que no fue posible para la CGR, “validar la fiabilidad, verificabilidad y consistencia de la aplicación de la política contable de propiedad, planta y equipo, con una base de datos actualizada en las áreas de control patrimonial”. Esto se menciona en el párrafo 6 del dictamen de la CGR.

Como quiera que la CGR expusiera estos hechos en el Congreso de la República, y yo soy contador público que sabe, permítanme alcanzar algunos comentarios respecto de los asuntos contables contenidos en el razonamiento de la CGR.

## **Resumen**

Los estados financieros consolidados resultan de la acumulación de información de todo el sector público, preparada por las entidades gubernamentales y las empresas públicas financieras y no financieras. La información individual de cada entidad es

responsabilidad de sus órganos administrativos, y cada una de esas entidades tiene un auditor o un equipo de auditores permanente de la CGR, encargado de monitorear a la entidad. La DGCP no cuenta con esa facilidad.

El dictamen de auditoría de la CGR cuestiona la consistencia de la metodología dispuesta por la DGCP para la revaluación (re-expresión de valor) de activos inmobiliarios de propiedad del Estado. Esa metodología contempla la aplicación de alternativas, siguiendo un orden de prelación que privilegia el uso de tasaciones cuando estuvieron disponibles, y en donde no existen tasaciones, el uso de indicadores de formación bruta de capital - construcción del INEI para inmuebles, y otros valores estimados por organismos competentes como CAPECO y valores arancelarios para terrenos.

El modelo contable de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) recomendado mundialmente, y cuyo uso es fomentado por organismos como el BM, BID y FMI, sustenta plenamente la metodología contenida en la Directiva sobre revaluación de activos y otros, que emitió la DGCP. . Además, cuestionar la utilización de indicadores distintos en la revaluación de activos, argumentando inconsistencia, equivale a señalar que el PBI medido en valores constantes y determinado a partir del PBI a valores corrientes aplicando índices diversos, también sería, per se inconsistente.

Solamente para propósitos de reflexión en una perspectiva de costo – beneficio, aspecto contemplado en los fundamentos contables, asumiendo que la tasación de un inmueble costara solamente S/. 1 000, aunque no existen servicios de tasación de este valor, y estimando en 50 000 las unidades de activo inmobiliario propiedad del Estado Peruano, se hubiera requerido de S/. 50 millones para satisfacer el uso de la misma metodología. Esto hubiera sido absurdo.

Sobre el mismo asunto, no es nuevo en la legislación el uso de valores revaluados para transferir activos inmovilizados de una entidad o empresa pública a otra, y ello nunca ha sido cuestionado. Tampoco lo han sido los dispositivos que señalan que los activos que se transfieren mediante venta al sector privado, deben ser objeto de revaluación. Estos dispositivos hacen que algunos activos se muestren a valores revaluados y otros al costo, y no se ha cuestionado la consistencia de la información por ello.

Además, se ha cuestionado la inexistencia de bases de datos apropiadas de activos inmobiliarios para proceder a la revaluación. Ocurre que los activos revaluados son aquellos adquiridos o construidos hasta el 2013, y ni en ese año ni en los anteriores recientes revisados, existe un dictamen que mencione esa debilidad. Ello, no obstante, que esos estados financieros hasta 2013 también fueron auditados por la CGR.

La misma Directiva emitida por la DGCP ha permitido la incorporación de diversos activos antes no reconocidos en la contabilidad, lo que constituye también una medida acertada para su control.

También es importante notar, que de no haberse emitido la directiva de revaluación por la DGCP, no se habría producido un reajuste de los valores contables en una época en que los precios específicos de los inmuebles han sufrido incrementos

significativos, lo que no habría llevado a una representación de información contable que sea confiable.

El avance notable de la calidad de la información del sector gubernamental en los últimos años es notable. La emisión de políticas contables por orientación a las NICSP; de procedimientos de aplicación de esas políticas contables; de disposiciones de saneamiento contable que mejoraron el contenido de los estados financieros, de mejora en los procesos de acumulación y validación contable, del proceso de consolidación, entre diversos otros aspectos, han contribuido al desarrollo de información financiera de calidad en el sector gubernamental. Esto es apreciado de manera muy significativa por la comunidad contable del sector gubernamental en los países de la región LAC. Ciertamente faltan tareas por ejecutar.

### **La Dirección General de Contabilidad Pública y su responsabilidad frente a los estados financieros del sector público en su conjunto**

La Dirección General de Contabilidad Pública – DGCP, del MEF, tiene entre sus funciones, la de consolidar información financiera que preparan las entidades que administran y ejecutan recursos públicos asignados y/o que controlan activos de propiedad del Estado. Esas entidades incluyen a las del sector gubernamental y a las empresas públicas.

Para consolidar información financiera en la DGCP se recibe información de entrada sin modificarla, pero sujeta a validaciones al interior de la información y a cruces de información, fundamentalmente saldos, entre las entidades del sector público, con el propósito de agregar calidad a esa información.

Además, es responsabilidad de la DGCP la emisión de normas contables de aplicación en el sector público. Esa Dirección ha trabajado en el desarrollo de un modelo contable orientado a partir de las Normas Internacionales de Contabilidad Pública – NICSP, que emite la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC, por sus siglas en inglés), el que continúa en construcción, con avances concretos significativos. A partir de dichas NICSP, la DGCP emite instructivos o procedimientos cuyo propósito es el de mostrar cómo se aplican los distintos aspectos de esas NICSP. También ha actualizado el Plan Contable Gubernamental, herramienta para el reconocimiento contable. Distintos aspectos de estos procedimientos han sido expuestos en eventos internacionales auspiciados por el BID, BM y FMI, y son compartidos y estudiados en el desarrollo de modelos similares en diversos países de la región de LAC.

Otro hito importante para el desarrollo de la contabilidad del sector gubernamental, es el referido a las normas emitidas sobre saneamiento contable. La falta de toma de decisiones en las entidades para sincerar el contenido de los bienes que controlan, los pasivos asumidos y los componentes patrimoniales, condujo a la DGCP a emitir procedimientos de aplicación específicos con el propósito de extraer lo inexistente y agregar lo faltante. Producto de ello, las cuentas públicas reflejan activos que aun siendo propiedad del Estado, no estaban contabilizados antes del saneamiento. Debo hacer notar que las cuentas anteriores auditadas también por la CGR no cuestionaron la magnitud de esos faltantes.

El dictamen sobre los estados financieros consolidados del sector público emitido por la CGR señala que la DGCP del MEF es responsable de la preparación y presentación de estos estados financieros (el subrayado es mío), que en el primer párrafo del dictamen están referidos a los que resultan de los procesos de integración y consolidación. Esta constituye una declaración insuficiente que conduce a error. Como expliqué antes, la DGCP consolida información contable, de la que es responsable la alta dirección de cada entidad gubernamental. Además, técnicamente no existe ningún estado financiero integrado, sino solamente, consolidado.

### **La continuidad de la contabilidad y la información que se refleja en los estados financieros**

La contabilidad financiera, objeto de auditoría financiera por parte de la CGR o terceros por ellos seleccionados, refleja, por un lado los flujos de recursos del periodo, recibidos y entregados, y por el otro, los saldos o stocks que se mantienen para atender necesidades futuras, o lo que es lo mismo, esos saldos, que en contabilidad se llaman activos, deben reflejar el potencial de servicio en la atención de esas necesidades. Ciertamente, esos saldos se muestran conjuntamente con el financiamiento recibido y los recursos patrimoniales asignados a las entidades.

La acumulación de saldos proviene en el caso de los bienes inmobiliarios, edificaciones y terrenos, de decenas de años atrás, como el edificio del Congreso, el Estadio Nacional, o diferentes colegios de los llamados emblemáticos, entre muchas otras propiedades. La mayoría de estos bienes antiguos se han reflejados a un valor neto de S/. 0 (cero Nuevos soles), en diversos estados financieros anteriores a 2014. Ello, no obstante, no dio lugar a calificación alguna por parte de auditores externos y la CGR, a pesar que era evidente su uso continuado. Para corregir ello, en 2014 se emitió una directiva, para modificar la vida útil de los activos, revaluar la propiedad inmobiliaria, identificar bienes inmuebles no reconocidos en los estados financieros y hacer otras mejoras de presentación.

Cuando la CGR cuestiona la disponibilidad de bases de datos apropiadas para proceder a revaluar, la que se efectúa solamente sobre bienes hasta el 2013, es válido preguntarse porque no anticipo esta circunstancia en opiniones de auditoría de años anteriores, también auditados por ellos.

### **Metodología para la modificación de la vida útil de edificios, revaluación de edificios y terrenos, identificación e incorporación de terrenos en administración funcional y reclasificación de propiedades de inversión en las entidades gubernamentales**

Los propósitos de la directiva emitida por la DGCP exponiendo la metodología descrita en el propio título de la directiva fueron: a) el reflejar de manera más aproximada la vida útil de los activos propiedad del Estado; b) el agregar expresión de valor en un mercado de bienes inmobiliarios con fuerte crecimiento en los últimos, al menos, 10 años, impulsando los precios hacia arriba, mediante su revaluación; c) la identificación e incorporación de bienes no reconocidos previamente en la contabilidad; y, d) la presentación de los activos inmobiliarios para distinguir cuáles son usados en la administración de la cosa pública, y cuales se mantienen para generar rentas y apreciaciones de valor.

Esta metodología ha sido cuestionada por la CGR, respecto del uso consistente de las bases de medición en la revaluación de terrenos de acuerdo a la NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo, sobre lo que comento a continuación.

Las bases de medición, más apropiadamente, los métodos de revaluación (re-expresión de valor) permitidos por la Directiva bajo comentario, corresponden, siguiendo un orden de prelación de “más preferible a menos preferible”, a los siguientes:

- a. Tasación, practicada por peritos externos o internos, sustentados en informes de tasación. Esta alternativa esta prescrita por la NICSP 17, ¶ 45). Quien no cuenta con los informes de tasación, optará por la siguiente alternativa.
- b. Actualización por índices, determinados a partir del Índice de Formación Bruta de Capital Fijo – Componente de construcción (IFBK), que compila y publica el INEI. Esta segunda opción es también compatible con la NICSP 17, ¶ 48, última parte.
- c. En el caso de terrenos, además de la tasación en primer orden de prelación, se permite el uso de valores estimados por organismos competentes, como CAPECO por ejemplo. El INEI no compila estadísticas para bienes no producidos como terrenos, y las estadísticas que prepara el Banco Central de Reserva, son limitadas en su muestra y de reciente compilación.
- d. De no contarse con valores de tasación, ni estimaciones confiables de organismos competentes para terrenos, se optará por el valor arancelario.

Todas las metodologías descritas son permitidas por la NICSP 17, tal vez excluyendo los valores arancelarios. Sin embargo, estos últimos, aunque menores que los valores de mercado, reflejan una actualización de valor mediante índices que siguen en el MVCS una metodología distinta a la del IFBK en el INEI.

El uso inconsistente de las bases de medición argumentada por la CGR no resulta de una lectura completa de la NICSP 17, que no contiene prescripción específica que permita concluir en inconsistencias. Con esta racionalidad económica, de la cuál debe derivarse la contable, el PBI a valores constantes sería inconsistente, pues se utilizan distintos índices para modificar ese PBI de valores corrientes a valores constantes.

Más bien la inconsistencia está referida en la NICSP 17, ¶ 53, a que la revaluación debe efectuarse para clases completas de activos de propiedad, planta y equipo, “para evitar la inclusión en los estados financieros de partidas que serían una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas”.

Abunda en el orden de la legislación interna, situaciones similares contenidas en otros dispositivos de ley. Por ejemplo, cuando se transfieren activos de electrificación rural de una entidad gubernamental a una empresa pública, la última debe incorporarlos a valores revaluados. Ello hace que la empresa pública tenga activos de la misma clase (instalaciones eléctricas), tanto a valores revaluados como a valores históricos. De hecho en la actividad empresarial del Estado bajo la supervisión del FONAFE, se mezclan los dos modelos de medición, el costo y el valor revaluado, y la CGR nunca ha efectuado comentarios sobre ello en sus dictámenes de auditoría. Lo mismo ocurre con todos los activos propiedad del Estado que han sido concesionados.

Lo mismo ocurre en la legislación referida a la venta de activos del Estado a terceros o el sector privado. La regla es que los activos deben medirse a su valor revaluado y al menos por periodos de tiempo cortos también existirán activos medidos a valores revaluados y al costo, sin que ello sea cuestionado.

### **Las abstenciones de opinión en los estados financieros individuales y su impacto en los estados financieros acumulados**

Una de las dos razones de la CGR para abstenerse de emitir opinión a los estados financieros consolidados del sector público es la magnitud de los impactos de las cifras de los estados financieros observados y con abstención de opinión.

Técnicamente, si en los estados financieros individuales, la opinión con salvedades (errores o desviaciones que no afectan a los estados financieros en su conjunto), esas opiniones no podrían amparar una abstención de opinión en los estados financieros consolidados, por un orden de magnitudes o importancia relativa. Por ello, el uso de ese elemento está errado para sustentar una abstención de opinión por parte de la CGR.

Sí debe evaluarse si las abstenciones de opinión en los estados financieros individuales tienen impacto para abstenerse de opinar en los estados financieros consolidados. Ello requiere la medición de la importancia relativa o materialidad por parte del auditor, en este caso la CGR. Para que ello ocurra tendría que haberse fijado un umbral de materialidad, el que no existe, por lo que queda a discreción, inclusive de un juicio profesional cambiante. Ello podría ser demostrado por un análisis serial de la materialidad evidenciada en dictámenes de años anteriores de la CGR.

Otro aspecto importante en el entendimiento de lo que significa una abstención de opinión, es el referido a sus alcances. Esa opinión no significa que faltan activos del Estado, o que no se han reconocido las obligaciones de deuda pública u otras, o que los ingresos y los gastos no fueron ejecutados. Tampoco significa que existe alguna observación al impacto financiero de los actos de corrupción, varios de ellos de cuantía que se estima significativa, descubiertos, por ejemplo, en gobiernos regionales. Este último aspecto, el de los efectos financieros descubiertos por actos de corrupción, ni siquiera es mencionado por la CGR al evaluar la presentación razonable de la información financiera en el sector público. Ciertamente no he visto un dictamen de una CGR de otro país, y he leído varios a lo largo del tiempo, que contenga comentarios respecto del impacto financiero de los actos de corrupción. Tal vez ello se deba en parte, a que como sociedad no estamos preparados para ello.

### **El dictamen de la CGR y la base normativa**

Como cualquier otro dictamen de auditoría financiera, el de la CGR sobre los estados financieros consolidados del sector público, informa que esos estados deben ser preparados observando, en este caso, “los principios de contabilidad aplicables al sector gubernamental, que tienen su base en los principios de contabilidad generalmente aceptados en el Perú, y normas legales vigentes aplicables (párrafo 2 del dictamen).

Esos principios de contabilidad antes referidos son los que emite de acuerdo a ley la DGCP y que permiten un ordenamiento y facilitan la homogeneidad en la preparación de estados financieros para todo el sector gubernamental. Por lo tanto, si esa es la base de preparación de información financiera, entonces el auditor, en este caso la CGR, no puede cuestionar y menos incorporar como causal de abstención de opinión, el uso de un dispositivo contable de ley existente. Hacerlo, equivale a señalar que un abogado profesional en la defensa de una causa judicial, argumentara como causal de derecho que no está de acuerdo con la ley. Ambas ciencias, la de la contabilidad y la del derecho corresponden al campo de las ciencias normativas, lo que equivale a señalar que se podrá cuestionar la correcta aplicación del dispositivo, pero no su esencia, para fines de emitir una opinión sobre los estados financieros.

### **Las mejoras en la contabilidad del sector público**

He acompañado a la DGCP casi desde la creación del ente predecesor, la Contaduría Pública de la Nación hace más de veinte años, y observado avances significativos en la calidad de la información. Hoy se cuenta con un modelo ordenado, por referencia a estándares internacionales, con procedimientos basados en argumentaciones técnicas antes ni siquiera reflexionados al formular los estados financieros del Estado en cualquier país. La incorporación de procesos de control contable, para facilitar labores de control ampliadas también son evidentes para los que auditan o fiscalizan a las entidades gubernamentales. Los estados financieros consolidados de hoy representan mejor lo que el Estado tiene, debe, recibe y gasta. Así, la contabilidad cumple diversos cometidos: dar cuenta de lo que el Estado administra y cuyo propietario es la sociedad en su conjunto; expone información para que los organismos de control hagan su tarea; y resulta así, en una herramienta de utilidad para frenar actos de corrupción.

Por ello, resulta paradójico, que mientras más se progresa, se entienda menos lo que la contabilidad representa o muestra.

Alfredo Rodríguez Neira

17 de setiembre de 2015