

ANTINOMIAS DEL REALISMO EN LA REGULACIÓN CONTABLE PÚBLICA: EL CASO DE LOS BIENES DE USO¹

Carlos Mario Vargas Restrepo²

Universidad Católica de Oriente, Colombia - Artículo Tipo 1. Investigación Científica y Tecnológica

Recibido: 06 de agosto de 2013 - Aceptado: 04 de junio de 2014

RESUMEN:

El realismo corresponde a la postura filosófica que sostiene que los fenómenos existen de manera independiente de la conciencia del sujeto. En materia contable, éste existe en la medida en que las organizaciones intentan representar la realidad. Este trabajo tuvo como objetivo analizar dicha representación respecto de las propiedades, planta y equipo en las entidades del gobierno general, considerando las posturas del realismo contable. Dicho análisis se efectuó desde una perspectiva crítico-interpretativa en la que adquiere relevancia el método hermenéutico. Como resultado, el proceso investigativo permitió evidenciar algunas antinomias en la emisión de estándares de contabilidad que generan importantes tensiones entre las posturas del realismo y la regulación contable. Lo anterior afecta la adecuada medición, reconocimiento y revelación de los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales, distorsionando la realidad que se pretende reflejar.

Palabras Clave:

Realismo, Realismo contable, Bienes de uso, Estándares contables, IPSAS 17.
JEL: M48, M41, G18

Si va a referenciar este artículo / To quote this article / se for citar este artigo

Vargas, C. (2014). Antinomias del realismo en la regulación contable pública: El caso de los bienes de uso, *Revista Económicas CUC*, 35 (1), 107-122.

¹ Este artículo es resultado del proyecto de investigación “Realismo y estándares contables” inscrito ante la Dirección de Investigación y Desarrollo de la Universidad Católica de Oriente. Grupo de Investigación FACEA, Línea Contabilidad y Finanzas.

² Contador Público, especialista en Gestión Tributaria, Magister en Gestión de Organizaciones, estudiante de doctorado en Ciencias Contables Universidad de los Andes (Mérida). Docente – Investigador Universidad Católica de Oriente, Rionegro (Antioquia), Colombia. Grupo de Investigación FACEA, Línea Contabilidad y Finanzas. E-mail: cvargas@uco.edu.co.

Antinomies of realism in public accounting regulation: The case of assets

ABSTRACT

Realism corresponds to the philosophical position which states that phenomena exist independently from the consciousness of the subject. In accounting, it exists in the extent to organizations attempt to represent reality. This work aimed to analyze such representation in respect of properties, plant and equipment in general government entities, considering the positions of accounting realism. This analysis was carried out from a critical-interpretive perspective in which the hermeneutical method becomes relevant. As a result, the investigative process allowed the researcher to evidence some antinomies in issuing accounting standards that generate significant tensions between the positions of realism and accounting regulation. This affects proper measurement, recognition and disclosure of economic, financial, social and environmental facts, distorting the reality that is intended to reflect.

Keywords:

Realism, Accounting realism, fixed assets, Accounting standards, IPSAS 17.

Antinomias do realismo na regulação contábil pública: O caso dos bens de uso

RESUMO

O realismo corresponde à posição filosófica que sustenta que os fenômenos existem de maneira independente da consciência do sujeito. Em contabilidade, isto existe na medida em que as organizações tentam representar a realidade. Este trabalho teve como objetivo analisar essa representação em relação aos bens, planta e pessoal nas entidades do governo geral, considerando as posições do realismo contábil. Esta análise é feita a partir de um ponto de vista crítico-interpretativo onde adquire relevância o método hermenêutico. Como resultado, o processo de pesquisa permitiu evidenciar algumas contradições evidentes na emissão de normas de contabilidade que geram importantes tensões entre as posições do realismo e a regulação contábil. Isso afeta a adequada mensuração, reconhecimento e divulgação dos fatos econômicos, financeiros, sociais e ambientais, distorcendo a realidade que pretende refletir.

Palavras-chave:

Realismo, Realismo contábil, bens de uso, Normas contábeis, IPSAS 17.

Introducción

La construcción de conocimiento científico se enmarca en paradigmas o corrientes de pensamiento. Estos paradigmas se encuentran integrados y vinculados entre sí por dimensiones epistemológicas (la forma de abordar el objeto por parte del sujeto: postura objetiva o subjetiva), metodológicas (el modo de acceder al conocimiento: metodologías, métodos y técnicas de investigación) y ontológicas (naturaleza del objeto y creencia del sujeto respecto de la realidad). Aunque las tres dimensiones son inseparables en los procesos investigativos, en este documento se analiza únicamente el supuesto ontológico en la representación contable de la realidad.

Las reflexiones ontológicas se ciernen sobre idealismo y realismo. Según el primero, los objetos poseen un ser ideal, es decir, no hay cosas reales, independientes de la conciencia (Hessen, 1997). De otro lado, el realismo es, de acuerdo con el autor, aquella posición según la cual hay cosas reales, independientes de la conciencia, es decir, del pensamiento. Lo anterior significa, que la realidad existe sin intervención del sujeto, es decir, los fenómenos existen de manera independiente, externa y anterior a la conciencia del sujeto.

Es sobre esta postura realista de la que se ocupa este trabajo, el cual pretende reflejar el realismo desde la perspectiva contable, aplicado en un caso concreto de representación de la realidad concerniente a las propiedades, planta y equipos en las entidades públicas del gobierno general; un grupo notable dentro de la estructura de activos de la Nación, pero que presenta algunas situaciones que tienen incidencia sobre la confiabilidad de la información revelada. Para conseguirlo, el trabajo se divide en tres partes. En la primera se plantea el realismo en el pensamiento contable. En la segunda parte se

exponen aspectos relevantes en torno a la representación de la realidad contable en el sector público, concretamente en lo que se refiere a las propiedades, planta y equipos; para terminar finalmente en una discusión frente a las antinomias del realismo en la regulación contable pública, a partir de los planteamientos efectuados en los apartes precedentes.

El realismo contable

Como se anotó en la parte introductoria, el realismo sostiene que las cosas existen de forma real e independiente a la conciencia de un sujeto; luego no necesitan la intervención de este último para existir. De acuerdo con esto, los fenómenos o cosas están dados en la realidad y son anteriores al hombre y en la medida en que éste los descubre es que surge el problema de representar tales fenómenos o cosas.

La contabilidad cumple una importante actividad de representación de la realidad, o por lo menos de una porción de ésta: las organizaciones. En efecto, Rebaza (2007), interpretando a Morgan, expone que la contabilidad forma parte de un proceso más amplio y extenso de la construcción de la realidad y sólo produce visiones parciales y parcializadas de la misma. Esta representación es de alguna manera parcializada toda vez que se limita a las transacciones o hechos económicos. Se hace la medición “cuantitativa” de algunos hechos objeto de registro y posterior revelación, pero se da menos importancia a los caracteres cualitativos con los que también se puede contribuir a representar adecuadamente la realidad. No obstante, los estándares internacionales de contabilidad le otorgan mucha importancia a la revelación cualitativa de los diferentes hechos a través de las notas a los estados financieros. Con todo,

La contabilidad como conocimiento, es una disciplina depositaria que tiene la misión de dar a conocer la realidad a partir de su percepción. Además, interpreta y representa esa realidad con sus concepciones e instrumentos denotados por la historia en su proximidad con las aplicaciones y desarrollo del pensamiento contable. (Machado, 2009, p.42).

Señalar a las organizaciones como foco de representación de la realidad por parte de la contabilidad no significa que sea algo limitado. Por el contrario, en la actualidad se conciben como sistemas abiertos que sostienen relaciones de intercambio con el entorno (sociedad, Estado, ambiente natural, competidores, mercado global y *stakeholders*³³, entre otros). Como puede inferirse, en el escenario actual la realidad organizacional se amplía y se puede tornar en cierta medida difícil para efectos de su adecuada representación. Se hace necesario por tanto, trascender de los métodos de representación convencional sustentados en el principio de la partida doble, hacia modelos alternativos en los que se pueda dar cuenta de la complejidad de las organizaciones, por ejemplo, el modelo capas de cebolla –OMR⁴⁴ por sus siglas en inglés- propuesto por Mattessich (2006) que contempla la realidad físico-química, biológica, mental (humana) y social.

Ahora bien, lo anterior ha servido como sustento para señalar precisamente que las organizaciones y el contexto en el que operan son reales y subyacen de manera independiente a los sujetos (contables) –premisas fundamentales del realismo-, con lo que se da pie para afirmar que el realismo contable en efecto, existe. En este

³ Trabajadores, organizaciones sociales, accionistas y proveedores y en general y en general los terceros, actores clave que se ven afectados por las decisiones de una organización.

⁴ *Onion Model of Reality*

sentido, Casal & Peña (2009) anotan que el realismo contable existe, su realidad es indiscutible y su existencia es un hecho constatable. Aún más, el Consejo de Estándares de Contabilidad Financiera (2008) –FASB⁵⁵–, en sus pronunciamientos originales sobre las normas de contabilidad financiera, específicamente en el parágrafo 63 del concepto número dos sobre características cualitativas de la información financiera, considera que los fenómenos contables existen independientemente del sujeto. Efectivamente, este parágrafo señala que:

La fidelidad de representación es la correspondencia o acuerdo entre una medida o una descripción y el fenómeno que pretende representar. En la contabilidad, los fenómenos que se representan son los recursos económicos y las obligaciones y las transacciones y eventos que cambian esos recursos y obligaciones. (FASB, 2008, p. CON2-18).

Por su parte, en la doctrina filosófica y contable se han desarrollado cinco supuestos en torno al realismo contable (Cuadro 1). En primer lugar, aparece el realismo externo, para el que la realidad externa existe independientemente de la representación contable que la describe (Rebaza, 2007), lo cual guarda coherencia con lo que, desde el pensamiento filosófico, prescribe el realismo en términos generales. Lo anterior sugiere que el fenómeno percibido de la realidad no se afecta con el reconocimiento contable que se efectúe del mismo. Este planteamiento sin embargo, aunque limita la realidad a un mero registro y revelación por la partida doble, resulta parcialmente cierto al considerar que existen fenómenos físicos y otros que son elaborados por los contadores.

⁵ *Financial Accounting Standards Board*

Realismo contable				
Realismo externo	Representación fidedigna	Relativismo conceptual	Juicios subjetivos	Compromiso con el realismo

Cuadro 1. Supuestos relacionados con el realismo contable.

Fuente: Rebaza (2007).

Las realidades físicas son de alguna manera objetivas y se podría señalar que existen de manera independiente; es el caso de los activos movibles o fijos. Pero de otro lado, existen fenómenos que son elaborados socialmente con características y efectos económico-legales, cuya naturaleza es subjetiva, esto es, existen pero no de manera independiente a las personas; por ejemplo las cuentas por cobrar o los pasivos contingentes. Nótese que este primer supuesto concuerda con la corriente de pensadores que considera a la contabilidad como una “ciencia factual, dedicada a la comprensión de la realidad, y a cuyos efectos desarrolla técnicas de medición para poder describirla” (Carrizo & León, 2007, p. 5).

Otro aspecto que se debe tener en cuenta en este supuesto, es que la contabilidad establece lineamientos para la realidad que intenta representar. Esto se ilustra de alguna manera en el criterio discrecional bajo el cual se establece la provisión para protección de cuentas por cobrar, la vida útil de un activo, el diferimiento de una partida del activo o del pasivo, entre otros.

En segundo lugar, se encuentra la representación fidedigna en razón de la cual “la «verdad» se define como la correspondencia entre la representación contable y las características de la realidad externa que se desea representar” (Rebaza, 2007, p. 21). Por tanto, la representación contable es verdadera si al menos de manera aproximada, responde a las características y propiedades de la realidad independiente

que intenta mostrar - teoría de la correspondencia de la verdad-. Esta es una de las concepciones de verdad en la contabilidad. Concretamente dentro de los enfoques regulativos, se encuentra la vertiente latina o también denominada contabilidad forense, en la cual la contabilidad responde a un marco normativo establecido dentro del cual opera. Bajo esta vertiente emergen diversas concepciones de verdad: (i) la verdad como justificación según la cual todo hecho económico debe estar jurídicamente soportado –un asunto probatorio-, (ii) la verdad como coherencia entre el derecho positivo y los registros contables –razonabilidad de las cifras financieras-, y (iii) la contabilidad como correspondencia de las normas y de la contabilidad misma con la realidad –fidedignidad - (Franco, 2012).

Esta última concepción es la que precisamente tiene relación con el segundo supuesto en torno al realismo contable. Aún más, los principios y las normas mercantiles exigen que la contabilidad revele de manera fiel y fidedigna la realidad de un ente económico. No obstante lo anterior, este supuesto presenta una dificultad: los informes contables no lo logran con todas sus características y propiedades. La variedad de usuarios, cada uno con necesidades de información distintas, hace complejo el asunto de representación y revelación de la realidad por parte de la contabilidad. En efecto, en la última parte de este trabajo se detallan algunas antinomias que evidencian de una u otra manera esta dificultad

y la complejidad existente para representarla y asegurar la correspondencia entre la revelación contable de los diferentes hechos con la realidad de tales hechos.

En tercer lugar se tiene el supuesto del relativismo conceptual de los esquemas informativos, en virtud del cual “los esquemas conceptuales que representan la realidad económica son construidos socialmente y, en última instancia, reposan en normas y valores no verificables empíricamente” (Rebaza, 2007, p. 22). Como se puede notar, este también se enmarca dentro del enfoque regulativo de la contabilidad, concretamente en la vertiente latina en la que la contabilidad posee un alto componente de regulación. Bajo esta perspectiva, las características normativas de la contabilidad se encuentran incluidas en los marcos conceptuales (objetivos, definiciones, procedimientos...) y normas técnicas de medición, reconocimiento y revelación.

De otro lado, la representación contable de la realidad requiere de la subjetividad de los sujetos –emisores de normas-, la cual es plasmada en las definiciones que hacen respecto de lo que entienden por dicha realidad. De esta manera se establece un lenguaje común que posibilita la comunicación de información por parte de la contabilidad, -de alguna manera uno de los fines últimos de ésta-. Igualmente debe involucrar algunos elementos subjetivos tales como la definición de vida útil o del método de depreciación más adecuado, la provisión de cartera, entre otros, por parte de los contables. Así mismo, el relativismo conceptual plantea la posibilidad de establecer u acoger otros esquemas conceptuales para describir y representar la realidad económica y financiera de una entidad o para representar realidades particulares. Es el caso de los estados financieros de propósito especial contemplados en la norma colombiana (decreto 2649 de 1993) dentro de los que se encuentran el

balance inicial, las declaraciones tributarias y otros estados preparados sobre una base distinta de los principios contables generalmente aceptados.

En cuarto lugar están los juicios subjetivos. De acuerdo con Rebaza (2007),

Los juicios de valor contables son siempre el producto de un punto de vista particular. Por tal razón, ningún método científico se encuentra en condiciones de observar o descubrir la verdad contable. En otros términos, en la perspectiva contable la verdad no es un hecho empírico a ser descubierto, es más bien una interpretación fabricada (p. 22).

Este cuarto supuesto del realismo contable tiene correspondencia con el enfoque anglosajón que propende por dar relevancia a la información suministrada a los diferentes usuarios. En este sentido, este enfoque establece directrices para la revelación de hechos económicos y presentación de estados financieros de propósito general, es decir, importa más la revelación de la información que la regulación de ésta.

Y por último, el quinto supuesto se refiere al compromiso con el realismo, según el cual “el conocimiento es epistemológicamente objetivo en la medida en que la comunidad científica tiene sus propios criterios para evaluar o justificar evidencias relacionadas con los fenómenos investigados” (Rebaza, 2007, p. 23). Las representaciones de la realidad que se hacen desde la contabilidad se someten según este supuesto, a la consideración de la comunidad contable, quien las valida o no, de conformidad con los cánones que considere apropiados o con los que haya construido para el efecto.

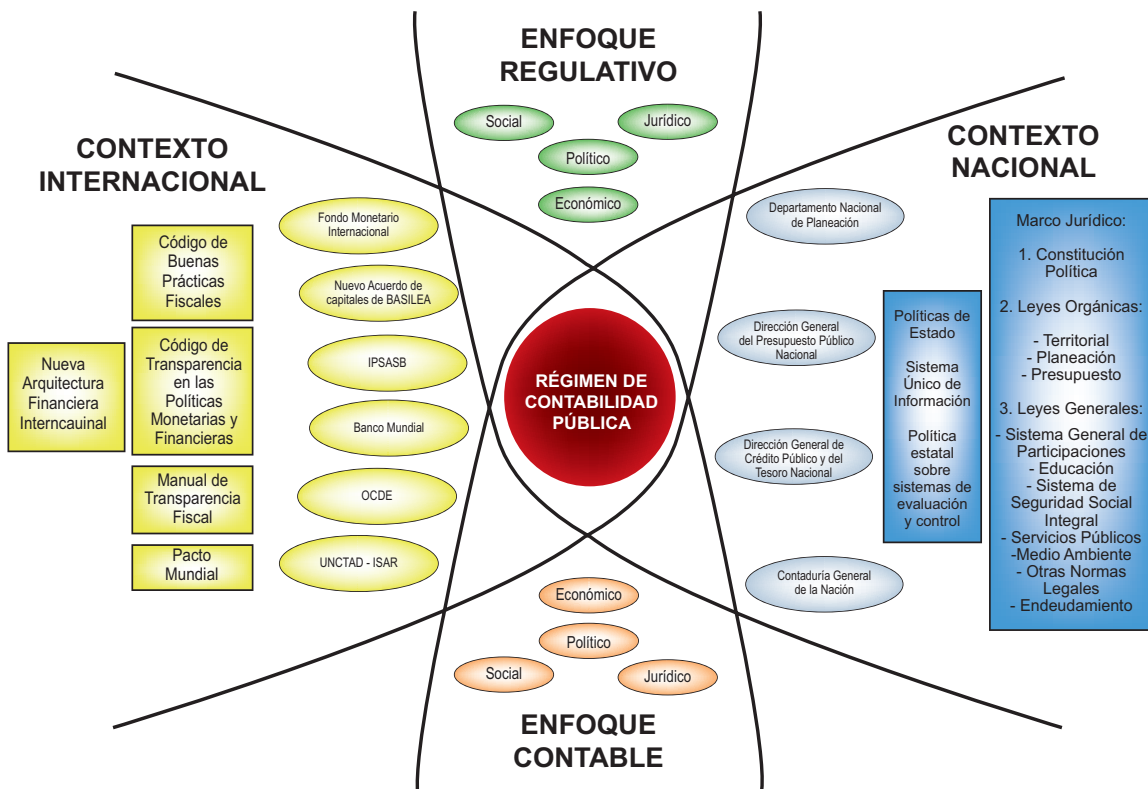
Con todo, más allá del encuadre filosófico y contable que se adopte, se puede evidenciar de una parte, que el realismo se convierte en un enfoque de regulación en la contabilidad y de otra, que subyace en

todos los casos un problema de producción de información acerca de la realidad en la que se encuentra inmersa una organización. Como se puede observar entonces, la contabilidad coadyuva a enfrentar un importante reto de las organizaciones, suministrando información que deberá reunir las siguientes cualidades: comprensible, útil, pertinente, confiable y comparable.

El realismo se reconoce como un enfoque de regulación en contabilidad, toda vez que se incorpora de alguna manera en las metodologías de medición, reconocimiento y revelación de los diferentes fenómenos. De esta manera, se hace necesario analizar múltiples variables presentes en los contextos nacional e internacional así como las vertientes contables, a fin de establecer un marco normativo que posibilite la adecuada representación de la realidad.

Siendo la orientación de este trabajo hacia la contabilidad oficial, se muestra en la gráfica 1 un modelo de integración elaborado por Franco (2008) que considera dichas variables y propone incorporarlas en el régimen de contabilidad pública; modelo que bien podría adaptarse también para la contabilidad de organizaciones privadas.

Después de haber expuesto las consideraciones anteriores, se pretende en el siguiente aparte efectuar una aproximación a la manera como se está representando la realidad en el sector gobierno desde lo contable, concretamente en lo concerniente a las propiedades, planta y equipo, de conformidad con lo que disponen los organismos emisores de estándares contables, intentando establecer relaciones entre las directrices emanadas de estos entes y las posturas del realismo descritas anteriormente.



Gráfica 1. Modelo de análisis integración regulativa pública.

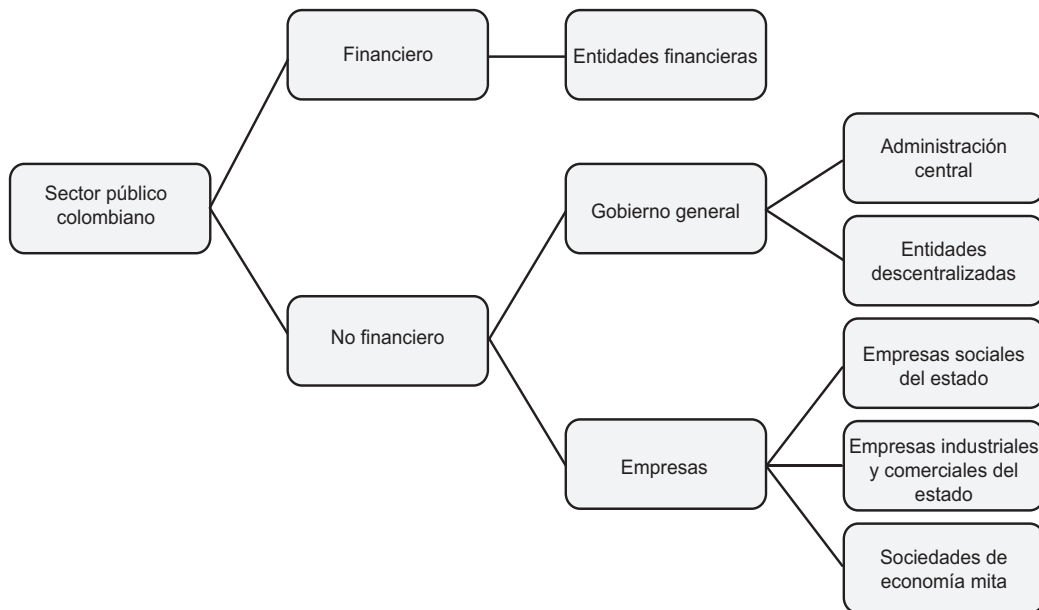
Fuente: Franco (2008).

Representación contable de la realidad en el sector público. El caso de los bienes de uso (IPSAS⁶ 17)

El organismo emisor de estándares contables para el sector público a nivel internacional es la Federación Internacional de Contadores –IFAC-. En Colombia, la Contaduría General de la Nación -CGN- es la entidad encargada de definir las normas bajo las cuales se deben medir, reconocer y revelar los diferentes hechos en las entidades oficiales. Teniendo en cuenta lo anterior, se pretende en este aparte realizar un acercamiento al concepto que de realidad, en lo que concierne a activos fijos, tienen dichos organismos emisores de normas, a la luz de los supuestos del realismo y realismo contable analizados en los apartes anteriores.

El foco de atención estará puesto exclusivamente en las entidades de la admi-

nistración central y no en todo el sector público. Los bienes de uso, representan en términos generales, la mayor parte de los activos de una entidad contable pública y por consiguiente resultan ser significativos en la revelación de su situación financiera; de ahí que se haya optado por analizar este grupo específico del balance. Es preciso aclarar entonces, la estructura del sector público en Colombia a fin de comprender el ámbito de aplicación de este trabajo. El país acogió las directrices internacionales dictadas por el Fondo Monetario Internacional –FMI- para efectuar la clasificación de sus entidades (ver gráfica 2). De esta manera, considera un sector público financiero conformado por todos los organismos que intervienen en la base monetaria (Alonso, Cantera & Orozco, 2006) y un sector público no financiero que está integrado por la administración central y por las empresas públicas no financieras.



Gráfica 2. Estructura del sector público colombiano.

Fuente: Elaboración propia.

⁶ Estándares internacionales de contabilidad para el sector público, (International Public Sector Accounting Standards Board).

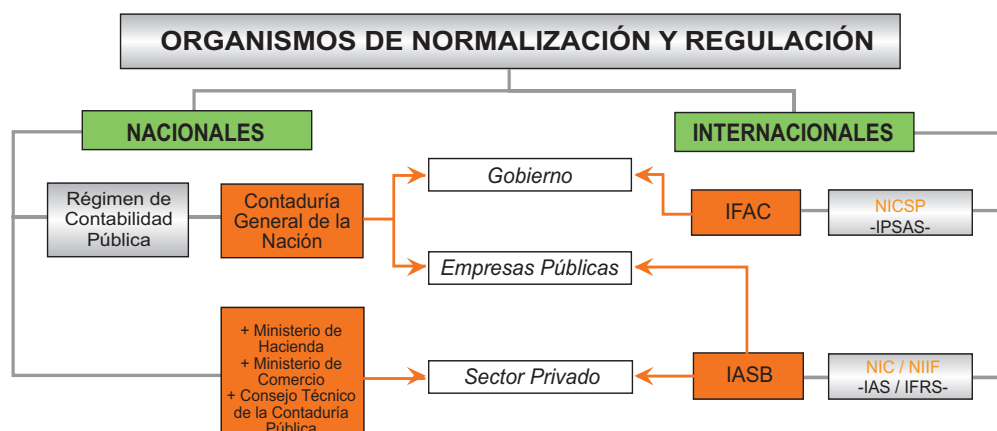
La administración central se encarga de cumplir con el cometido estatal de proveer bienes y servicios de no mercado a la comunidad y redistribuir la renta. Por su parte, las empresas públicas no financieras –empresas comerciales del gobierno- realizan actividades de mercado. Se debe tener en cuenta que las IPSAS aplican únicamente para las entidades que conforman la administración central, puesto que las empresas comerciales del gobierno deben cumplir con las normas internacionales de contabilidad –IAS⁷ (ver gráfica 3).

Así mismo, siendo el centro de este trabajo la representación de la realidad en lo que respecta a los activos fijos, es conveniente aclarar algunos conceptos fundamentales que ayudan a este propósito. En primer lugar, la IPSAS 17 basada en la IAS 16, prescribe el tratamiento contable para este tipo de activos, denominados, según dicha IPSAS, bienes de uso. Éstos, son activos tangibles que (i) están en poder de una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para locación a otros, o para fines administrativos; y (ii) se espera serán utilizados durante más de un período de información.

Ahora bien, la definición establecida por la CGN para estos bienes es muy similar, aunque agrega otros criterios. Dicha definición señala que los bienes de uso son.

Los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general. (CGN, 2012a).

Se debe tener en cuenta que la armonización está aún en proceso y por eso se considera los bienes inmuebles (terrenos y edificaciones) destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento como activos fijos. Bajo estándares internacionales se les considera propiedades de inversión. Por otra parte, se puede observar



Gráfica 3. Organismos de normalización y regulación contable en Colombia.

Fuente. Bohórquez (2011).

⁷ International Accounting Standard

que se debe reconocer como bien de uso los recibidos sin contraprestación para uso permanente, dígame por ejemplo, los activos recibidos en comodato. Esto último por el control que ejerce sobre el bien y por los riesgos que asume la entidad comodataria, criterio asumido en los estándares internacionales para el reconocimiento de activos fijos.

En lo concerniente a la norma internacional, se permiten algunos elementos de subjetividad que tienen incidencia sobre la representación de la realidad contable del sector público, al establecer un criterio discrecional en la fijación de la vida útil de los bienes de uso, la cual será definida por la respectiva entidad pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. La CGN, no obstante, al contemplar el mismo señalamiento, ha establecido como mecanismo de referencia unos periodos de vidas útiles, sin que sea una directriz de obligado cumplimiento (ver tabla 1). Como se puede notar, estos señalamientos hacen parte de la postura de representación externa identificada en el realismo contable.

Tabla 1.
Vida útil de los bienes de uso

Bienes de uso depreciables	Años de vida útil
Edificaciones	50
Redes, líneas y cables	25
Plantas, ductos y túneles	15
Maquinaria y equipo	15
Equipo médico y científico	10
Muebles, enseres y equipo de oficina	10
Equipos de transporte, tracción y elevación	10
Equipo de comedor, cocina, despensa y hotelería	10
Equipos de comunicación	10
Equipos de computación	5

Fuente: CGN

Como es sabido, el importe de la depreciación se reconoce por norma general, como gasto del periodo. El Régimen de Contabilidad Pública en Colombia, si bien acoge este mismo planteamiento, establece que tratándose de entidades que conforman la administración central del gobierno, la depreciación afecta directamente el patrimonio, a menos que corresponda a activos vinculados a actividades productoras de bienes o servicios. La CGN también permite la depreciación total en el mismo año de adquisición de los bienes considerados de menor cuantía, la cual se reconoce totalmente en la fecha de compra o en los meses que restan para la terminación del periodo contable. Acogiendo una norma de carácter fiscal y con efectos tributarios (decreto 3019 de 1989), se consideran activos de menor cuantía aquellos cuyo costo de adquisición no supera 50 unidades de valor tributario –UVT- (\$1.342.000 año 2013).

Lo anterior se convierte igualmente en un asunto de discrecionalidad que tiene incidencias sobre el balance consolidado de la nación. Además está muy relacionado con el principio de importancia relativa y materialidad, toda vez que el efecto de un activo de este tipo sobre la situación financiera del ente adquirente, dependerá de la misma, es decir, el efecto puede ser mucho mayor para una entidad con una estructura de activos pequeña o con un bajo nivel de ingresos.

De otra parte, es importante tener en cuenta que un bien de uso se reconoce como tal, siempre que sea probable la entrada a la entidad contable pública de futuros beneficios económicos o servicios potenciales asociados al activo y que el costo o justo valor (valor razonable) del bien pueda ser medido de manera confiable.

Pues bien, se evidencia un nuevo criterio discrecional en el estándar internacional en la determinación con respecto a si una erogación representa un activo o un gasto, lo cual tiene incidencia en el estado de resultados y en el estado de situación financiera. En este sentido, la CGN estableció que “los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente puede registrarse como activo o como gasto” (CGN, 2012b). La medición inicial de los bienes de uso se hace teniendo en cuenta su costo. El estándar internacional sin embargo, considera que en la adquisición de un activo sin costo o con un costo nominal, el reconocimiento se efectuará con base en el justo valor al momento de la adquisición. Se constata entonces, la relevancia que se da en las normas internacionales al valor razonable como una valoración que puede soportar el reconocimiento de los bienes de uso, sin que el mismo constituya una revaluación en ese momento del registro inicial.

Por otra parte, la medición posterior en la norma internacional se puede hacer al costo o revaluando el bien con base en su valor razonable, el cual es “generalmente el valor de mercado determinado por tasación. (...) Para muchos activos, el justo valor será fácilmente determinable por referencia a precios marcados en un mercado líquido y activo” (IPSAS 17). La CGN también prescribe la actualización del costo de un activo mediante la comparación de su valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Puede decirse que el procedimiento es equivalente con el método de revaluación considerado por la IPSAS 17 y que difiere en el tratamiento de la actualización, pues en Colombia ésta se registra en cuenta separada del activo y no afecta las alícuotas futuras de depreciación.

De otro lado, cuando dicha actualización implica una desvalorización del bien, término aproximadamente semejante al concepto

de deterioro de valor contemplado en los estándares internacionales, la pérdida que se origina no se reconoce como gasto sino que afecta el patrimonio directamente.

Antes de terminar este aparte, es importante anotar que la IPSAS 17 igualmente define –aunque con menos rigor– el tratamiento contable para los activos de herencia, también denominados bienes públicos de dominio público. Se señala que con menos rigor en el sentido de que las entidades del gobierno general pueden o no reconocer este tipo de activos aunque sí deben hacer las correspondientes revelaciones sobre ellos. Si los reconocen no están obligados a cumplir otros requerimientos del estándar como depreciación, deterioro de valor o revaluación, entre otros. Constituyen ejemplos de activos heredados los edificios y monumentos históricos, museos, parques arqueológicos, bibliotecas, obras de arte, puentes, túneles, plazas públicas, parques recreacionales, zonas de reservas naturales, entre otros. La laxitud de la norma, en este sentido, obedece a las características de estos activos consideradas por la misma:

- Es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e históricos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- Las obligaciones legales y/o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a la disposición por venta;
- Son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- Puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años. (IPSAS 17).

El régimen colombiano de contabilidad pública tiene la misma noción respecto de estos activos y los define como “bienes de uso público e históricos y culturales”. Establece que se deben reconocer por su costo histórico y no son susceptibles de actualización con base en su valor de reposición o realización. No obstante, su reconocimiento está supeditado a la fiabilidad en la medición del costo, puesto que si no se tiene certeza en la misma, la revelación se efectuará a través de notas a los estados financieros, con lo cual se apela a la cuarta postura del realismo contable, según la cual, la verdad es fabricada desde una interpretación particular de la realidad. Nótese que la CGN no considera el valor razonable como un mecanismo de reconocimiento inicial de este tipo de bienes.

Las antinomias del realismo en la regulación contable pública. El caso de los bienes de uso (IPSAS 17)

En el aparte anterior se expusieron los principales lineamientos dictados por los organismos emisores de estándares contables para el sector público, a nivel internacional y nacional, con respecto a las propiedades, planta y equipos que incluyen los bienes de beneficio y uso público e histórico y cultural en los términos de la IPSAS 17. Allí se pudieron detectar algunas situaciones que a juicio del autor, corresponden a antinomias del realismo en la regulación contable pública y que afecta considerablemente la representación adecuada de la realidad por parte de los entes públicos de la administración central del gobierno. En primer lugar y acorde con la primera postura del realismo contable, que hace referencia a la representación externa, puede señalarse que además de los registros, bajo los cuales se pretende representar la realidad de los bienes de uso, cuya existencia es independiente a tales registros, existe un criterio discrecional

para el reconocimiento como activos de aquellos bienes, cuyo costo de adquisición sea igual o inferior a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente (\$294.750 año 2013). Esto tiene repercusiones en materia de representación de la realidad por el efecto que tiene, tanto sobre el estado de situación financiera, como en el estado de resultados de una entidad contable pública.

Así mismo, la depreciación total en el mismo periodo de adquisición de aquellos activos de menor cuantía (50 UVT, \$1.342.000 año 2013) tiene incidencias en la representación de la realidad por parte de los entes públicos. Si bien es una medida que desde la óptica administrativa pudiera hacer eficientes algunos procesos (ajustes), desde la perspectiva contable se altera la realidad de los bienes que no obstante tienen un periodo de vida útil prolongado y se deprecian en el mismo año de compra acogiéndose esta directriz.

En segundo lugar, de acuerdo con el tercer supuesto del realismo contable, los conceptos bajo los cuales se representa la realidad son construidos socialmente y plasmados en normas –enfoque regulativo-. Las normas contables, aunque necesarias, en ocasiones pueden contener criterios que afectan la representación de la realidad. Así por ejemplo, el reconocimiento de la alícuota de depreciación en las entidades del gobierno general se hace directamente en el patrimonio y no en el gasto. Igual tratamiento se debe dar a las provisiones que resulten de la actualización del valor en libros de los activos con su valor de reposición o de mercado. Lo anterior, aunque pudiera ser que no afecte la representación de la realidad, con respecto al activo como tal, sí tiene incidencia en el estado de resultados, esto es, en el superávit o déficit de cada periodo. El procedimiento anterior contraría los principios de asociación, revelación y asignación, afectando, como se insinuó en el párrafo precedente,

la adecuada representación de la realidad de la Nación.

El primero de estos principios establece que se deben asociar (imputar) a los ingresos de un periodo, los costos y gastos necesarios para generar tales ingresos. La depreciación en este sentido, proviene de activos que de una u otra manera están vinculados a las funciones de cometido estatal realizadas por las entidades públicas. Por su parte, el principio de revelación consagra que “los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos” (CGN, 2012a). De otro lado, el principio de asignación tiene relación con el de asociación, al establecer que el costo de los activos se debe asignar de manera sistemática en las cuentas de resultados.

En tercer lugar, una de las posturas del realismo contable señala que la verdad es objetiva en la medida en que sea objeto de validación por la comunidad científica.

Bajo esta perspectiva, se puede sustentar la opinión respecto a que en materia de representación de los activos ambientales, aún son tímidos los avances tanto en la IPSAS 17, que sólo los menciona dentro de los activos heredados como “zonas de reservas naturales”, como en el Régimen de Contabilidad Pública de Colombia que sólo tiene creada la subcuenta en el catálogo de cuentas denominada “terrenos para fines ambientales”. Dada la relevancia de los bienes ambientales dentro de la perspectiva del desarrollo sostenible, es necesario fortalecer este tema en el sector público a fin de reflejar de manera confiable la realidad de la Nación. De hecho, pareciese haber un retroceso en este sentido, toda vez que el plan de cuentas del año 1995 contemplaba el grupo 18 “Recursos naturales y del ambiente” y con las modificaciones empezó a denominarse “Recursos naturales no renovables” excluyendo gran cantidad de bienes naturales y contemplando únicamente minas, yacimientos y otros recursos no renovables. En la tabla 2 se puede ver el cambio efectuado en el catálogo de cuentas del sector público colombiano.

Tabla 2.

Modificación grupo 18 - Catálogo de cuentas del sector público colombiano.

Catalogo de cuentas año 1995 Grupo 18: “Recursos naturales y del ambiente”	Catalogo de cuentas año 2007 -vigente- Grupo 18: “Recursos naturales no renovables”
<p>Los recursos naturales y del ambiente son bienes públicos que por sus propiedades, especie, género o clase, se encuentran en la naturaleza y el ambiente, son de propiedad de la Nación y están bajo la responsabilidad de la entidad contable pública. Comprende los recursos existentes y todas las inversiones orientadas a formar nuevos recursos, adicionarlos, mejorarlos o explotarlos.</p> <p>Los recursos naturales existentes deben reconocerse y actualizarse mediante la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico. Por su parte, las inversiones en recursos naturales se reconocerán por el costo histórico y se actualizarán aplicando métodos de reconocido valor técnico.</p>	<p>Los recursos naturales no renovables son bienes que, por sus propiedades, se encuentran en la naturaleza sin que hayan sido objeto de transformación, y no son susceptibles de ser reemplazados o reproducidos por otros de las mismas características. Incluye las inversiones orientadas a su explotación.</p> <p>Los recursos naturales no renovables deben reconocerse y actualizarse mediante la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico. Por su parte, las inversiones se reconocen por el costo histórico y no son objeto de actualización.</p>

Fuente: CGN

Como se puede observar, el emisor nacional de normas contables para el sector público consideró pertinente representar exclusivamente lo que concierne a bienes no renovables, tales como minas y yacimientos. Sin embargo, se eliminan del balance de la Nación los saldos de aquellos bienes naturales renovables que constituyen una importante riqueza para el Estado, tales como aguas, suelo y subsuelo, flora y fauna, entre otros. Si bien puede resultar cierto que este tipo de bienes no tienen un costo histórico soportado, también es cierto que pueden existir metodologías bajo las cuales se pueda determinar su medición de manera fiable, mediante la cual se efectúe su reconocimiento y por ende la representación confiable de la realidad. Recuérdese que la IPSAS 17 establece el justo valor (valor razonable) como mecanismo de reconocimiento de este tipo de bienes o por lo menos pudiera hacerse su revelación, a través de notas a los estados financieros. Se devela entonces un importante reto para la contabilidad pública en lo ambiental: “Conseguir una información confiable, relevante y con soporte técnico sobre tales actividades y procesos [ambientales] es determinante para la gestión pública” (Gómez, 2011).

En cuarto lugar, la IPSAS 17 contempla también los bienes culturales, incluidos en el régimen colombiano de contabilidad pública dentro de los bienes de beneficio y uso público e histórico y cultural. Es un importante avance en materia contable, toda vez que este tipo de activos tienen un valor cultural importante. En efecto, hay algunos destinados a “exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución” (CGN, 2012a).

No obstante lo anterior, se evidencia un par de limitaciones en el tratamiento que prescriben las normas contables colombianas para estos bienes, al amparo de la quinta postura del realismo contable. La

primera, corresponde al señalamiento que hacen dichas normas en el sentido de que el reconocimiento se hace con base en el costo histórico, pero no son objeto de actualización. Como en el caso anterior, pareciera ser que el ente emisor colombiano no considera el valor razonable como un criterio de reconocimiento para este tipo de activos que permita su actualización y asegure una representación acertada de la realidad de la Nación. En segundo lugar, existen bienes que se reconocen dentro de la categoría de culturales, pero dada su calidad de intangibles, no monetarios, no han sido considerados dentro de este grupo de activos, tales como lenguas amerindias, aires musicales, fiestas, ferias y carnavales, prácticas gastronómicas y artesanales, entre otras (Franco, 2008). Es claro que el emisor de normas de contabilidad pública en Colombia no considera el justo valor como un mecanismo que soporte el reconocimiento de los bienes naturales y culturales.

Quedan entonces importantes desarrollos por adelantar en la contabilidad pública en virtud de los cuales se obtenga la representación de la realidad nacional en estados financieros que reúnan verdaderamente las cualidades de la información contable descritas anteriormente.

CONCLUSIONES

El realismo es la corriente filosófica que afirma la existencia de las cosas independientemente de la conciencia y pensamiento de un sujeto cognoscente. Esta estructura filosófica, en torno al realismo, ha servido de fundamento epistemológico para que la contabilidad pueda desarrollar los constructos en lo que respecta a la representación de la realidad. Se pueden encontrar cinco posturas epistemológicas desde la contabilidad en este sentido: realismo externo, representación fidedigna,

relativismo conceptual de esquemas de información financiera, juicios subjetivos y compromiso con el realismo.

Se puede apreciar que independiente de la postura epistemológica frente al realismo contable, éste funge como enfoque de regulación. Además se puede identificar un problema de información respecto a la realidad, reto que debe asumir la contabilidad.

Finalmente, al analizar la representación de las propiedades, planta y equipo en el sector gobierno, a la luz de los enfoques del realismo contable, se evidencian algunas antinomias en los estándares. Existen algunas discrecionalidades permitidas que pueden afectar dicha representación, dado que tienen efectos sobre la situación financiera de las organizaciones públicas y sobre su desempeño financiero. De otro lado, persisten limitaciones en cuanto al reconocimiento y revelación de bienes naturales y culturales en los estados financieros de la nación, lo que implica distorsiones en el reflejo de la realidad. De hecho, existe un patrimonio importante del Estado constituido por este tipo de recursos que a la fecha no se han reconocido en las cuentas del activo.

REFERENCIAS

- Alonso, J.C., Cantera, M.E. y Orozco, B. (2006). Sector público y déficit fiscal. *Apuntes de Economía*, 9, 2-29.
- Bohórquez, P.L. (2011). *Regulación contable pública*. Ponencia presentada en el XXVIII Simposio sobre Revisoría Fiscal, los retos internacionales y el control organizacional, Neiva, Colombia.
- Carrizo, W. y León, S. (2007). ¿Qué realidad representa la contabilidad? *Pecunia*, 5, 17-27.
- Casal, R.A. y Peña A.E. (2009). El realismo ingenuo vs constructivismo social. Recuperado de: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco_archivos/trabajos_XV_archivos/Casal%20y%20Pe%F1a-%20E1%20realismo%20ingenuo%20vs%20constructivismo%20social.pdf (Consulta: 14 de mayo de 2012).
- Contaduría General de la Nación. (2012a). *Régimen de Contabilidad Pública – Plan General de Contabilidad Pública*. Bogotá: Contaduría General de la Nación..
- Contaduría General de la Nación. (2012b). *Régimen de Contabilidad Pública – Manual de procedimientos*. Bogotá: Contaduría General de la Nación.
- Financial Accounting Standards Board, (2008). *Original Pronouncements as Amended: Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information, (as amended)*. Recuperado de: http://www.fasb.org/pdf/aop_CON2.pdf
- Franco, R. (2008). *Impactos cualitativos de la integración regulativa contable*. (Informe de consultoría a la Contaduría General de la Nación).
- Franco, R. (2012, junio). *El problema de la verdad*. Ponencia presentada en el Módulo Epistemología de la Ciencia, Doctorado en Ciencias Contables Universidad de los Andes, Medellín, Colombia.
- Gómez, M. (2011). Lo Social y lo Medioambiental: Retos para la Información Contable Pública. En Contaduría General de la Nación (Ed), *Avances en contabilidad pública* (pp. 97-103). Bogotá: Contaduría General de la Nación.

- Hessen, J. (1997). *Teoría del conocimiento*. México: Losada Océano.
- International Federation of Accountants, (2001). "IPSAS 17 - Property, plant, and equipment- IFAC. Recuperado de: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-17-property-plant-3.pdf>
- Machado, M.A. (2009). Contabilidad y realidad: Una relación crítica bajo el enfoque de la representación. *Actualidad Contable FACES*, 19, 38-55.
- Matessich, R. (2006). *La Representación Contable y el Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad: Una Comparación con las "Ordenes de Simulacro" de Baudrillard y su Hiperrealidad*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires.
- Rebaza, I. (2007). *Fundamentos para el desarrollo de una investigación contable*. Lima: Ildefonso Rebaza Carpio.