

EL MODELO DE CONTABILIDAD PÚBLICA INTERNACIONAL DE LA IFAC: ANÁLISIS DE LA ARMONIZACIÓN FORMAL

Iluminada Fuertes Fuertes
Profesora de la Universitat Jaume I de Castelló

RESUMEN:

La principal diferencia entre un proceso de armonización y otro de normalización radica en el grado de rigidez de las normas contables. En términos generales puede decirse que la armonización consiste en la reducción de la variedad contable mientras que la normalización supone el avance hacia una completa eliminación de la misma, es decir, hacia una uniformidad global. Teniendo en cuenta lo anterior, el principal objetivo de este trabajo es analizar el perfil del modelo contable público desarrollado por la IFAC para determinar si es un modelo de índole armonizadora o normalizadora. La metodología empleada es la distancia euclídea, herramienta que permite cuantificar la armonización alcanzada por el modelo "real" de la IFAC en relación a otro modelo "teórico" alternativo que representa la uniformidad global y, en consecuencia, el nivel máximo de armonización. Los resultados permiten concluir que el modelo de la IFAC es un modelo preferentemente normalizador debido a su alto grado de rigidez normativa. Se identifican, además, las fuentes potenciales de diversidad contable.

SUMARIO: 1.- Introducción; 2.- La IFAC y el Internacional Public Sector Accounting Standards Board; 3.- Datos y metodología; 4.- Resultados; 5.- Conclusiones; 6.- Bibliografía; 7.- Anexo.

1. Introducción

Como respuesta a la creciente internacionalización de la contabilidad pública y ante el obstáculo que representa la diversidad contable, la IFAC (Federación Internacional de Contadores) ha venido realizando desde la década de los noventa una importante labor normalizadora dirigida a emitir un único conjunto de normas contables públicas de ámbito internacional y a promover su aplicación entre los diferentes niveles de gobierno (nacional, regional y local).

Hasta la fecha hay emitidas un total de 22 normas de contabilidad pública (la relación de las mismas puede verse en la tabla 1). Entre las características principales de estas normas destaca el de su carácter de *recomendaciones*, por lo que el Comité del Sector Público de la IFAC, que ha pasado a denominarse Internacional Public Sector Accounting Standards Board (en adelante IPSASB¹), necesita buscar el apoyo de las autoridades públicas para su aplicación en los diferentes países y niveles de gobierno.

¹ Es el órgano encargado de la emisión de normas internacionales de contabilidad pública por cuenta de la IFAC

Tabla n° 1: Relación de normas internacionales de contabilidad pública

Normas internacionales de contabilidad pública (NIC SP)		NIIF ² de referencia
NIC SP-1	Presentación de Información contable pública	(NIIF-1)
NIC SP-2	Estado de flujos de tesorería	(NIIF-7)
NIC SP-3	Resultado neto del periodo, errores fundamentales y cambios en las políticas contables	(NIIF-8)
NIC SP-4	Operaciones en moneda extranjera	(NIIF-21)
NIC SP-5	Costes de endeudamiento	(NIIF-23)
NIC SP-6	EE.FF consolidados y contabilidad de entidades controladas	(NIIF-27)
NIC SP-7	Contabilización de inversiones en Asociadas	(NIIF-28)
NIC SP-8	Información financiera sobre intereses en negocios conjuntos	(NIIF-31)
NIC SP-9	Ingresos derivados de operaciones de intercambio	(NIIF-18)
NIC SP-10	Información financiera en economías hiperinflacionarias	(NIIF-29)
NIC SP-11	Contratos en construcción	(NIIF-11)
NIC SP-12	Existencias	(NIIF-2)
NIC SP-13	Arrendamientos	(NIIF-17)
NIC SP-14	Acontecimientos posteriores al cierre	(NIIF-10)
NIC SP-15	Instrumentos financieros: revelación y presentación	(NIIF-32)
NIC SP-16	Inversiones no financieras	(NIIF-40)
NIC SP-17	Inmovilizado material	(NIIF-16)
NIC SP-18	Información financiera por segmentos	(NIIF-14)
NIC SP-19	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	(NIIF-37)
NIC SP-20	Información sobre partes vinculadas	(NIIF-24)
NIC SP-21	Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo	(NIIF-36)
NIC SP	Información financiera sobre la base de caja	-

La mayor parte de las normas están pensadas para su aplicación bajo *una base contable de devengo*, por lo que, en principio, son aplicables únicamente a las entidades

² Normas Internacionales de Información Financiera.

públicas (salvo empresas públicas) cuyo sistema contable haya sido objeto de modernización³. Junto a las normas anteriores, la IFAC ha publicado también una norma para la elaboración de los estados financieros sobre la base de caja (*Información financiera sobre la base de caja*), orientada a todos aquellos gobiernos que todavía mantienen un sistema de contabilidad basado en este criterio. En la Tabla nº 1 puede verse el cuerpo normativo emitido por la IFAC con el propósito de favorecer la comparabilidad de la información contable pública.

Lo anterior evidencia la importancia que el IPSASB otorga al objetivo de mejorar la comparabilidad de la información contable pública en el corto plazo aunque sea por una doble vía. A pesar de que la mejora de la calidad de la información contable es otro de los objetivos importantes contemplados por este organismo, se observa dentro de un horizonte temporal más amplio, dado que el camino que hay que recorrer desde los sistemas tradicionales de caja hasta los sistemas de devengo debe realizarse de forma paulatina para garantizar la consolidación de los cambios. Por ello, mientras los gobiernos modernizan sus sistemas contables, la IFAC recomienda asimismo la aplicación de la normativa internacional apropiada para lograr la comparabilidad de la información financiera elaborada sobre la base de caja.

Junto a esta *doble velocidad de convergencia* que caracteriza al modelo de la IFAC, destaca también su marcado *sesgo hacia la filosofía anglosajona* y su *similitud con las NIIFs*, el cuerpo normativo emitido previamente por el International Accounting Standards Board (IASB). Este rasgo nace del hecho de que otro de los objetivos fundamentales contemplados por el anterior comité del sector público de la IFAC era la armonización de la información contable entre el sector público y el sector privado. De ahí que el punto de partida para la elaboración de cada una de las normas contables públicas sea la correspondiente norma internacional de información financiera (NIIF). Posteriormente, y sobre cada una de estas normas del sector privado lucrativo, se realizan las modificaciones necesarias al objeto de adaptarlas a la naturaleza propia de las entidades públicas. Existe un mecanismo de seguimiento permanente que vela por la adecuación de las NICSPs a las NIIFs emitidas por el IASB, con el fin de asegurar la armonía de la normativa pública con la establecida para el

³ Tradicionalmente la contabilidad pública se ha caracterizado por el empleo de la partida simple y la base de caja. En las últimas décadas se han invertido muchos esfuerzos por parte de los gobiernos de numerosos países para modernizar la contabilidad y acercarla a la contabilidad propia del sector privado (Fuertes y Vela, 2003).

sector privado. La correspondencia entre ambos cuerpos de normas (NICSPs y NIIFs) puede verse también en la Tabla nº 1.

La labor del anterior Comité del Sector Público y actual IPSASB es bastante reciente, por lo que no puede hablarse de “evolución” en su labor normalizadora como sí se hace con el IASB (Garrido et al. 2002). La trayectoria armonizadora de este organismo regulador para el sector privado es bastante más larga y en el camino recorrido desde su creación pueden apreciarse varias etapas sucesivas a través de las cuales ha pretendido mejorar su cuerpo normativo con el claro objetivo de incrementar la comparabilidad. Para ello ha ido reduciendo progresivamente el número de opciones en los tratamientos contables de las normas.

Por su parte, el modelo contable de la IFAC para el sector público se construye a imagen del modelo del IASB en su etapa armonizadora más reciente y menos flexible⁴, por lo que toma de él su escasa opcionalidad, renunciando a los tratamientos contables permitidos en favor de los obligatorios y extendiendo los requisitos de presentación de la información. Se trata, pues, de un modelo que nace con una elevada *rigidez normativa* para favorecer la comparabilidad de la información, evitando con ello los errores incurridos por el IASB en su experiencia armonizadora previa.

Es precisamente la rigidez normativa la que marca la diferencia entre los conceptos de armonización y normalización. El objetivo que se persigue a través de la armonización es garantizar que la información contable es comparable y equivalente (Van Hulle, 1989), pero no implica el establecimiento de normas uniformes en todos los países, proceso que está más próximo al concepto de normalización. De forma general puede decirse que la armonización significa la reducción de la variedad contable mientras que la normalización supone avanzar hacia la eliminación completa de la variedad, es decir, hacia una uniformidad global.

Aclarados estos dos conceptos cabe preguntarse si el modelo contable del sector público elaborado por la IFAC es un modelo armonizador o, por el contrario, se trata más bien de un modelo normalizador por su elevada rigidez normativa. Dar respuesta a esta pregunta

⁴ Tras la firma del acuerdo entre la IOSCO y el IASC en 1995.

constituye precisamente el objetivo de este trabajo, para lo cual se ha procedido a analizar empíricamente el contenido de las normas contables públicas tal y como se describe en los apartados siguientes.

Este trabajo es un estudio sobre armonización contable pública realizado desde la perspectiva normativa o formal, es decir, se basa en el análisis del cuerpo de normas internacionales –NICSP. A diferencia de otros trabajos orientados desde la misma perspectiva como el de Pina y Torres (1999); Van de Tas (1988) o García Benau (1995), el que a continuación se desarrolla no aborda la medición de la armonización contable directamente a través de un índice. Trata de evaluar la calidad de la armonización que proporciona el actual modelo contable IFAC a través del análisis del perfil de los tratamientos contables contenidos en sus normas (obligatorio, recomendado, permitido y prohibido). Así, en la medida en que los tratamientos contables sean fundamentalmente obligatorios y prohibidos podrá decirse que el modelo contable de la IFAC es un modelo más normalizador y, por ello, con una elevada calidad armonizadora (cuando no con una capacidad de uniformidad total). Si, por el contrario, predominan los tratamientos permitidos sobre el resto, la calidad de la armonización es mínima dado que la flexibilidad en las prácticas contables es elevada y obstaculiza la comparabilidad de la información contable pública.

Posteriormente, para completar el estudio sobre el perfil del modelo se analizan por separado cada una de las normas que lo integran, midiéndose su potencial armonizador a través de la comparación con un hipotético modelo completamente normalizador (que contempla únicamente tratamientos obligatorios y prohibidos). De esta forma podemos identificar qué normas presentan la mayor rigidez (incrementan la comparabilidad) y cuáles la mayor flexibilidad (reducen la comparabilidad), permitiéndonos detectar futuros focos de diversidad en las prácticas contables públicas internacionales (cuando su aplicación se generalice). Por último, y como final del trabajo, se presentan las principales conclusiones que se derivan del mismo.

2.- La IFAC y el International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) se creó en 1977 y sustituyó a la anterior ICCAP (International Co-ordination Committee for the Accountancy Profession) con

el objetivo de desarrollar y potenciar, a nivel internacional, una profesión contable con normas armonizadas, capaz de proporcionar unos servicios de alta calidad a favor del interés público⁵. Actualmente reúne a 163 organizaciones contables de 120 países diferentes. La elaboración del cuerpo de normas internacionales de contabilidad pública es labor del *Internacional Public Sector Accounting Standards Board* (anteriormente el Comité del Sector Público), creado en 1987 con el objeto de orientar, de forma coordinada a nivel internacional, las necesidades de todos aquellos involucrados en la contabilidad, la auditoría y la comunicación de la información contable del sector público. Para poder alcanzar este objetivo este órgano ha desarrollado a lo largo de los últimos años una serie de estrategias (Nicolini, 1997):

- a) *Estrategia de Normalización*: mediante el establecimiento de un cuerpo de normas contables y de auditoría generalmente aceptadas para el sector público.
- b) *Estrategia de Promoción*: impulsando el papel del órgano encargado del sector público (antes el Comité y actualmente el IPSASB) como fuente de autoridad internacional en materia de contabilidad y auditoría pública.
- c) *Estrategia de Armonización*: orientada a armonizar la información contable pública entre diferentes jurisdicciones y, en la medida de lo posible, entre el sector privado y público.

2.1.- La importancia del proyecto normativo internacional de la IFAC. Aspectos fundamentales

La importancia del proyecto normativo emprendido por la IFAC radica fundamentalmente en tres aspectos: a) en los beneficios que el mismo reporta a la mejora de la información contable pública y a su comparabilidad internacional, b) en el significado que alcanza como punto de arranque del proceso de normalización de la contabilidad pública y c) en el protagonismo que adquiere la IFAC como impulsor del citado proceso.

- a) *Beneficios para la información contable pública*: Reportará una mejora en la gestión financiera, un incremento de la calidad, la veracidad y fiabilidad de la información contable pública, un aumento del rendimiento económico y financiero, la armonización

⁵ Actualmente la misión de la IFAC pasa por continuar consolidando la profesión contable en todo el mundo y contribuir al desarrollo de economías internacionales fuertes emitiendo normas de calidad y fomentando la armonización contable internacional.

entre los requerimientos de información económica y financiera, así como la armonización entre jurisdicciones que utilicen la misma base contable (IFAC, 2000).

- b) *Punto de partida del proceso normalizador*: Esta iniciativa ha supuesto el punto de partida para el proceso de mejora de la comparabilidad de la información contable pública a nivel internacional, lo que significa un paso cualitativo muy importante en el proceso de armonización del sector público, puesto que aunque el IPSASB ya había publicado anteriormente una serie de Estudios y Guías, ninguno de estos pronunciamientos tiene el carácter de norma internacional ni detalla las prácticas contables como las NICSP.
- c) *La IFAC como organismo normalizador internacional*: De la misma forma que la iniciativa normativa ha marcado el punto de partida de cara a una futura armonización contable pública, también significa que la IFAC ha tomado la iniciativa en la normalización contable pública internacional, convirtiéndose el IASB en el organismo normalizador internacional de referencia para la contabilidad del sector público.

2.2.- El proceso de normalización internacional de la contabilidad pública: ventajas e inconvenientes

La implementación a nivel internacional de un cuerpo normativo como el elaborado por la IFAC es un proceso lento y no exento de obstáculos. Entre ellos cabe apuntar los siguientes:

1. *La falta de rango legal de las normas*, que han de aplicarse en muchos casos en un contexto donde el marco legal ejerce una considerable influencia; además hay que considerar que los gobiernos nacionales tienen soberanía para imponer sus propias normas contables por encima de cualquier otra norma o recomendación de carácter internacional, por ello cualquier pronunciamiento que emane de la IFAC carece de carácter legal en los respectivos países salvo que éstos integren los mismos en sus ordenamientos jurídicos.
2. En el sector público se observa una gran *diversidad de métodos y prácticas contables* dentro del abanico de posibilidades que abarca desde el sistema de caja más sencillo al sistema integral de devengo completo, pasando por sistemas híbridos de caja/devengo (Fuertes, I. y Vela, J.M. 2000).
3. *La escasez de usuarios internacionales* que tienen interés en comparar la información contable pública de diferentes países.

4. El hecho de que en numerosos países, *los políticos y gestores públicos continúen basando sus decisiones en la información presupuestaria.*
5. *El entorno social, político y económico específico* de cada país, que ejerce una notable influencia determinando el propio sistema contable, por lo que el renunciar al mismo supone un coste (Fuertes, I. y Vela, J.M. 2000).

Son muchos los obstáculos enumerados y algunos de ellos, fundamentalmente los de naturaleza cultural, difíciles de vencer a corto plazo. No obstante qué duda cabe que el éxito de un proceso armonizador como el iniciado por la IFAC reportaría importantes beneficios: no sólo una mejora en la calidad de la información contable pública sino también una mayor comparabilidad de la misma entre países, además de servir de marco de referencia común para aquellos países que comienzan a modernizar su contabilidad pública.

Las ventajas de disponer de una información comparable a nivel internacional beneficiarían a *organismos supranacionales*, que deciden sobre aspectos que superan las barreras nacionales y por ello necesitan disponer de una imagen global del territorio abarcado (OTAN, instituciones y órganos de control de la UE, etc.), a potenciales *inversores internacionales* interesados en el sector público y al propio perfeccionamiento del *mercado único de la UE*, puesto que la libre circulación de información es una parte importante de la infraestructura de este mercado. Además, la disposición de información contable pública homogénea a nivel microeconómico permitiría reducir las prácticas de contabilidad creativa seguidas en los procesos de adaptación de esta información a la contabilidad nacional. Sin duda esto redundaría en una *mayor credibilidad* de los valores comparados arrojados por *macromagnitudes* tan importantes como los parámetros establecidos en el Tratado de Maastrich.

A la vista de las ventajas, y a pesar de las dificultades expuestas, son cada vez más los organismos públicos que reconocen las bondades de un proyecto normalizador como éste, y así lo demuestran organismos internacionales como el Banco Mundial, el Banco de Desarrollo Asiático, el Fondo Monetario Internacional o el Programa de Desarrollo de las Naciones Unidas al prestar apoyo financiero al mismo. Más allá del mero apoyo económico, la OCDE ha adoptado ya las NICP, la Unión Europea lo hace desde 2005 y en la misma línea la OTAN las aplica para la elaboración de sus estados financieros desde enero de 2006.

3. Datos y metodología

Para llevar a cabo este análisis empírico se han analizado las 22 normas internacionales de contabilidad pública actualmente emitidas y se ha procedido a identificar una serie de *conceptos o elementos contables* que son objeto de tratamiento contable. En total se han identificado 216 conceptos contables que se han agrupado en 22 categorías de acuerdo con las diferentes normas⁶.

Para hacer un análisis más exhaustivo, los elementos o conceptos contables se han dividido en dos clases: *elementos de información* y *elementos de valoración*. La distribución de los mismos por categorías puede verse en la Tabla n° 2.

**Tabla n° 2: Elementos contables regulados en las NIC SP.
Agrupación por categorías y diferenciación por clases.**

	Categoría	Clase	
		Información	Valoración
C1 (17 ítems)	Presentación Estados Financieros	(17 ítems)	-
C2 (12 ítems)	Estado de flujos de tesorería	(12 ítems)	-
C3 (5 ítems)	Resultado neto del periodo, errores fundamentales y cambios en las políticas contables	(5 ítems)	-
C4 (3 ítems)	Operaciones en moneda extranjera	(2 ítems)	(1 ítem)
C5 (6 ítems)	Costes de endeudamiento	(5 ítems)	(1 ítem)
C6 (5 ítems)	EE.FF consolidados y contabilidad Ent. Controladas	(3 ítems)	(2 ítems)
C7 (3 ítems)	Contabilización de las inversiones en Ent. Asociadas	(1 ítem)	(2 ítems)
C8 (10 ítems)	Información financiera sobre intereses en negocios conjuntos	(9 ítems)	(1 ítem)
C9 (5 ítems)	Ingresos derivados de operaciones de intercambio	(4 ítems)	(1 ítem)
C10 (3 ítems)	Información financiera en economías hiperinflacionarias	(1 ítem)	(2 ítems)
C11 (5 ítems)	Contratos en construcción	(3 ítems)	(2 ítems)
C12 (5 ítems)	Existencias	(2 ítems)	(3 ítems)
C13 (25 ítems)	Arrendamientos	(21 ítems)	(4 ítems)
C14 (3 ítems)	Acontecimientos posteriores al cierre	(3 ítems)	-
C15 (10 ítems)	Instrumentos financieros: revelación y presentación	(10 ítems)	-
C16 (11 ítems)	Inversiones no financieras	(8 ítems)	(3 ítems)
C17 (13 ítems)	Inmovilizado Material	(9 ítems)	(4 ítems)
C18 (13 ítems)	Información financiera por segmentos	(7 ítems)	(6 ítems)
C19 (21 ítems)	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	(13 ítems)	(8 ítems)
C20 (3 ítems)	Información sobre partes vinculadas	(3 ítems)	-
C21 (20 ítems)	Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo	(13 ítems)	(7 ítems)
C0 (18 ítems)	Información financiera elaborada conforme a la base de caja	(16 ítems)	(2 ítems)
216	Total ítems	167	49
	%	77,31%	22,69%

Los elementos de información hacen referencia a requisitos de presentación de información, es decir *qué* se reconoce, *dónde* y *cómo*; los segundos guardan relación con medidas destinadas a cuantificar los elementos contables, es decir, por *cuánto* se reconoce. Así, por ejemplo, en la categoría de “Operaciones en moneda extranjera” (C4), el ítem “*Valoración de las operaciones en moneda extranjera*” sería un elemento de valoración, mientras que el concepto “*Reconocimiento de las diferencias de cambio*” sería un elemento de información, al igual que lo sería la “*Información a proporcionar*” sobre las mismas (Tabla nº 3).

Tabla nº 3: Ejemplo de clasificación de los elementos contables

Categoría (C4): Operaciones en moneda extranjera		
Elemento información (D4-1)	Elemento valoración (M4-1)	Elemento información (D4-2)
<i>Reconocimiento de las diferencias de cambio</i>	<i>Valoración de las operaciones en moneda extranjera</i>	<i>Información a proporcionar</i>
¿Dónde?	¿Cuánto?	¿Cómo?
En el balance o en la cuenta de resultados	Al TC de la fecha de la operación. Se ajustan al cierre las partidas monetarias	Se presentan las diferencias imputadas al rdo, las incluidas en el neto, razones explicativas...

Una vez identificados los elementos contables, el siguiente paso ha sido clasificar los tratamientos contables asociados a los mismos en cuatro tipos según el grado de exigencia requerido (Rahman et al.1996):

1. **Obligatorio** para todos los sujetos abarcados por la norma.
2. **Recomendado** o sugerido por la norma.
3. **Permitido**, no obligatorio o no prohibido.
4. **Prohibido** expresamente por la norma.

Un total de 261 tratamientos contables asociados a los 216 elementos o conceptos contables han sido clasificados siguiendo esta tipología⁷. De los 261 tratamientos que regulan

⁶ Cada norma constituye una categoría de elementos contables. Dentro de cada norma se identifican diferentes ítems o elementos contables objeto de uno o varios tratamientos contables.

⁷ Dado que hay casos en que para un mismo elemento se establecen tratamientos alternativos, el número de tratamientos contables es ligeramente superior al número de elementos. Ej. Para el elemento de valoración “Valoración global existencias finales” se regulan dos tratamientos contables: el método FIFO y el método PMP.

las normas contables públicas internacionales, 201 vienen referidos a los elementos de información y 60 a los elementos de valoración.

Tabla n° 4: Elementos contables y tratamientos contables

	Total	Información	Valoración
Elementos contables	216	167	49
Tratamientos contables asociados	261	201	60

Una vez identificados y clasificados los tratamientos contables, el trabajo comienza con la realización un análisis descriptivo para caracterizar el perfil del modelo contable de la IFAC (si normalizador o armonizador) dependiendo de la rigidez o flexibilidad normativa del mismo. Para ello se analizan los elementos objeto de regulación y el grado de exigencia de los tratamientos contables a ellos asociados. En primer lugar se analiza el modelo global, es decir, contemplando la totalidad de elementos y de tratamientos contables (216 y 261 respectivamente). Posteriormente se lleva a cabo un análisis similar en el subsistema de información (167 elementos y 201 tratamientos contables) y finalmente se aborda el subsistema de valoración (49 elementos y 60 tratamientos contables). En definitiva, se lleva a cabo un triple análisis para detectar en qué subsistema encontramos mayor rigidez o flexibilidad.

Finalmente, ahondando en este análisis del perfil del modelo contable de la IFAC, se cuantifica la rigidez normativa de cada una de las normas. La cuantificación se realiza midiendo la distancia que existe entre el propio modelo de la IFAC (denominado Modelo A) y un modelo teórico “de estandarización total”, en el que no hay alternativas posibles y donde la regulación es obligatoriamente exigida o totalmente prohibida. Este modelo, al que hemos denominado Modelo B, al prescindir completamente de los tratamientos alternativos, representa una armonización máxima, es decir, una uniformidad total, por lo que da lugar a una comparabilidad global de la información (aunque no por ello significa que sea el modelo más adecuado o el mejor). El modelo B es un modelo completamente rígido o normalizador. En la medida en que las diferencias del modelo A con el B sean nulas, podremos decir qué normas alimentan la rigidez del modelo y cuáles tienen un perfil más flexible.

La metodología empleada para medir las diferencias entre ambos modelos es la propuesta por Garrido et al. (2002):

$$D_A^B = \sum_{k=1}^H d_{k,A}^B$$

donde $d(X, Y)$ es la distancia euclídea entre dos puntos definida de la forma siguiente,

$$d(X, Y) = \left[\sum_{j=1}^J (x_j - y_j)^2 \right]^{1/2}$$

siendo $X = (x_1, x_2, \dots, x_J)$ e $Y = (y_1, y_2, \dots, y_J)$ vectores de orden J . En nuestro caso, j son los diferentes tratamientos contables, un total de 4 ($J = 4$)

La medida D_A^B es la distancia correspondiente a cada categoría, obtenida mediante la suma de las distancias individuales de los diferentes elementos identificados en cada una de ellas. Así, H representa el número de items que componen cada categoría y k son los diferentes ítems o elementos contables.

Siguiendo a estos autores, en primer lugar hemos procedido a definir como vectores a cada uno de los elementos contables de información y valoración con sus respectivos tratamientos contables alternativos, es decir,

$$A_k, B_k \quad k = 1, 2, \dots, 216$$

donde k es el número de elementos contables.

Los elementos contables se agrupan en diferentes categorías (22 en total), de forma que cada categoría coincide con una NIC SP. Dentro de cada categoría hay dos clases de ítems, de información y de valoración. Teniendo en cuenta la tipología de tratamientos contables (obligatorio, recomendado, permitido, prohibido), los vectores formados son de cuarto orden.

Por ejemplo, como puede verse en la Tabla 2, la norma o categoría C17 “Inmovilizado Material” comprende un total de 13 ítems de los que 9 son elementos de información y 4 lo son de valoración. Uno de los elementos de valoración de esta categoría (“*Valoración*

posterior al cierre”) toma los siguientes valores (0,1,1,0)⁸, mientras que el vector equivalente en el modelo teórico B sería (1,0,0,1).

Una vez definidos todos los vectores, se calculan las distancias euclídeas individuales de cada uno de ellos y se aplica la medida D_A^B que no es sino una agregación, en nuestro caso, a nivel de categorías (C1, C2,...C21, C0) que coinciden con las diferentes normas (NICSP1, NICSP2....). La medida D_A^B se ha calculado por triplicado en cada categoría:

1. de forma global (con todos los items de la categoría)
2. exclusivamente con los elementos de información de la categoría
3. con los elementos de valoración.

De esta forma podemos valorar la rigidez o flexibilidad normativa de cada una de las normas de contabilidad pública y, dentro de ellas, de sus componentes de información y valoración, teniendo en cuenta que si $D_A^B = 0$ la norma es totalmente rígida y, consecuentemente, más que armonizar lo que hace es aplicar una uniformidad total, por lo que el grado de comparabilidad de la información a que da lugar la aplicación de la misma es máximo (armonización total). La valoración conjunta de las diferentes normas nos conducirá a la caracterización del modelo contable de la IFAC dentro de los parámetros manejados de rigidez o flexibilidad.

4. Resultados

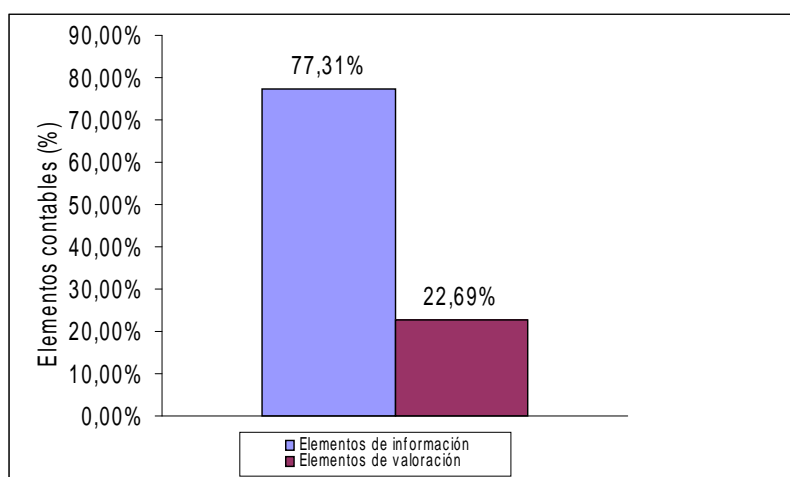
4.1.- Modelo global: información y valoración

Tal y como puede apreciarse en el Gráfico 1, los requisitos de publicación de información representan la mayor parte del contenido de las normas internacionales de

⁸ La norma establece para este tipo de valoración dos tratamientos contables: 1) recomienda el modelo del coste y 2) permite las revalorizaciones periódicas al valor razonable. De ahí que el vector tome valor 0 para el primer componente del vector, 1 para el segundo, 1 para el tercero y 0 para el cuarto, al no establecerse práctica prohibida alguna.

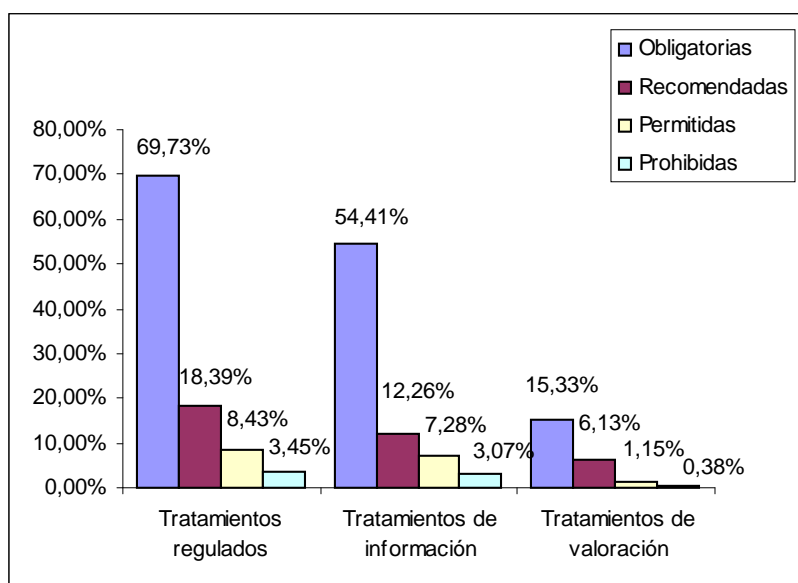
contabilidad pública (un 77,31%), mientras que se reserva un espacio notablemente más reducido para los aspectos relacionados con la valoración (un 22,69%).

Gráfico n° 1: Características del contenido de las NICSP



Al analizar los tratamientos contables alternativos, los resultados arrojan que el perfil del modelo contable de la IFAC es de una elevada rigidez normativa, ya que del total de tratamientos regulados, el 69,73% son obligatorios y el 3,45% están expresamente prohibidos, con lo cual el margen de opcionalidad es relativamente bajo, alcanzando únicamente el 26,82% (el 18,39% son tratamientos recomendados y el 8,43% tratamientos permitidos).

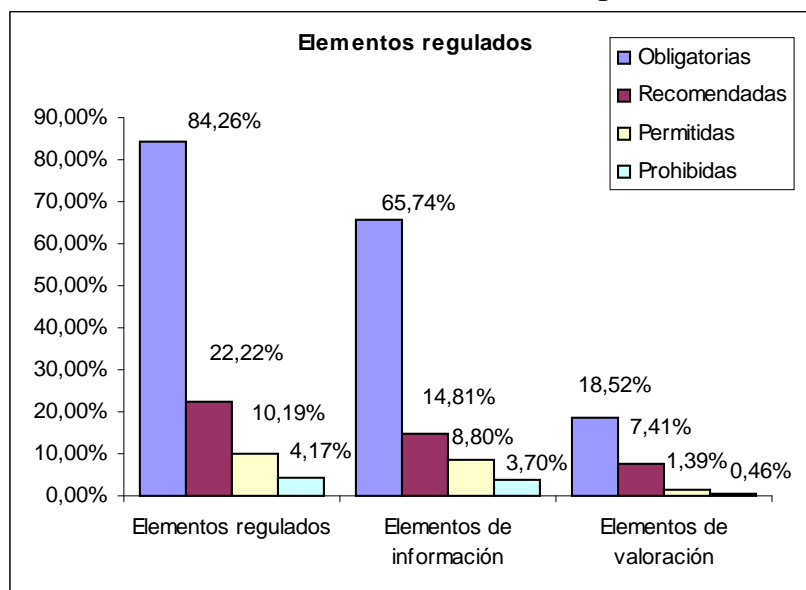
Gráfico n° 2: Tratamientos contables alternativos



El gráfico anterior también nos muestra cómo se distribuyen los tratamientos contables entre el subsistema de información y el subsistema de valoración. Así, el 54,41% de los tratamientos “obligatorios” corresponden a elementos de información, mientras que el 15,33% a elementos de valoración. Si consideramos los tratamientos contables “recomendados”, que suponen un grado de exigencia en el cumplimiento menor, los porcentajes caen considerablemente hasta el 12,26% para los aspectos relativos a la presentación de información y el 6,13% en lo referente a aspectos de cuantificación de los elementos. Los tratamientos permitidos representan un 7,28% y un 1,15% respectivamente y apenas existen tratamientos prohibidos (3,07% en aspectos de información y un 0,38% en valoración). En el Anexo n° 1 puede verse de forma detallada el conjunto de tratamientos contables correspondientes a los diferentes ítems agrupados por categorías.

Si cambiamos el enfoque del análisis desde los tratamientos contables hacia los elementos contables regulados por las normas, los resultados nos confirman la elevada rigidez normativa del modelo contable de la IFAC. Los resultados pueden verse en el Gráfico n° 3.

Gráfico n° 3: Elementos contables regulados



El 84,26% de los elementos o conceptos contables identificados tienen una solución contable asociada cuya aplicación se exige de forma obligatoria (el 65,74% corresponde a elementos de información y el 18,52% a conceptos de valoración). Los porcentajes de elementos regulados de forma más flexible (con una práctica asociada tipo “recomendada” o “permitida”) son considerablemente más bajos y no superan conjuntamente el 33%.

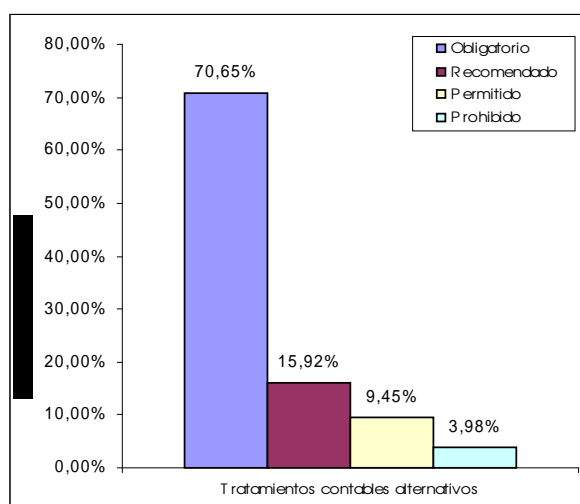
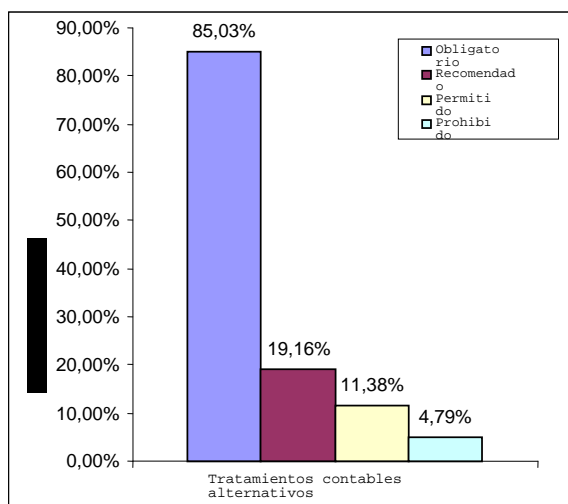
Los resultados anteriores se confirman cuando realizamos los análisis de forma separada para los elementos de información y los elementos de valoración.

4.2.- Elementos de información y tratamientos contables asociados.

Cuando reducimos la muestra únicamente a los elementos de información, los resultados arrojados son muy similares a los anteriores, tal y como puede apreciarse en los Gráficos n° 4 y n° 5.

**Gráfico n°4:
Elementos de información**

**Gráfico n°5:
Tratamientos contables asociados**

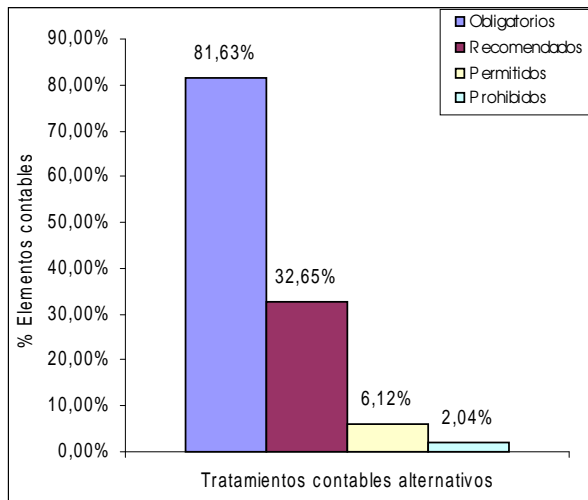


En ellos puede verse que la elevada rigidez normativa del modelo vuelve a manifestarse de nuevo como característica importante, ya que el 85,03% de los aspectos relacionados con la presentación de la información llevan asociadas soluciones contables obligatorias, que a su vez representan el 70,65% del total de las prácticas reguladas sobre revelación de información. Así, los tratamientos que generan una uniformidad global (obligatorios y prohibidos) alcanzan aquí cerca del 74,61%, dejando un margen muy reducido a la flexibilidad, representada por los tratamientos recomendados y permitidos (15,92% y 9,45% respectivamente).

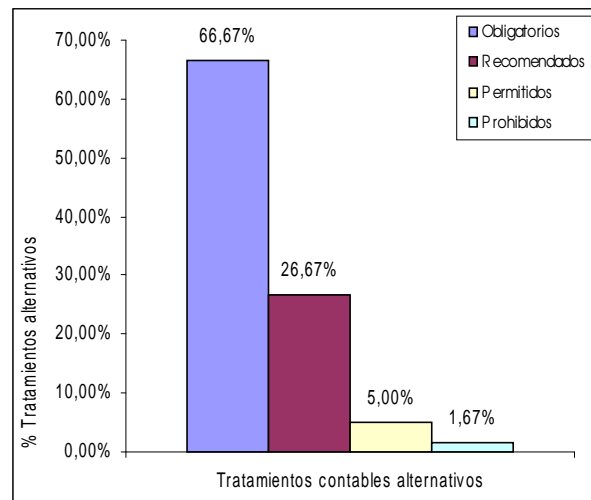
4.3.- Elementos de valoración y tratamientos contables asociados

Los gráficos 6 y 7 nos muestran una situación muy similar a la anterior cuando nos centramos en el subsistema de valoración. Ello significa que el patrón de comportamiento del modelo en general, medido en términos de rigidez-flexibilidad, se mantiene casi intacto cuando abordamos separadamente las prácticas de información y las prácticas de valoración. La flexibilidad vuelve a girar en torno al 31,67% (los tratamientos recomendados y permitidos suponen un 26,67% y un 5% respectivamente), lo que indica la alta estandarización del modelo, que regula de forma obligatoria el 81,63% de los elementos considerados. El porcentaje de prácticas completamente rígidas (obligatorias o prohibidas) alcanza el 68,34%, lo que significa la mayor parte del contenido de las normas contables públicas internacionales. Si bien, este porcentaje es inferior al alcanzado en las prácticas de información (74,61%).

**Gráfico n°6:
Elementos de valoración**



**Gráfico n°7:
Tratamientos contables asociados**



4.3.- Perfil de las normas o categorías

Si analizamos de forma separada cada una de las normas a través de su comparación con el modelo B (al que hemos definido como un modelo de estandarización absoluta) los resultados obtenidos son los que aparecen en la Tabla n° 5.

Tabla n° 5: Distancia Modelo A- Modelo B por categorías

Categoría		Distancia
C9 (5 items)	Ingresos derivados de operaciones de intercambio	0
C10 (3 items)	Información financiera en economías hiperinflacionarias	0
C11 (5 items)	Contratos en construcción	0
C15 (10 items)	Instrumentos financieros: revelación y presentación	0
C20 (3 items)	Información sobre partes vinculadas	0
C4 (3 items)	Efecto de las variaciones en las tasas de cambio de la Moneda Extranjera	2
C6 (5 items)	EE.FF consolidados y contabilidad Ent. Controladas	2,4494897
C7 (3 items)	Contabilización de las inversiones en Ent. Asociadas	2,4494897
C12 (5 items)	Existencias	2,4494897
C19 (21 items)	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	2,8284271
C0 (18 items)	Información financiera sobre la base de caja	2,8284271

C21(20 ítems)	Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo	3,1622777
C2 (12 ítems)	Estado de flujos de tesorería	3,4142136
C8 (10 ítems)	Información financiera sobre intereses en negocios conjuntos	3,8637033
C3 (5 ítems)	Resultado neto del periodo, errores fundamentales y cambios en las políticas contables	4
C14 (3 ítems)	Acontecimientos posteriores al cierre	4,8989795
C16 (11 ítems)	Inversiones no financieras	5,2779169
C17 (13 ítems)	Inmovilizado Material	7,1558709
C18 (13 ítems)	Información financiera por segmentos	7,4049183
C5 (6 ítems)	Costes de endeudamiento	9,0710678
C13 (25 ítems)	Arrendamientos	9,7626828
C1 (17 ítems)	Presentación de Estados Financieros	14,24064
Total		87,257594

La Tabla nº 5 nos muestra las distancias para cada categoría o norma medidas a través del índice D. Las normas aparecen ordenadas de menor a mayor distancia entre el modelo de la IFAC (modelo A) y el hipotético modelo B que representa la uniformidad total. Los valores arrojados indican la proximidad o lejanía de la normalización completa para cada norma internacional de contabilidad pública. Así, la distancia 0 significa que la norma correspondiente tiene un perfil completamente rígido ya que únicamente establece tratamientos obligatorios o prohibidos. En consecuencia, la aplicación de estas normas conduce, en las áreas objeto de regulación, a una armonización total, es decir, a una uniformidad global. Cuanto mayor sea el número de normas con este perfil, mayor será la calidad armonizadora del modelo, dado que la comparabilidad de la información será más global.

Las normas más rígidas son las normas nº 9, nº 10, nº 11, nº 15 y nº 20 que presentan una distancia 0 con relación al modelo alternativo B. Por el contrario, en la parte inferior podemos ver que las normas más flexibles dentro del cuerpo normativo son las normas nº 17, nº 18, nº 5, nº 13 y la nº 1. Estas normas contienen el mayor número de opciones en los tratamientos contables. En consecuencia, son las que aportan la fuente de diversidad contable al modelo reduciendo su calidad armonizadora. Precisamente se trata de normas que regulan aspectos tan significativos como la contabilización de los activos fijos (aspecto tradicionalmente controvertido en las entidades públicas), los costes de endeudamiento, los arrendamientos o los aspectos generales de la presentación de los estados financieros.

Cuando consideramos únicamente los elementos de información y sus tratamientos contables asociados, el número de normas con perfil rígido aumenta para incluir las normas n° 6, n° 7, n° 12 y n° 21 (Tabla n° 6). Los requisitos relacionados con la presentación de la información contenidos en estas normas se exigen en máximo grado (son obligatorios o prohibidos), no así los aspectos relacionados con la valoración. Por el contrario, de nuevo son las normas n° 18, n° 5, n° 13, y n° 1 las que muestran un perfil más flexible, las que más opciones plantean para la publicación de información sobre los segmentos de actividad, los costes de endeudamiento, los arrendamientos o aspectos generales de los estados financieros. La diferencia más notable hace referencia a la norma n°17, que pasa ahora a tener un perfil más rígido cuando nos limitamos a analizar los aspectos relacionados con la presentación de la información.

Tabla n° 6: Prácticas de Información. Distancia Modelo A- Modelo B por categorías

Categoría	Distancia
D6 (3 ítems) EE.FF consolidados y contabilidad Ent. Controladas	0
D7 (1 ítem) Contabilización de las inversiones en Asociadas	0
D9 (4 ítems) Ingresos derivados de operaciones de intercambio	0
D10 (1 ítem) Información financiera en economías hiperinflacionarias	0
D11 (3 ítems) Contratos en construcción	0
D12 (2 ítems) Existencias	0
D15 (10 ítems) Instrumentos financieros: revelación y presentación	0
D20 (3 ítems) Información sobre partes vinculadas	0
D21 (20 ítems) Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo	0
D8 (9 ítems) Información financiera sobre intereses en negocios conjuntos	1,414213562
D17 (9 ítems) Inmovilizado Material	1,414213562
D4 (2 ítems) Operaciones en moneda extranjera	2
D16 (8 ítems) Inversiones no financieras	2,828427125
D19 (13 ítems) Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	2,828427125
D0 (16 ítems) Información financiera elaborada conforme a la base de caja	2,828427125
D2 (12 ítems) Estado de flujos de tesorería	3,414213562
D3 (5 ítems) Resultado neto del periodo, errores fundamentales y cambios en las políticas contables	4
D14 (3 ítems) Acontecimientos posteriores al cierre	4,898979486
D18 (7 ítems) Información financiera por segmentos	7,404918347
D5 (5 ítems) Costes de endeudamiento	7,656854249
D13 (21 ítems) Arrendamientos	9,762682791
D1 (17 ítems) Presentación de Información contable pública	14,24063969
Total 167 ítems	64,69199662

Por último, cuando aplicamos la medida D a la muestra de elementos de valoración los resultados evidencian también la rigidez normativa del modelo de la IFAC en los aspectos valorativos (Tabla nº 7). Ocho normas presentan distancias cero, de las cuales la nº4, nº 13, nº 18, nº 19 y nº 21 lo son exclusivamente en las prácticas de valoración y no en las de información. De nuevo hay que destacar el caso de la norma nº 17 relativa al Inmovilizado Material, que en este caso pasa a ser la más flexible al tener la mayor distancia respecto al modelo B. Esto nos permite localizar en la valoración de los activos fijos un foco importante de diversidad contable en la normativa internacional actual, restándole calidad armonizadora al modelo.

Tabla nº 7: Prácticas de Valoración. Distancia Modelo A- Modelo B por categorías

Categoría	Distancia
M4 (1 ítem) Operaciones en moneda extranjera	0
M9 (1 ítem) Ingresos derivados de operaciones de intercambio	0
M10 (2 ítems) Información financiera en economías hiperinflacionarias	0
M11 (2 ítems) Contratos en construcción	0
M13 (4 ítems) Arrendamientos	0
M18 (6 ítems) Información financiera por segmentos	0
M19 (8 ítems) Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	0
M0 (2 ítems) Información financiera sobre la base de caja	0
M5 (1 ítem) Costes de endeudamiento	1,414213562
M6 (2 ítems) EE.FF consolidados y contabilidad Ent. Controladas	2,449489743
M7 (2 ítems) Contabilización de las inversiones en Asociadas	2,449489743
M8 (1 ítem) Información financiera sobre intereses en negocios conjuntos	2,449489743
M12 (3 ítems) Existencias	2,449489743
M16 (3 ítems) Inversiones no financieras	2,449489743
M21 (7 ítems) Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo	3,16227766
M17 (4 ítems) Inmovilizado Material	5,741657387
Total 49 ítems	22,56559732

Finalmente, la tabla 8 siguiente sintetiza el perfil de las NICSP medido en base a los conceptos de rigidez-flexibilidad normativa establecidos a partir de las diferencias resultantes.

Tabla n° 8: Perfil de las NIC SP

	Normas	Aspectos informativos	Aspectos valorativos
Rigidez	NIC SP n° 9	NIC SP n° 6	NIC SP n° 4
	NIC SP n° 10	NIC SP n° 7	NIC SP n° 13
	NIC SP n° 11	NIC SP n° 12	NIC SP n° 18
	NIC SP n° 15	NIC SP n° 21	NIC SP n° 19
	NIC SP n° 20		NIC SP n° 0
Flexibilidad	NIC SP n° 17	NIC SP n° 18	
	NIC SP n° 18	NIC SP n° 5	NIC SP n° 17
	NIC SP n° 5	NIC SP n° 13	
	NIC SP n° 13	NIC SP n° 1	
	NIC SP n° 1		

5. Conclusiones

Los resultados obtenidos nos permiten concluir que el modelo contable propuesto por la IFAC para mejorar la comparabilidad de la información contable pública a nivel internacional es un modelo:

1.- *Preferentemente informativo*. La mayor parte de los requisitos regulados hacen referencia a los aspectos relacionados con el tipo de información a presentar sobre los elementos contables (dónde se reconocen y qué información presentar sobre ellos). Al respecto se echan en falta algunas normas concretas de carácter más valorativo como pueda ser la relativa a la valoración de los instrumentos financieros (la NICSP existente únicamente regula los aspectos relativos a la información a presentar sobre los mismos).

2.- Caracterizado por una *alta rigidez normativa*. La mayoría de las soluciones contables reguladas se exigen con carácter obligatorio a los entes públicos. Esta característica se observa cuando se considera el modelo en su conjunto y cuando éste se subdivide en sus componentes de información y de valoración. La flexibilidad, que en nuestro caso se valora a través de los tratamientos recomendados o permitidos, es ciertamente escasa en conjunto, si bien se da en mayor medida en normas que regulan los aspectos clave de los entes de naturaleza pública (Ej. la valoración del inmovilizado material, la publicación de información sobre

operaciones de arrendamiento operativo o financiero y los aspectos generales de la presentación de los estados financieros).

3.- De una *alta calidad armonizadora*. Está muy próximo a un modelo de máxima armonización o normalizador, lo que posibilita un mayor grado de comparabilidad de la información.

Al analizar el perfil de rigidez-flexibilidad de las normas de forma individual podemos establecer tres grupos diferentes: a) un núcleo de normas completamente rígidas en su contenido; b) un segundo grupo de normas completamente rígidas en sus aspectos informativos (fundamentalmente relacionadas con la presentación de estados consolidados y existencias); y c) un tercer grupo de normas rígidas únicamente en los aspectos valorativos (moneda extranjera, arrendamientos, provisiones, activos y pasivos contingentes, elaboración de información sobre flujos de caja e información segmentada).

Los resultados también muestran que la flexibilidad del modelo se nutre principalmente: a) de los aspectos informativos relacionados con los segmentos de actividad, los costes de endeudamiento, los arrendamientos y la elaboración de los estados financieros; y b) de la valoración de los activos fijos. Ambos se identifican como posibles focos de diversidad contable cuando se generalice la aplicación de la normativa internacional.

En síntesis, este trabajo empírico pone de manifiesto el importante esfuerzo realizado por el Comité del sector público de la IFAC para hacia el logro de una comparabilidad global de la información contable pública. El mismo nos muestra que más que la búsqueda de la compatibilidad de la información como vía para facilitar su comparación, la IFAC opta por el camino de uniformar al máximo las prácticas contables como medio para garantizar la comparabilidad global de la información. Por ello, puede decirse que el modelo contable de la IFAC es más bien un modelo normalizador que un modelo armonizador.

6.- BIBLIOGRAFÍA

- Fuertes Fuertes, I y Vela Bargues, J.M. (2000): “La contabilidad de la Administración Local en Europa: heterogeneidad y armonización”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol XXIX, (105), pp. 657- 686
- Fuertes Fuertes, I. y Vela Bargues, J.M. (2003) “La contabilidad pública en el escenario internacional: evolución reciente y análisis comparativo de los sistemas contables públicos”. *Revista Cuadernos Aragoneses de Economía* 2ª época Vol. 2, nº 2, pp. 353-378.

- García Benau, M. A. (1995): *Armonización de la información financiera en Europa*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.
- Garrido, P., León, A. y Zorio, A. (2002): “Measurement of formal harmonization progress: The IASC experience”, *The International Journal of Accounting*, nº 37, pp 1-26.
- International Federation of Accountants –IFAC (2000): *Preface to Statements of International Public Sector Accounting Standards*, IFAC-PSC, New York.
- Nicolini, e. (1997): “Presentation of the Public Sector Committee of International Federation of Accountants”. 6ª Conferencia CIGAR, Milán.
- Pina, V. y Torres, L. (1999): “An empirical study about the degree of coincidence of central governmental financial reporting in the EU, USA, Canada, N. Zealand and Australia with the IPSAS of the IFAC”, 7ª Conferencia CIGAR, Tilburg, Holanda.
- Rahman, A.; Perea, H.; Ganeshanandam, S. (1996): “Measurement of Formal Harmonization in Accounting: An Exploratory Study”. *Accounting and Business Research*, Vol 26 No 4, pp.325-339.
- Van der Tas, L.G. (1988): “Measuring harmonisation of financial reporting practice”, *Accounting and Business Research*, Vol. 18 (70), pp. 157-169.
- Van Hulle, K. (1989): “The EC experience of harmonisation: Part 2”. *Accountancy*. September, pp. 96-97.

ANEXO 1

Tratamientos contables alternativos asociados al conjunto de elementos contables (clasificados por categorías)

Categoría	MODELO IFAC Alternativas			
	1	2	3	4
C1 (17 items) Presentación de Información contable pública	14	9	2	1
C2 (12 items) Estado de flujos de tesorería	10	1	2	0
C3 (5 items) Resultado neto del periodo, errores fundamentales y cambios en las políticas contables	3	2	2	0
C4 (3 items) Operaciones en moneda extranjera	2	1	1	0
C5 (6 items) Costes de endeudamiento	0	2	5	0
C6 (5 items) EE.FF consolidados y contabilidad Ent. Controladas	4	2	0	0
C7 (3 items) Contabilización de las inversiones en Asociadas	2	2	0	0
C8 (10 items) Información financiera sobre intereses en negocios conjuntos	9	1	2	0
C9 (5 items) Ingresos derivados de operaciones de intercambio	5	0	0	0
C10 (3 items) Información financiera en economías hiperinflacionarias	3	0	0	0
C11 (5 items) Contratos en construcción	5	0	0	0
C12 (5 items) Existencias	4	2	0	0
C13 (25 items) Arrendamientos	22	6	1	2
C14 (3 items) Acontecimientos posteriores al cierre	1	4	0	2
C15 (10 items) Instrumentos financieros: revelación y presentación	10	0	0	0
C16 (11 items) Inversiones no financieras	8	4	0	0
C17 (13 items) Inmovilizado Material	10	4	2	0
C18 (13 items) Información financiera por segmentos	11	5	1	0
C19 (21 items) Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	19	0	2	3
C20 (3 items) Información sobre partes vinculadas	3	0	0	0
C21 (20 items) Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo	19	19	19	19
C0 (18 items) Información financiera sobre base de caja	18	0	2	1
	182	48	22	9
Σ Total items contemplados (C1-C0)				216
%% Total items	84,26%	22,22%	10,19%	4,17%
Σ Total tratamientos contables regulados (1-4)	1 a 4			261
% Total tratamientos de información y valoración regulados	69,73%	18,39%	8,43%	3,45%

Elementos contables de información y sus tratamientos alternativos.

		MODELO A			
		Alternativas			
Categoría		1	2	3	4
D1 (17 items)	Presentación de Información contable pública	14	9	2	1
D2 (12 items)	Estado de flujos de tesorería	10	1	2	0
D3 (5 items)	Resultado neto del periodo, errores fundamentales y cambios en las políticas contables	3	2	2	0
D4 (2 items)	Operaciones en moneda extranjera	1	1	1	0
D5 (5 items)	Costes de endeudamiento	0	2	4	0
D6 (3 items)	EE.FF consolidados y contabilidad Ent. Controladas	3	2	0	0
D7 (1 item)	Contabilización de las inversiones en Asociadas	1	0	0	0
D8 (9 items)	Información financiera sobre intereses en negocios conjuntos	8	0	1	0
D9 (4 items)	Ingresos derivados de operaciones de intercambio	4	0	0	0
D10 (1 item)	Información financiera en economías hiperinflacionarias	1	0	0	0
D11 (3 items)	Contratos en construcción	3	0	0	0
D12 (2 items)	Existencias	2	0	0	0
D13 (21 items)	Arrendamientos	18	6	1	2
D14 (3 items)	Acontecimientos posteriores al cierre	1	4	0	2
D15 (10 items)	Instrumentos financieros: revelación y presentación	10	0	0	0
D16 (8 items)	Inversiones no financieras	6	2	0	0
D17 (9 items)	Inmovilizado Material	8	0	1	0
D18 (7 items)	Información financiera por segmentos	5	5	1	0
D19 (13 items)	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	12	0	2	2
D20 (3 items)	Información sobre partes vinculadas	3	0	0	0
D21(13 items)	Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo	13	0	0	0
D0 (16 items)	Información financiera elaborada conforme a la base de caja	16	0	2	1
		142	32	19	8
Σ Total items contemplados (D1-D0)		167			
% Total items		85,03%	19,16%	11,38%	4,79%
Σ Total elementos contables regulados		216			
% Total elementos contables regulados		65,74%	14,81%	8,80%	3,70%
Total tratamientos contables de información regulados (1 a Σ4)		201			
% Total tratamientos contables de información regulados		70,65%	15,92%	9,45%	3,98%
Σ Total tratamientos contables regulados (1 a 4)		261			
% Total tratamientos contables regulados		54,41%	12,26%	7,28%	3,07%

Elementos contables de valoración y sus tratamientos alternativos.

Categoría		MODELO A			
		Alternativas			
		1	2	3	4
M4 (1 ítem)	Operaciones en moneda extranjera	1	0	0	0
M5 (1 ítem)	Costes de endeudamiento	0	0	1	0
M6 (2 ítems)	EE.FF consolidados y contabilidad Ent. Controladas	1	2	0	0
M7 (2 ítems)	Contabilización de las inversiones en Asociadas	1	2	0	0
M8 (1 ítem)	Información financiera sobre intereses en negocios conjuntos	1	1	1	0
M9 (1 ítem)	Ingresos derivados de operaciones de intercambio	1	0	0	0
M10 (2 ítems)	Información financiera en economías hiperinflacionarias	2	0	0	0
M11 (2 ítems)	Contratos en construcción	2	0	0	0
M12 (3 ítems)	Existencias	2	2	0	0
M13 (4 ítems)	Arrendamientos	4	0	0	0
M16 (3 ítems)	Inversiones no financieras	2	2	0	0
M17 (4 ítems)	Inmovilizado Material	2	4	1	0
M18 (6 ítems)	Información financiera por segmentos	6	0	0	0
M19 (8 ítems)	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	7	0	0	1
M21 (7 ítems)	Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo	6	3	0	0
M0 (2 ítems)	Información financiera elaborada conforme a la base de caja	2	0	0	0
		40	16	3	1
Σ Total ítems contemplados (M41-M0)					49
% Total ítems		81,63%	32,65%	6,12%	2,04%
Σ Total elementos contables regulados (1-4)					216
% Total elementos contables regulados		18,52%	7,41%	1,39%	0,46%
Σ Total tratamientos de valoración regulados (1-4)					60
% Total tratamientos de valoración regulados		66,67%	26,67%	5,00%	1,67%
Σ Total tratamientos contables regulados					261
% Total tratamientos contables regulados		15,33%	6,13%	1,15%	0,38%