

UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO

Facultad de Ciencias Empresariales

Departamento de Administración y Auditoría



Memoria para optar al Título de Contador Público y Auditor

**DIAGNÓSTICO DE BRECHAS ENTRE LA NORMATIVA
DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GENERAL DE LA
NACIÓN Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE
CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO.**

Alumnos : Cristian A. Pérez Hernández

Keren A. Gonzalez Flores

Profesor Guía : Reinier Hollander S.

Concepción, 2016

AGRADECIMIENTOS

Quiero agradecer a mi madre, Luisa Hernández, y a mi hermana Carina, quienes han sido un pilar importante en mi vida. Gracias mamá por tu esfuerzo y tu amor he podido ser lo que soy, sin ella no lo hubiera logrado.

A mi familia y mis amigos que me han apoyado en estos últimos cinco años. Especialmente quiero agradecer a Dios, por mostrarme su amor y su misericordia en todo momento, por estar ahí en situaciones difíciles, por ser mi guía y mi luz.

Cristian Alex Pérez Hernández

Quisiera agradecer a Dios por su guía en esta etapa tan importante, así como en todos los aspectos de la vida.

Quisiera agradecer a mi madre Ercilia Flores por todo el amor que me brinda día a día, porque sin sus concejos y su apoyo nada de esto hubiera sido posible.

Finalmente, por no menos importante quisiera agradecer a mi pololo Francisco Escobar, amigos y familia por su preocupación, apoyo constante.

A todos, muchas gracias por ayudar a levantarme en los periodos difíciles y por su compañía en los buenos momentos.

Keren Abigail González Flores

Ambos agradecemos a nuestro profesor guía, Sr. Reinier Hollander S., por la voluntad y disposición constante que nos ofreció durante todo este proceso. También a Marcela Baeza y a Gustavo Smith por su gran compromiso, disponer de su tiempo y la dedicación que tuvieron de ayudarnos en esta importante etapa.

Al único Dios nuestro Salvador, por medio de Jesucristo nuestro Señor, sea gloria, majestad, dominio y autoridad, antes de todo tiempo, y ahora y por todos los siglos. Amén.

RESUMEN

La convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) en nuestro país ha enfrentado un gran desafío, pero a su vez, conlleva a un compromiso que está directamente relacionado con la calidad, la confiabilidad y la transparencia para los servicios públicos y para el gobierno, fortaleciendo la probidad e integridad de la información financiera – contable. Asimismo, la adaptación a los estándares internacionales es considerada una herramienta crucial para la estabilidad económica a nivel mundial según la OCDE, el FMI, la ONU y el BID.

La presente investigación busca identificar las diferencias entre el Sistema de Contabilidad General de la Nación (oficio 60.820 de 2005) con respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP (Resolución C.G.R. N°16). Para ello se estudiaron ambas normativas y se obtuvieron las principales diferencias.

SIGLAS UTILIZADAS

NICSP	: Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
IPSAS	: International Public Sector Accounting Standards
NIIF	: Normas Internacionales de Información Financiera
IFRS	: International Financial Reporting Standards
IFAC	: International Federation of Accountants
IASB	: International Accounting Standards Board
IPSASB	: International Public Sector Accounting Standards Board
SIGFE	: Sistema de Información para la Gestión Financiera del Estado
SICOGEN	: Sistema de Contabilidad General de la Nación
DIPRES	: Dirección de Presupuestos
C.G.R.	: Contraloría General de la República
GORE	: Gobierno Regional
PCGA	: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
E.E.F.F.	: Estados Financieros
FMI	: Fondo Monetario Internacional
BID	: Banco Internacional de Desarrollo
ONU	: Organización mundial de las Naciones Unidas
OCDE	: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

ÍNDICE

AGRADECIMIENTOS..... 2

RESUMEN3

INTRODUCCION 9

Capítulo I. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN SOBRE EL DIAGNOSTICO DE BRECHAS ENTRE EL SISTEMA DE CONTABILIDAD GENERAL DE LA NACIÓN Y LAS NICSP11

I.1 Antecedentes Preliminares del Tema 11

I.2 Problema de Investigación..... 11

I.2.1 Síntomas del Problema.....12

I.3 Pronóstico del Estudio..... 13

I.3.1 Objetivos de la Investigación.....13

I.4 Justificación e importancia del Estudio.....13

I.4.1 Razones personales 13

I.4.2 Razones Profesionales.....14

I.4.3 ¿Cómo se soluciona el problema a investigar?.....14

I.5 Aporte de la investigación 14

I.6 Diseño de la investigación..... 15

I.6.1 Tipo de investigación.....15

I.6.2 Diseño de la Investigación.....15

I.6.3	Definición del universo a Investigar	15
I.6.4	Alcance de la Investigación.....	16
I.6.5	Instrumentos de la investigación.....	16
Capítulo II.	MARCO TEORICO	17
II.1	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP)	17
II.1.1	Antecedentes Generales	17
II.1.2	Objetivo del IPSASB	18
II.1.3	Alcance.....	18
II.1.4	Autoridad.....	19
II.1.5	Objetivo de las NICSP	19
II.1.6	Características cualitativas de la información financiera.....	20
II.1.7	Beneficios de los países al implementar las NICSP	22
II.2	Sistema de Contabilidad General de la Nación – Oficio 60.820 de 2005.....	24
II.2.1	Antecedentes Generales	24
II.2.2	Objetivo	24
II.2.3	Alcance.....	25
II.2.4	Características Generales	25
II.3	Administración Financiera del Estado	28
II.3.1	Objetivos y Deberes Fundamentales de Estado.....	28

II.3.2	Principales funciones del Estado desde el punto de vista económico	29
II.3.3	Función Financiera del Estado.....	31
II.3.4	Objetivos de la administración financiera del estado.....	32
II.3.5	Principios del Sistema de Administración del Estado	32
II.3.6	Cobertura y Alcance.....	34
II.3.7	Concepto del Sistema de Administración Financiera del Estado	34
II.3.8	Procesos del Sistema de Administración Financiera del Estado	35
Capítulo III.	Diagnostico de brechas y resultados.....	44
III.1	BIENES DE USO	44
III.1.1	Introducción.....	44
III.1.2	Bienes de Uso según oficio 60.820.....	45
III.1.3	Bienes de Uso según Resolución C.G.R.N°16 de 2015.....	49
III.1.4	Conclusiones y Diferencias	59
III.2	DETERIORO DE VALOR ACTIVOS GENERADORES Y NO GENERADORES DE EFECTIVO	62
III.2.1	Introducción.....	62
III.2.2	DETERIORO DE VALOR ACTIVOS GENERADORES Y NO GENERADORES DE EFECTIVO según Resolución C.G.R.N°16 de 2015.....	63
III.3	PROPIEDADES DE INVERSIÓN según Resolución C.G.R.N°16 de 2015	66

III.3.1	Introducción.....	66
III.3.2	PROPIEDADES DE INVERSIÓN según Resolución C.G.R.N°16 de 2015	67
III.4	INGRESOS POR TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN – IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS	70
III.4.1	Introducción.....	70
III.4.2	Ingresos por transacciones sin contraprestación – Impuestos y Transferencias según oficio 60.820	71
III.4.3	Ingresos por transacciones sin contraprestación – Impuestos y Transferencias según Resolución C.G.R.N°16 de 2015	73
III.4.4	Diferencias y Conclusión	82
III.5	BIENES FINANCIEROS.....	83
III.5.1	Introducción.....	84
III.5.2	Bienes financieros según oficio 60.820	84
III.5.1	Bienes financieros según Resolución C.G.R.N°16 de 2015	85
III.5.2	Conclusión y Diferencias	92
Capítulo IV.	CONCLUSIÓN GENERAL	93
Capítulo V.	ANEXOS	95
	BIBLIOGRAFÍA.....	101

INTRODUCCION

Desde hace 85 años, la institución que tiene por objeto impartir las normas y definir los procedimientos contables básicos, según lo que indica el artículo 98 de la Constitución Política, es la Contraloría General de la República. Éste Organismo se encarga de generar información estructurada y sistemática sobre los eventos económicos que modifican los recursos y las obligaciones del Estado, y que a su vez está destinada a apoyar el proceso de toma de decisiones de los poderes de éste. Sin embargo, a la Contraloría General le corresponde de forma exclusiva regular la contabilidad del sector público, definido para éstos efectos por el DL 1.263 de 1976 – Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado. Éste ente fiscalizador ha estado trabajando en el proceso de implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), con el fin de contribuir para lograr una buena gobernanza y un Estado más transparente.

Es dable mencionar que, entidades internacionales como Organización de las Naciones Unidas (ONU), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Banco Mundial y el Banco Interamericano de Desarrollo recomiendan la convergencia a NICSP, puesto que éstas mejoran la transparencia y rendición de cuentas para la ciudadanía en general, mejora la calidad de la toma de decisiones, la formulación de políticas públicas y provee información completa y confiable de los activos y pasivos del Estado.

La adopción de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, comenzó a aplicarse con la emisión de Estados Financieros en distintas instituciones públicas del país, especialmente municipalidades, armonizadas a éstos estándares internacionales desde el año 2012, la cual incluyó información correspondiente al periodo contable anterior.

Para el desarrollo de la presente investigación denominada “Diagnóstico de las principales brechas entre la Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)” se analizará el Oficio 60.820 en conjunto con el oficio 54.977 el cual incorpora capítulo quinto “*Estados Financieros*” en la normativa del sistema de Contabilidad General de la Nación; con respecto a las NICSP, las cuales están contenidas en la Resolución C.G.R N°16 de 2015.

En el Capítulo I: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN SOBRE el diagnóstico de brechas entre EL SISTEMA DE CONTABILIDAD GENERAL DE LA NACIÓN Y LAS NICSP se establecerá la metodología de la investigación en conjunto con los antecedentes preliminares, alcances, objetivos e instrumentos de la investigación.

En el Capítulo II: MARCO TEORICO, se desarrolla en forma general en qué consiste el IPSASB, las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) con su respectivo proceso de implementación, alcance y objetivos. A su vez, para tener un mejor entendimiento de la contabilidad gubernamental, se estudió la base de la Administración Financiera del Estado, en donde se analizaron los objetivos y deberes de la Nación, los objetivos de la Administración Financiera y el Proceso del Sistema de Administración de éste. También se estudió el Sistema Contabilidad General de la Nación – oficio 60.820 de 2005, en donde se establecen los objetivos, el alcance y los principios aplicables a la Contabilidad General de la Nación.

Los resultados de la investigación serán detallados en el Capítulo III: DIAGNOSTICO DE BRECHAS Y RESULTADOS, se estudiaron las NICSP, de mayor prioridad para el Estado, las cuales están definidas en el alcance de la investigación, en conjunto de la Resolución C.G.R N° 16 de 2015 con respecto al oficio 60.820 de 2005. Se observaron ambas normas y se realizó un diagnóstico de las principales brechas entre ambas.

Las Conclusiones serán expuestas en el Capítulo IV: CONCLUSIONES, en donde se detalla de forma clara y sintetizada las conclusiones generales y observaciones de la investigación.

Finalmente, los anexos y la bibliografía estarán detalladas en los Capítulos V: ANEXOS y VI: BIBLIOGRAFÍA.

CAPÍTULO I. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN SOBRE EL DIAGNOSTICO DE BRECHAS ENTRE EL SISTEMA DE CONTABILIDAD GENERAL DE LA NACIÓN Y LAS NICSP

I.1 Antecedentes Preliminares del Tema

Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) son un conjunto de 32 normas las cuales son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales para el Sector Público¹, el cual funciona como un comité independiente que cuenta con el apoyo de la Federación Internacional de Contadores². Estas normas están basadas en las normas NIIF/IFRS, las cuales se ocupan de generar normas de información financiera para el sector privado, por ende, se estima que entre las NICSP y las NIIF/IFRS existe un 80% de similitud, sin embargo, las NICSP incorporan temas que le son atribuibles al sector público, como lo son los presupuestos, la recepción de los impuestos y el otorgamiento de concesiones, por mencionar algunos.

El objetivo principal de las NICSP es proveer a los gobiernos, a través del sector público, información útil para la toma de decisiones y a su vez contribuir a la transparencia y rendición de cuentas de los recursos asignados, incrementando la calidad como el detalle de la información financiera presentada por las entidades del sector público de diferentes países.

I.2 Problema de Investigación

La idea de investigación surgió debido a que recientemente la Contraloría General de la República ha adaptado las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público emitidas por el IPSASB mediante la Resolución C.G.R. N° 16, para ser adoptadas en el año 2016 en los

¹ IPSAS – B por sus siglas en inglés.

² IFAC por sus siglas en inglés.

servicios públicos, posteriormente en las Empresas³, Municipalidades y finalmente en las Universidades del Estado.

Debido a la contingencia y la envergadura del asunto es que se ha decidido investigar al respecto y dar a conocer las principales diferencias que existirán entre la Normativa del Sistema de Contabilidad General de la República y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Pero, ¿Por qué es necesario el cambio? Para dar respuesta a esta interrogante es necesario comenzar a hablar de la globalización, la cual ha jugado un rol importante a nivel mundial, que ha ido en aumento durante los últimos años, debido a esto es preciso que todos los gobiernos unifiquen su contabilidad “para hablar en el mismo idioma” y así mostrar más transparencia y una contabilización de mejor calidad en comparación con la actual normativa chilena.

Una de las grandes diferencias de implementación está relacionada con el Activo Fijo (Bienes de Uso) ya que actualmente esta cuenta tiene saldos iguales a US\$ 21.047 millones y con la normativa actual aumentaría el valor a declarar de los activos en más de US\$ 12.420 millones lo que denota el gran impacto en la contabilidad nacional. Además de este cambio, se podrán observar otros relacionados con este mismo título tales como bajas de activo fijo, codificación de inventario, bienes recibidos en donación, entre otros.

I.2.1 Síntomas del Problema

La Contraloría General de la República en su facultad de crear la contabilidad de la Nación, según lo estipula la Constitución Política de la República en su artículo 98, precisó de actualizar la normativa contable vigente, de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) con el propósito de avanzar en materia de rendición de cuentas, transparencia y comparabilidad, fijando criterios comunes y uniformes a nivel nacional.

³ El término Empresas hace alusión a Empresas Públicas. La Contraloría General las define como aquellas instituciones creadas por ley con personalidad jurídica de derecho público, cuya propiedad es cien por ciento del Fisco y forman parte de la Administración del Estado.

A raíz de todo este proceso de implementación, el principal síntoma que se identificó es que al converger del Sistema de Contabilidad General de la Nación a las NICSP, existan diferencias de carácter normativo y contable

I.3 Pronóstico del Estudio

I.3.1 Objetivos de la Investigación

Objetivo General:

Realizar un diagnóstico de las principales diferencias entre la normativa actual del sistema público chileno y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

Objetivos Específicos:

- Conocer y entender cómo se lleva a cabo la contabilidad actual del gobierno.
- Analizar las cuentas más significativas de la contabilidad del gobierno.
- Buscar contenido de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público que no estén contemplados en la normativa actual chilena.

I.4 Justificación e importancia del Estudio

I.4.1 Razones personales

La principal razón es conocer y entender más de cerca sobre contabilidad gubernamental. Consideramos que estar presentes en este cambio de normativa es algo que nos beneficia, ya que la implementación es reciente aún, por ende, es una gran fuente de conocimiento y aprendizaje.

En segundo lugar, es dable hacer mención que entre las normativas NICSP y las NIIF e IFRS son prácticamente simétricas entre sí, por lo que al analizar la normativa internacional del sector público, también aprendemos de normas internacionales, lo cual fortalecerá nuestros conocimientos técnicos en el desarrollo de nuestra profesión.

I.4.2 Razones Profesionales

Existe poca literatura con respecto al tema de que se pretende desarrollar. Por tratarse de una normativa reciente que está en un continuo proceso de desarrollo, es que constantemente se emiten nuevas normas y se actualizan las existentes.

El plan de convergencia expuesto por la Contraloría General de la República ha definido que la fecha de la primera adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad será enero de 2016.

Actualmente se está trabajando en capacitaciones, modificaciones de sistemas informáticos, levantamiento de la información y preparación de los ajustes que se deberán efectuar para la aplicación de la nueva normativa.

Sin embargo, como este es un tema reciente en nuestro país, los profesionales de ésta área, entiéndase por Funcionarios Públicos, Académicos y Estudiantes de la profesión no están interiorizados con la nueva Normativa de Sistema de Contabilidad General de la Nación aplicadas por las NICSP, por lo que se espera que esta investigación sea una herramienta de gran ayuda para nuestra profesión

I.4.3 ¿Cómo se soluciona el problema a investigar?

Se realizará un estudio en conjunto de un posterior análisis entre ambas normativas, y se detectarán las principales diferencias entre ambas, tanto en su reconocimiento, medición y valorización.

I.5 Aporte de la investigación

Lograr detectar las diferencias más significativas entre ambas normativas, con la finalidad de documentarlas y darlas a conocer a la Contraloría General, entidades y servicios públicos, Universidades, entre otros.

I.6 Diseño de la investigación

I.6.1 Tipo de investigación

El tipo de investigación será descriptivo ya que en primera instancia se analizará el comportamiento, los atributos, propiedades y cualidades de la incorporación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en comparación con las normas actuales de contabilidad del gobierno. Además el presente estudio será explicativo, ya que luego de analizar las diferencias entre ambas normas se lograran explicar las causas de este fenómeno.

Esta investigación es de carácter cualitativa, puesto que se analizarán las características tanto positivas como negativas de ambas normas, para luego compararlas y evidenciar de qué manera han enfrentado el proceso de armonización contable las instituciones públicas. Este análisis se realizará a través de la revisión de la literatura y recolección de datos, para posteriormente elaborar un estudio empírico a través de casos prácticos.

I.6.2 Diseño de la Investigación

En primera instancia la presente investigación es bibliográfica, ya que se analizaran las normas existentes para realizar una comparación entre ambas, sin embargo para cumplir con otro de los objetivos se realizaran entrevistas a los servicios públicos que deberán adoptar esta nueva normativa.

I.6.3 Definición del universo a Investigar

Se procederá a investigar acerca de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, haciendo énfasis en la Resolución C.G.R. N°16, para comprarlas con las normas actuales de contabilidad, que en este caso sería el oficio N°60.820 de 2005, que rige al actualmente al gobierno y realizar un diagnóstico de las principales diferencias entre ambas, observando las cuentas más significativas.

I.6.4 Alcance de la Investigación

Se analizarán principalmente las normativas de mayor prioridad para Contraloría General, puesto que se estima que las siguientes cuentas son materiales para la Contabilidad General de la Nación. Por lo tanto, se proyectan cambios significativos para Propiedades Planta y Equipos (NICSP 16 “Propiedades de Inversión”; NICSP 17 “Propiedades, Planta y Equipos”, NICSP 21 “Deterioro de Valor de Activos Generadores de Efectivo” y NICSP 26 “Deterioro de Valor de Activos no Generadores de Efectivo”); Instrumentos Financieros (NICSP 28 “Instrumentos Financieros – Presentación”, NICSP 29 “Instrumentos Financieros – Reconocimiento y Medición” e Impuestos (NICSP 23 “Ingresos de Transacciones sin Contraprestación – Impuestos y Transferencias”).

Se obtendrá información a través de entrevistas de cómo ha sido el proceso de armonización contable en los servicios públicos que deben adoptar ésta normativa dentro del próximo periodo.

I.6.5 Instrumentos de la investigación

Se considerará como fuente de investigación material bibliográfico de la Contraloría General, boletines, documentos y presentaciones buscadas en el portal de ésta. También se desarrollarán entrevistas a personal del departamento de División de Análisis Contable de la Contraloría General y la Contraloría Regional del Bio- Bío

CAPÍTULO II. MARCO TEORICO

II.1 Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP)

II.1.1 Antecedentes Generales

La Federación Internacional de Contadores es la organización a nivel mundial que regula la profesión contable. Esta organización fue fundada en 1977 y su misión hasta el día de hoy es *“servir al interés público, fortalecer la profesión contable en todo el mundo y contribuir al desarrollo de economías internacionales fuertes, al establecer y promover la observancia de normas profesionales de calidad, favoreciendo la convergencia internacional de tales normas, y expresando temas de interés público donde la experiencia de la profesión es más relevante⁴”*.

Por consiguiente a la definición anteriormente mencionada, ésta organización creó en el año 2001, la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público⁵, con la finalidad de desarrollar criterios de contabilidad de alta calidad, para ser utilizadas por entidades del sector público en todo el mundo, en la preparación de información financiera.

Como se señalaba anteriormente, el IPSASB desarrolla los parámetros necesarios para la creación de las NICSP, con la finalidad de establecer los requerimientos precisos de normar la información financiera de los gobiernos y otras entidades del sector público. Estas normas se aplican a los estados financieros con propósito general, y pueden ser preparados según la base contable de acumulación⁶ y la base contable de efectivo, según se especifique. En algunas jurisdicciones la aplicación de los requerimientos de las NICSP mejora la rendición de cuentas y transparencia de los informes financieros preparados por los gobiernos y sus agencias.

⁴ (IFAC, 2008)

⁵ IPSASB “International Public Sector Accounting Standards Board” por sus siglas en inglés

⁶ Base de Acumulación o devengado es el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos sobre la base contable de acumulación (o devengo) son: activo, pasivo, activos netos/patrimonio neto e ingresos y gastos.

II.1.2 Objetivo del IPSASB

Los objetivos del IPSASB son “servir al interés público desarrollando normas sobre información financiera de alta calidad y facilitando la convergencia de las normas internacionales y nacionales, mejorando de esta forma la calidad y uniformidad de la información financiera en todo el mundo”. El IPSASB alcanza sus objetivos a través de los siguientes puntos:

- Emitiendo Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP);
- Promoviendo su aceptación y la convergencia internacional de estas normas; y
- Publicando otros documentos que orientan sobre temas y experiencias de información financiera en el sector público.

En resumen, se puede concluir que las NICSP son los requisitos normativos establecidos por el IPSASB. Junto al desarrollo de las NICSP, el IPSASB emite otras publicaciones no normativas que incluyen estudios, informes de investigación y trabajos específicos referidos a aspectos concretos de la información financiera del sector público.

II.1.3 Alcance

En primer lugar, es dable mencionar que las NICSP establecen requisitos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de transacciones y hechos en los estados financieros con propósito general.

Las NICSP están diseñadas para aplicarse a los estados financieros con propósito general de todas las entidades del sector público. Las entidades del sector público incluyen los gobiernos nacionales, regionales (por ejemplo, estatal, provincial, territorial), gobiernos locales (por ejemplo, ciudad, población) y sus entidades dependientes (por ejemplo, departamentos, agencias, consejos, comisiones), a menos que se señale lo contrario. Estas Normas no son aplicables a las Empresas Públicas ya que estas aplican las Normas Internacionales de

Información Financiera (NIIF) que son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

II.1.4 Autoridad

En cada jurisdicción, las regulaciones pueden regir la emisión de estados financieros de propósito general por entidades del sector público. Estas regulaciones pueden tener forma de requisitos legales de información, directivas e instrucciones de información financiera, y/o normas contables emitidas por gobiernos, organismos reguladores y/o organismos profesionales de contabilidad en la jurisdicción correspondiente.

El IPSASB considera que la adopción de las NICSP, junto con la revelación del cumplimiento con las mismas, conducirá a una mejora significativa en la calidad de los estados financieros de propósito general de las entidades del sector público. Esto, a su vez, es probable que lleve a una valoración mejor informada de las decisiones sobre asignación de recursos realizados por los gobiernos, y de ese modo, a incrementar la transparencia y rendición de cuentas.

Asimismo, El IPSASB reconoce el derecho de los gobiernos y emisores de normas nacionales a establecer normas contables y guías para la información financiera en sus jurisdicciones. Algunos gobiernos soberanos y emisores de normas nacionales han desarrollado normas contables que aplican a los gobiernos y entidades del sector público en su jurisdicción. Las NICSP pueden ayudar a estos emisores de normas en el desarrollo de nuevas normas o en la revisión de las existentes para contribuir a una mayor comparabilidad.

II.1.5 Objetivo de las NICSP

"El objetivo principal de las NICSP es suministrar a las entidades del sector público información útil para la toma de decisiones y contribuir a la transparencia y rendición de cuentas de los recursos asignados, incrementando tanto la calidad como el detalle de la

información financiera presentada por las entidades del sector público de los distintos países".
(División de Análisis Contable de la Contraloría General de la República , 2012)

II.1.6 Características cualitativas de la información financiera

Según la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, insta al desarrollo de políticas contables que aseveren que la información proporcionada en estos reportes reúna determinadas características cualitativas. Estas características cualitativas buscan hacer comprensible y utilizable la información proporcionada para el usuario final y que se desglosan en los cuatro siguientes términos.

Comprensibilidad

El manual de Pronunciamientos del IPSASB en la NICSP 1 menciona que *“La información es comprensible cuando razonablemente se puede esperar que los usuarios comprendan su significado. A este efecto, se debe presumir que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y el entorno en que ella opera, y que están dispuestos a estudiar la información”*.

Sin embargo, es dable señalar que no corresponde eliminar información que se presuma compleja de entender para algunos usuarios, respetando las características cualitativas de fiabilidad y representación fiel.

Relevancia y Oportunidad

La información financiera será relevante cuando se entregue a los usuarios una ayuda para analizar los hechos económicos que tuvieron o tendrán lugar dentro de una organización. Además, para que mantenga su carácter de relevante, necesariamente ésta debe ser oportuna, puesto que de no ser así, la información financiera no sería útil.

Fiabilidad

Para que la información financiera sea fiable ésta debe estar exenta de errores. De este modo, la información no se verá afectada en su transparencia reflejando dentro del marco de lo razonable la realidad financiera de la organización.

Representación fiel

Según lo mencionado anteriormente, no deben omitirse datos por considerarse complejos de entender por sus usuarios, puesto que, de ser así, se perdería la representación de la realidad, por lo que hay que mantener una exposición verídica de los hechos económicos que se presentarán.

La esencia sobre la forma

Para comprender éste término, se debe tener en consideración que, en varias ocasiones, la esencia de un hecho contable es distinto de su estructura o marco legal, de esta forma para que la información financiera sea confiable debe priorizar la esencia del hecho por sobre su normativa contable.

Neutralidad

La información proporcionada debe estar libre de influencias como así también debe ser una representación fiel de la realidad, de este modo no puede estar predeterminada para tomar decisiones ni predisponer a los usuarios de la misma para lograr un determinado resultado.

Prudencia

Para poder entender este criterio se utilizará el siguiente ejemplo. Para realizar la ejecución del presupuesto es indispensable utilizar el criterio de “Prudencia” que expone el Manual de Pronunciamientos del IPSASB, en donde se debe tener precaución en la estimación "de tal modo que los activos o ingresos no queden sobreestimados ni los pasivos o gastos, subestimados". (IFAC, 2007)

Integridad o Completitud

Para la confección y preparación de los Estados Financieros es necesario que la información comprenda la totalidad de los hechos económicos acaecidos en la organización dentro de un periodo determinado.

Comparabilidad

Uno de los propósitos de las NICSP es el de ayudar que los Estados Financieros sean comparables y entendibles entre sí. Para llevar a cabo esto es necesario contar con varias entidades públicas que produzcan informes financieros armonizados a NICSP, así como también una sola que tenga varios periodos contables presentando informes bajo NICSP, sobre los cuales se puedan efectuar análisis comparativos.

Sin embargo, cuando se trata de hacer comparaciones de ejercicios anteriores con los actuales períodos es necesario que estos se muestren reajustados al valor de la moneda actual, para aproximar aún más el nivel de comparabilidad entre ellos.

II.1.7 Beneficios de los países al implementar las NICSP

Tal como lo expresa el Boletín N°1 de Abril de 2012 emitido por la División de Análisis Contable de la C.G.R. "*El objetivo principal de las NICSP es suministrar a las entidades del sector público información útil para la toma de decisiones y contribuir a la transparencia y rendición de cuentas de los recursos asignados, incrementando tanto la calidad como el detalle de la información financiera presentada por las entidades del sector público de los distintos países*" (División de Análisis Contable de la Contraloría General de la República, 2012)

Por lo tanto, si los países garantizan una mejora en su administración financiera encuentran mayores posibilidades de préstamos y recursos financieros en los organismos internacionales de crédito, esto debido a que las NICSP establecen requisitos para la medición el reconocimiento, la presentación y revelación de transacciones y hechos en los Estados Financieros, otorgando un aumento en la transparencia de la Administración Pública incentivando la inversión y aportando mayor credibilidad a los países que las aplican.

Es bajo este indicio, que la convergencia hacia las NICSP debe cumplir con ciertas características que normen su preparación. Para esto Luis Téllez, en su Libro (Mellado, 2009) "Normas Internacionales de Contabilidad (NICSP) del Sector Público: Experiencia Chilena", detalló 6 características esenciales, las cuales se mencionarán a continuación.

1. **Lenguaje Común:** Esta ayuda a mejorar la interoperabilidad de los sistemas de información en el ámbito público.
2. **Prácticas Uniformes:** Su finalidad es consolidar estándares globales de contabilidad, considerando las ventajas que significa disponer de un solo modelo contable, cuyos beneficios se expresan a través de procesos y sistemas de información automáticos y estandarizados.
3. **Comparabilidad:** La información de los estados financieros es comparable cuando los usuarios pueden identificar similitudes y diferencias entre dicha información y la de otros informes entre diferentes entidades y de la misma entidad en diferentes períodos de tiempo.
4. **Información Confiable:** también mencionado en las características cualitativas la información, será confiable si está libre de error material o de predisposición, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que representa o puede esperarse que represente.
5. **Reforzamiento del Marco Normativo:** Se refiere a la actualización de la normativa que rige los sistemas de contabilidad de los países, conforme a los requerimientos derivados del proceso de globalización, también se refiere a la incorporación de temas importantes de la normativa internacional que no estén reconocidos en la normativa nacional, y que

constituyan un valor agregado importante para cumplir con los objetivos propuestos por la convergencia internacional, como también para fortalecer la regulación local.

6. **Mejorar la Rendición de Cuentas:** Al momento de homogeneizar los estados financieros acorde a las NICSP se pretende lograr una mejor comprensión por parte de los usuarios generales de dicha información financiera, mejorando de manera significativa el entendimiento de las rendiciones gubernamentales en el público objetivo, por ende, los encargados de administrar los caudales públicos deben responder ante la comunidad respecto al resultado de sus cometidos.

II.2 Sistema de Contabilidad General de la Nación – Oficio 60.820 de 2005

II.2.1 Antecedentes Generales

El oficio 60.820 señala en sus materias que el sistema de contabilidad general de la Nación es el conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos que permiten el registro de los hechos económicos inherentes a las operaciones del Estado, con el objeto de satisfacer las necesidades de información para apoyar el control y el proceso de toma de decisiones de los administradores y para el conocimiento de terceros interesados en la gestión.

II.2.2 Objetivo

El sistema de contabilidad general de la Nación – oficio 60.820 fue creado con la finalidad de armonizar las normas del sistema de contabilidad general de la Nación con los estándares internacionales de contabilidad pública, como asimismo, con las nuevas prácticas administrativas y comerciales, y con las disposiciones legales vigentes, se ha estimado de toda conveniencia publicar un texto actualizado sobre dicha normativa contable. (C.G.R Oficio 60.820, 2005)

Asimismo, es válido destacar que el sistema de contabilidad general de la Nación se sustenta en la teoría contable de general aceptación, por lo que todos los hechos económicos

susceptibles de ser expresados en términos monetarios deben registrarse sobre la base del método de la partida doble. El sistema no contempla la contabilización de las estimaciones presupuestarias, por cuanto éstas sólo representan probables derechos y compromisos monetarios que, como tales, no producen cambios en la ecuación del inventario. (Contraloría General de la República, 2005)

II.2.3 Alcance

El alcance de ésta normativa está documentado en *DC N° 212, REMITE NORMAS CONTABLES ACTUALIZADAS*, el cual dice que: “Cabe señalar que las normas a que se ha hecho referencia, serán de aplicación obligatoria en las entidades públicas afectas al sistema de contabilidad general de la Nación, a contar del 01 de enero de 2006”.

De igual forma, el oficio 60.820 hace mención, dentro de sus materias, la observancia de la normativa contable, la cual indica que las normas e instrucciones que la Contraloría General imparte en su uso de facultades privativas, son de aplicación obligatoria para todas las entidades públicas de que se vale el agente económico Estado en el cumplimiento de los fines que le son propios. Sin embargo, la observancia de la normativa contable señala que, cuando existan dudas respecto a la forma en que deben contabilizarse determinados hechos económicos o, en general, acerca de la aplicación de los principios, normas y procedimientos que regulan el funcionamiento del sistema de contabilidad general de la Nación, resolverá en definitiva la Contraloría General de la República, para cuyo efecto puede actuar de oficio o a petición de los interesados.

II.2.4 Características Generales

II.2.4.1 Principios aplicables a la Contabilidad General de la Nación

El oficio 60.820 señala que el sistema de contabilidad general de la Nación se rige por un conjunto de principios que constituyen la base sobre la cual se fundamenta el proceso contable. En este orden, son aplicables a todas las entidades de la Administración del Estado y se deben observar en forma uniforme.

Como preceptos de general aceptación permiten conceptualizar al ente contable y sus características financieras; determinar las bases para expresar en términos monetarios los hechos económicos acaecidos en el Estado; relacionar las salidas financieras derivadas del sistema de contabilidad pública y, representar los requisitos generales para el funcionamiento de esta última.

A continuación se detallarán, en forma resumida, los principios aplicables al sistema de contabilidad general:

- **Entidad Contable:** Cada servicio u organismo público que administre recursos y obligaciones del Estado, constituye una unidad contable independiente con derechos, atribuciones y deberes propios, los que en conjunto conforman el ente contable Nación.
- **Bienes Económicos:** La contabilidad reconoce todos los recursos y obligaciones susceptibles de valorar en términos monetarios.
- **Moneda como unidad de medida:** La contabilidad mide las operaciones en términos monetarios, reduciendo componentes heterogéneos a una expresión común.
- **Devengado:** La contabilidad registra todos los recursos y obligaciones en el momento que se generen, independientemente de que éstos hayan sido o no percibidos o pagados.
- **Realización:** La contabilidad reconoce los resultados económicos sólo cuando la operación que los origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o práctica comercial aplicables y se hayan ponderado, fundadamente, todos los riesgos inherentes a tal operación.
- **Costo como base de Valuación:** La contabilidad registra las operaciones sobre la base del valor de costo de adquisición, producción o canje, salvo que determinadas circunstancias justifiquen la aplicación de otro criterio de valuación.

- **Dualidad Económica:** La contabilidad reconoce la igualdad entre los recursos disponibles para el logro de los objetivos establecidos como meta y las fuentes de dichos recursos, para cuyo efecto utiliza el método de la partida doble.
- **Entidad en Marcha:** La contabilidad proporciona información de entes económicos cuya existencia temporal tiene plena vigencia y proyección futura, por lo que las cifras resultantes del proceso contable no están referidas a valores estimados de realización, salvo indicación expresa en contrario.
- **Entidad Contable:** La contabilidad define un intervalo de tiempo con el objeto de conocer periódicamente el resultado de la gestión presupuestaria y económica-financiera, y efectuar comparaciones válidas entre dos o más ejercicios contables.
- **Criterio Prudencial:** La contabilidad requiere para la medición de los recursos y obligaciones que se incorporen estimaciones que permitan distribuir costos, gastos e ingresos entre períodos de tiempo relativamente cortos y entre diversas actividades, lo cual involucra que ante dos o más alternativas debe optarse por la más conservadora. Los criterios que se adopten deben ser suficientemente comprobables para permitir un entendimiento claro del razonamiento aplicado.
- **Significación e Importancia Relativa:** En la contabilidad, para ponderar la correcta aplicación de los principios y normas se debe actuar con sentido práctico, siempre y cuando no se distorsione el cuadro general de la información.
- **Objetividad:** La contabilidad reconoce los cambios que se producen en los recursos y obligaciones en la medida que sea posible cuantificarlos objetivamente.
- **Exposición:** Los estados contables deben contener toda la información necesaria para una adecuada interpretación de las situaciones presupuestaria y económica-financiera de las entidades contables.
- **Equidad:** Los principios de contabilidad deben aplicarse con imparcialidad, de tal modo que toda la información presupuestaria y económica-financiera que fluya del proceso contable, refleje razonable y equitativamente los legítimos derechos de los distintos sectores interesados.

- **Relación Fundamental de los Estados Financieros:** Los resultados del proceso contable son informados en forma integral mediante estados que reflejan las situaciones financiera, patrimonial y presupuestaria, siendo éstos necesariamente complementarios entre sí.
- **Objetivos Generales de la Información Financiera:** La información financiera está destinada básicamente para servir las necesidades de control y de toma de decisiones de los múltiples usuarios. Asimismo, se entiende que los usuarios están familiarizados con las prácticas operacionales, el lenguaje contable y la naturaleza de la información presentada.

(Contraloría General de la Republica, 2015)

II.3 Administración Financiera del Estado

II.3.1 Objetivos y Deberes Fundamentales de Estado

La Carta Fundamental⁷ establece que el Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común, para lo cual debe contribuir a crear las condiciones sociales que permitan a todos y a cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y material posible. (Constitución Política de la República , 1980)

Asimismo, en dicho texto se establece que es deber del Estado:

- Resguardar la seguridad nacional.
- Dar protección a la población y a la familia.
- Propender al fortalecimiento de ésta.
- Promover la Integración armónica de todos los sectores de la Nación.

⁷ Carta fundamental es un sinónimo de la definición de Constitución Política de la Nación

- Asegurar el derecho de las personas a participar con igualdad de oportunidades en la vida nacional.

En este sentido, el logro de tales objetivos y deberes depende de diversos factores que afectan no sólo al Estado sino que a toda la Nación. Entre estos últimos cabe destacar para los fines del presente documento, los factores económicos, que son determinantes del grado de desarrollo que el país puede alcanzar, y respecto de los cuales el Estado juega un rol fundamental a través de las decisiones que adopte referente a la formulación, ejecución y control de políticas públicas, como también en su calidad de productor y distribuidor de bienes y servicios. (Manual Curso de Contabilidad General de la Nación para el Sector Público , 2014)

II.3.2 Principales funciones del Estado desde el punto de vista económico

Las funciones del Estado desde este punto de vista se enmarcan dentro de ciertos principios que están contenidos en la Constitución Política de la República y en el modelo económico en actual vigencia.

En este sentido es dable mencionar el principio de la subsidiariedad que se desprende del artículo 1° de la Constitución Política de la República al señalar que: El Estado reconoce y ampara los grupos intermedios a través de los cuales se organiza y estructura la sociedad y les garantiza la adecuada autonomía para cumplir sus propios fines específicos.

Al respecto cabe anotar que el principio antes enunciado y otros que se derivan de dicha Constitución como lo son el de libertad económica y el de derecho de propiedad privada, determinan un importante rol que debe cumplir el sector público en el proceso de desarrollo nacional, y el Estado como regulador de dicho proceso.

Por otra parte, es necesario señalar que el Estado y sus organismos pueden desarrollar actividades empresariales o participar en ellas sólo si una ley de quórum calificado los autoriza. En tal caso, esas actividades están sometidas a la legislación común aplicable a los particulares,

sin perjuicio de las excepciones que por motivos justificados establezca la ley, la que deberá ser, asimismo, de quórum calificado.

De los principios y deberes enunciados se pueden identificar las siguientes funciones del Estado desde el punto de vista económico.

- Establecimiento de Marco Legal

Se refiere a que el Estado debe dictar la legislación que permita llevar a la práctica el modelo económico concebido por las autoridades y fijar las reglas de actuación de los distintos agentes que participan en el proceso económico. Incluye, entre otras, las normas sobre legislación laboral, tributaria, antimonopolios, etc.

- Provisión de Servicios Públicos

Se trata de proveer todos aquellos servicios que por su naturaleza le corresponden al Estado en su concepción clásica, tales como: Gobierno, Relaciones Exteriores, Defensa, Justicia, Infraestructura, etc.

- Producción y provisión de bienes y servicios estratégicos

Corresponde a la función empresarial que el Estado realiza cuando crea o adquiere la propiedad y/o administra empresas basado en consideraciones de índole estratégicas o de bien común. Se encuentran en esta situación las actuales empresas públicas y las de economía mixta.

- Redistribución del Ingreso

El Estado puede gravar con mayores impuestos a los contribuyentes que obtienen más ingresos y distribuir estos recursos a través de subsidios u otorgando bienes y servicios a bajo costo o en forma gratuita, a los estratos más pobres de la sociedad. De esta forma se provoca un efecto redistributivo de los ingresos que contribuye al logro de una de las importantes finalidades que el Estado persigue y que ya se mencionó anteriormente, en cuanto a que debe procurar otorgar igualdad de oportunidades a todos los habitantes de la Nación.

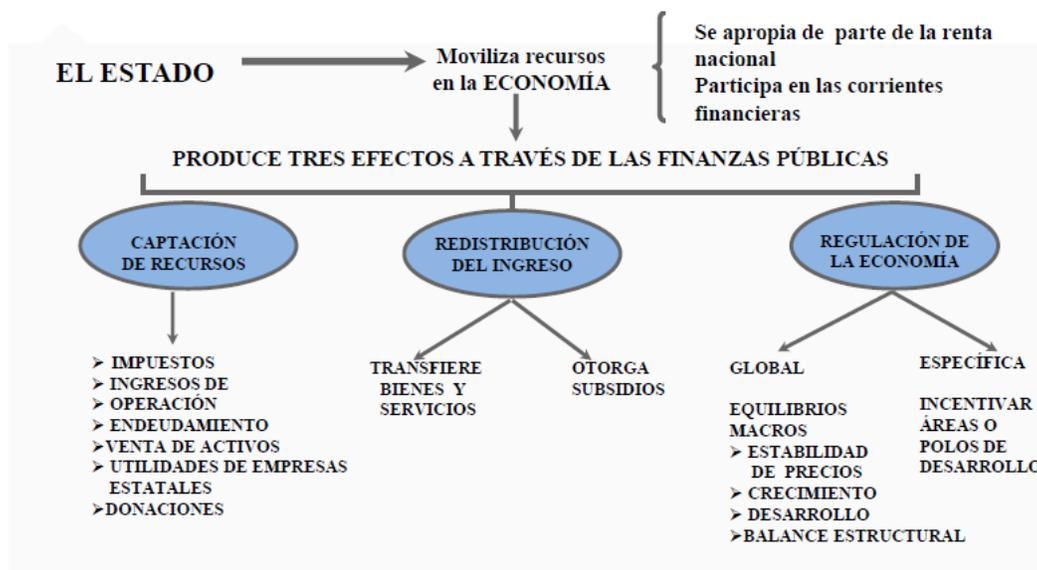
- Regulación de la Economía

Se refiere a la capacidad que tiene el Estado para modificar el comportamiento de ciertas variables económicas globales, tales como: el ingreso, la inversión, la tasa de interés, el nivel de la inflación, etc., por medio de la aplicación de instrumentos de política fiscal, monetaria, laboral, etc. Cabe hacer presente que juega un rol importante la forma como el Estado obtenga y distribuya los recursos públicos.

Luego, es fundamental que la autoridad respectiva pueda contar con un sistema de información que sirva de apoyo técnico y asegure una información veraz, oportuna y homogénea, de modo tal que le permita llevar a cabo un control y seguimiento adecuado de las actividades económicas y financieras del Estado, y así poder tomar las decisiones pertinentes sobre ciertas bases debidamente fundadas.

Sobre el particular, es menester señalar que la existencia de un sistema de contabilidad pública, de carácter integral, único, uniforme y aplicable de todos los organismos del sector público para el registro de los hechos económicos que afectan al Estado, es de singular importancia para toda la Nación.

II.3.3 Función Financiera del Estado



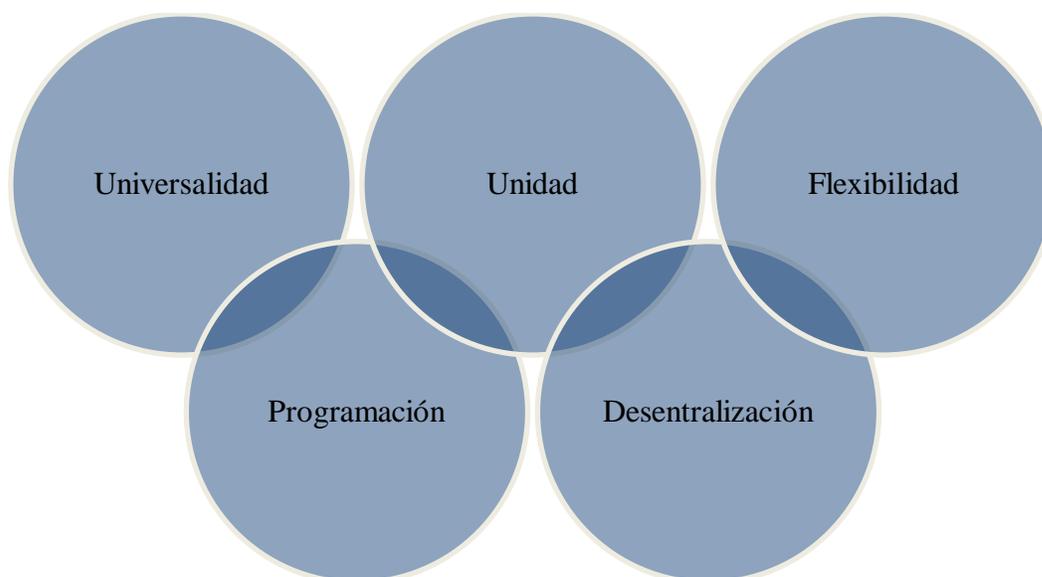
Fuente: Curso de Contabilidad General de la Nación Nivel I Sector Público, División de Análisis Contable, Contraloría General de la República.

II.3.4 Objetivos de la administración financiera del estado

El sistema de Administración Financiera del Estado es una herramienta técnica, creada para servir de apoyo a un complejo proceso de toma de decisiones, que se manifiesta en los distintos niveles jerárquicos institucionales, regionales y nacionales. Principalmente, le corresponde proveer los mecanismos e informaciones más adecuados para obtener, asignar, distribuir, utilizar y controlar los fondos públicos, de acuerdo con los objetivos y prioridades que se establezcan periódicamente, y sobre la base de parámetros que aseguren el uso eficiente de dichos recursos.

Por último, cabe expresar que la contabilidad de la Nación forma parte de este sistema y debe apoyarlo con la provisión de informaciones adecuadas sobre obtención y destino de los recursos públicos.

II.3.5 Principios del Sistema de Administración del Estado



Fuente: Manual Curso de Contabilidad General de la Nación - Sector Público, División de Análisis Contable, Contraloría General de la República.

- Universalidad: postula a que todas las instituciones del sector público y sus operaciones estén sujetas a un régimen común.
- Unidad: está referido fundamentalmente a la administración global y única de los fondos públicos, eliminando mecanismos de excepción, especialmente cuando signifiquen afectación de los ingresos, aspecto este último, que se encuentra consagrado en nuestra Constitución Política que establece que los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado. Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectos a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo.
- Flexibilidad: consiste en que ciertos procesos, tales como el presupuesto y la administración de fondos, son susceptibles de sufrir modificaciones en el curso del año con el fin de incorporar situaciones no prevista en las instancias de formulación y aprobación del presupuesto y con el fin de lograr un mejor uso de los recursos respecto de los originalmente presupuestados.
- Programación: postula a que debe existir una adecuada coordinación entre el presupuesto y la planificación del sector público.
- Descentralización: persigue que la ejecución de los procesos y actividades se efectúe a través de diversos órganos operativos tanto nacionales como regionales y comunales.

II.3.6 Cobertura y Alcance

La responsabilidad en el funcionamiento del Sistema de Administración Financiera le corresponde a las diversas instituciones del sector público, destacándose en especial las siguientes:

- Ministerio de Hacienda: Es aquel organismo público que define políticas, normas e instrucciones relacionadas con el presupuesto, su ejecución, la administración de los fondos y el crédito público. La labor de este Ministerio se apoya, principalmente, con el trabajo que efectúa la Dirección de Presupuestos y la Tesorería General de la República.
- Contraloría General de la República: Es aquella institución a la que le corresponde normar en materia de contabilidad pública; elaborar estados consolidados sobre la situación presupuestaria, financiera y patrimonial del Estado; ejercer el control externo del sistema y tomar razón de los decretos y resoluciones atinentes a la materia.
- Servicios Públicos: Son aquellas entidades del Estado que ejecutan descentralizadamente los procesos presupuestarios, de administración de fondos, de crédito público, de contabilidad y de control interno. En otros términos, estos últimos organismos participan del sistema a nivel micro administrativo.

II.3.7 Concepto del Sistema de Administración Financiera del Estado



El Sistema de Administración financiera del estado comprende el conjunto de procesos administrativos que permiten la obtención de recursos y su aplicación a la concreción de los logros de los objetivos del estado. (art.1°).

Los procesos que conforman el sistema son: el presupuesto, la administración de fondos, el crédito público, la contabilidad y el control financiero.



Fuente: Manual Curso de Contabilidad General de la Nación - Sector Público, División de Análisis Contable, Contraloría General de la República.

II.3.8 Procesos del Sistema de Administración Financiera del Estado



- **El Proceso Presupuestario**

El proceso presupuestario comprende el conjunto de actividades llevadas a cabo por los organismos públicos, tendientes a la preparación de la programación financiera de mediano y corto plazo para la Administración del Estado.

En el caso de los servicios e instituciones del Sector Público, excluidas las municipalidades, este proceso está constituido por dos herramientas: (arts. 5° y 9° del DL N° 1.263)

- El Programa Financiero de mediano plazo
- Presupuestos anuales debidamente coordinados entre sí.

- **El Proceso de Administración de Fondos**

Concepto: El proceso de administración de fondos comprende todas aquellas acciones destinadas a recaudar, distribuir y controlar los recursos monetarios, conforme a las necesidades determinadas en el presupuesto.

Este proceso debe permitir que existan las disponibilidades suficientes para que los pagos por adquisiciones de insumos y de servicios se efectúen en el momento oportuno, sin que exista interrupción en las operaciones que realiza el sector público.

Por último, en las decisiones que se adopten en esta materia deben considerarse los lineamientos fijados por las políticas monetaria y de financiamiento público.

Operatoria:

La operatoria del proceso puede dividirse en tres fases: recaudación, administración de la caja y pago.

De acuerdo con la normativa del sistema, el proceso opera sobre la base de recaudaciones y asignaciones globales de recursos que efectúa la Tesorería General de la República, a través de diversos programas presupuestarios de la Partida 50 – Tesoro Público.

Las asignaciones de fondos que efectúa la Tesorería con cargo a los programas del Tesoro Público, son aprobadas en el presupuesto y se distribuyen en base a las reales necesidades que sobre esta materia los servicios públicos tienen.

Para la recaudación de los recursos y su posterior distribución se utilizan los siguientes instrumentos:

El ***Programa de Caja***, mediante el cual se autoriza la entrega del aporte fiscal a los servicios e instituciones del sector público por el Servicio de Tesorerías, válido sólo para el mes correspondiente, de acuerdo con las prioridades y obligaciones contraídas. Este instrumento es formulado por la Dirección de Presupuestos y comunicado mensualmente a la Tesorería General de la República por dicha Dirección.

El ***Giro de Fondos***, documento utilizado por los servicios e instituciones del sector público quienes operan centralizadamente para obtener del Servicio de Tesorerías los fondos autorizados por el Programa de Caja.

Enseguida, debe señalarse que los aportes que reciban los servicios públicos a nivel central pueden asignarlos internamente a sus Unidades Operativas por remesas mediante cheques de su cuenta bancaria, o sistema a través del Banco del Estado de Chile, u otros cuando corresponda.

La ***Cuenta Única Fiscal***, es una cuenta abierta en el Banco del Estado de Chile que se utiliza para operar con los fondos en el sistema bancario. Existe la cuenta principal, administrada por la Tesorería General de la República para efectuar recaudaciones y pagos globales y las cuentas subsidiarias, que operan los servicios públicos para el control de sus propios fondos.

De lo expuesto aparece entonces que los servicios públicos conforman sus disponibilidades de fondos en base al aporte fiscal del Tesoro Público al cual se agregan los recursos que generan como resultado de su propia gestión institucional.

- **El Proceso de Crédito Público**

Concepto:

El crédito público es la capacidad que tiene el Estado para contraer obligaciones internas o externas a través de operaciones tendientes a la obtención de recursos. La deuda pública está constituida por aquellos compromisos monetarios adquiridos por el Estado derivados de obligaciones de pago a futuro o de empréstitos públicos internos o externos.

El empréstito público es un contrato especial de derecho público en virtud del cual el Estado obtiene recursos sujetos a reembolso de acuerdo con las condiciones que se establezcan.

Las obligaciones de pago a futuro corresponden a los compromisos derivados de compra de bienes o servicios que se haya convenido pagar en mayor tiempo que el del ejercicio presupuestario vigente.

El servicio de la deuda pública está constituido por la amortización del capital, el pago de los intereses, comisiones y otros cargos que eventualmente puedan haberse convenido.

Clasificación:

Existen dos criterios de clasificación de la deuda pública: directa e indirecta, interna y externa.

La **deuda pública directa** está constituida por la del Fisco y por la de los demás organismos del sector público comprometidos directamente a su pago.

La *deuda pública indirecta* es aquella que cuenta con la garantía o aval del Estado o de algún organismo del sector público autorizado legalmente para otorgarlo y en la que el deudor principal es una persona natural o jurídica del sector privado.

Al respecto cabe anotar que la garantía o aval del Estado o de algún organismo del sector público otorgado a una entidad del sector público, constituye siempre solo deuda pública directa.

A su vez, es del caso considerar que la garantía del Estado es la operación en virtud de la cual el Tesorero General de la República, en representación del Estado y previamente autorizado por decreto supremo cauciona la obligación contraída por un organismo del sector público o por un tercero.

La *deuda pública interna* es aquella obligación que contrae el Estado con personas naturales o jurídicas de derecho público o privado residentes o domiciliadas en Chile, la cual es exigible dentro del territorio nacional.

La *deuda pública externa* es aquella en que se conviene obligaciones con otro Estado u organismo internacional o con cualquier persona natural o jurídica sin residencia ni domicilio en Chile y cuyo cumplimiento pueda ser exigible fuera del territorio de la República.

Operatoria:

En conformidad con lo que prescribe la Constitución Política de la República se requiere de una ley, que puede ser de carácter permanente o transitorio, para celebrar cualquier clase de operaciones que puedan comprometer en forma directa o indirecta el crédito o la responsabilidad financiera del Estado, sus organismos y de las municipalidades. Igual exigencia se requiere para que estas últimas instituciones puedan contratar empréstitos, los que, además, deben estar destinados al financiamiento de proyectos específicos.

En armonía con la disposición anterior, anualmente se fija en la Ley de Presupuestos del Sector Público, la autorización para que el Presidente de la República pueda contraer obligaciones en el país o en el exterior, por un monto determinado. Además, se identifican los servicios y los montos de endeudamiento autorizados.

Por otra parte, cabe agregar que las modalidades para endeudarse consisten en empréstitos y colocación de títulos de créditos en el mercado de capitales. Esta última forma puede ser directa, a través de la Tesorería General de la República, o indirecta, por medio de agentes o consorcios financieros nacionales o extranjeros, tales como bancos comerciales, bolsas de comercio u otras. Es del caso tener presente que se puede establecer el pago de una comisión por la colocación de estos títulos.

Enseguida, debe señalarse que el servicio de la deuda se efectúa generalmente en forma directa por los servicios públicos que han contraído el compromiso, y excepcionalmente en forma indirecta, a través de la Tesorería General de la República.

Por último, la fijación de la política en materia de deuda pública y su fiscalización le corresponde al Ministro de Hacienda, sin perjuicio de las facultades fiscalizadoras de la Contraloría General.

- **El Proceso de Contabilidad**

Concepto:

A este proceso le corresponde registrar los hechos económicos que afectan al Estado y sus instituciones e informar y analizar sobre su situación financiera, patrimonial y presupuestaria, para lo cual la Contraloría General cuenta con la atribución legal para establecer los principios y normas contables básicas y los procedimientos por los que se debe regir el sistema de contabilidad general de la Nación.

Ahora bien, el proceso contable, sin perjuicio de ser parte de una función superior del control que ejerce el Organismo Contralor, constituye, asimismo, un elemento integrante del Sistema de Administración Financiera del Estado. En efecto, este proceso efectúa diversas interacciones con los otros elementos del sistema y sus operaciones son parte de las que se requieren para el logro de los objetivos de este último.

Las características técnicas y operacionales del proceso contable se explicitarán, detalladamente, más adelante.

- **El Proceso de Control Financiero**

Conceptos:

El proceso de control financiero comprende todas las acciones orientadas a cautelar y fiscalizar la correcta administración de los recursos del Estado. Verifica fundamentalmente el cumplimiento de los fines, el acatamiento de las disposiciones legales y reglamentarias y la obtención de las metas programadas por los servicios que integran el sector público.

Puede observarse que en la descripción anterior quedan claramente configurados un control de eficacia, un control de eficiencia y un control de legalidad.

El control de eficacia es un control de metas. Se basa en los planes y programas ejecutados por el Gobierno a través de sus órganos y consiste en verificar y evaluar el grado de cumplimiento de las metas previamente establecidas.

El control de eficiencia es un examen de los recursos utilizados a fin de establecer la racionalidad de su empleo, dentro de las circunstancias dadas, y el rendimiento o productividad alcanzada como resultado de la actividad ejecutada.

Para su medición considera diversos parámetros, tales como: costo, calidad, cantidad, oportunidad, etc.

El control de legalidad es una revisión de los actos de la administración para verificar el acatamiento de las disposiciones legales y reglamentarias vigentes.

Este último control está presente en toda acción de esta naturaleza sobre todo si se considera que el fin del Estado es el bienestar colectivo, actividad que debe efectuar permanentemente.

Operatoria:

La acción de control de este proceso se lleva a cabo a través de dos modalidades:

- Internamente por el Ejecutivo, a través de sus propias líneas jerárquicas.
- Externamente por medio del control que debe ejercer la Contraloría General de la República.

En el primer caso, el realizar una acción de control es una obligación establecida por el ordenamiento jurídico vigente y que afecta al Presidente de la República y a cada uno de los niveles jerárquicos de la Administración del Estado.

Como puede advertirse, todo funcionario que ejerce un cargo directivo tiene la responsabilidad de controlar los actos administrativos de sus subordinados. Este es, además, un principio técnico de la Ciencia Administrativa.

En esta modalidad de control financiero intervienen distintos niveles de decisión de gobierno, distinguiéndose un control de carácter concomitante, ejercido por el Ministerio de Hacienda, en relación al presupuesto y su ejecución, y el control a posteriori efectuado por los órganos de control interno de los servicios públicos.

Al respecto, conviene tener presente que la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado reconoce dichos controles al establecer un sistema piramidal que se fundamenta en un régimen de rendición de cuentas de carácter ascendente y coordinado. Efectivamente, de la administración de los recursos (gastos) que realizan los servicios públicos por medio de los funcionarios autorizados, rinden cuenta a las unidades de control interno de cada institución, las que proceden a examinarlas, y esa actuación es revisada y complementada por el Organismo Superior de Control.

La acción de control del Ejecutivo, significa además la creación de adecuados sistemas de control interno institucionales.

El sistema de control interno se define como un proceso efectuado por los niveles directivos superiores, la administración y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

La anterior definición refleja ciertos conceptos fundamentales:

- El Control Interno es un proceso, un medio utilizado para la consecución de un fin, no un fin en sí mismo.
- El Control Interno lo llevan a cabo las personas, no se trata solamente de manuales de políticas e impresos, sino de personas en cada nivel de la organización.
- El Control Interno sólo puede aportar un grado de seguridad razonable, no la seguridad total, a la Dirección y a los niveles superiores de la entidad.
- El Control Interno está pensado para facilitar la consecución de objetivos propios de cada entidad.

CAPÍTULO III. DIAGNOSTICO DE BRECHAS Y RESULTADOS

III.1 BIENES DE USO

III.1.1 Introducción

Para contextualizar esta nueva normativa de bienes de uso se darán a conocer conceptos básicos relacionados con ella. Según la contabilidad los bienes se dividen en dos grupos, por un lado encontramos los bienes incorporeales, estos se organizan en bienes financieros y diferidos. Por otro lado están los bienes corporales, su definición dice que estos bienes son cosas que tienen una existencia real y pueden ser percibidas por los sentidos, estos a su vez se subdividen en bienes de uso, de cambio y de consumo. Es aquí donde llegamos al concepto principal: los bienes de uso, por definición estos son bienes muebles e inmuebles de larga duración dentro de la empresa o servicio, los que son adquiridos con el ánimo de utilizarlos en la operación propia de esta. Además estos bienes pueden clasificarse según su propiedad donde se ubican los bienes privados y los bienes nacionales, en estos últimos se encuentran los de uso público que son aquellos cuyo dominio pertenece a la nación y el uso a todos sus habitantes y los bienes del estado, estos pertenecen al conjunto de personas administrativas conformado por el Fisco, las Municipalidades, los Servicio Públicos Descentralizados y las Empresas Públicas.

Una vez explicado el concepto de Bienes de Uso es momento de entrar en materia y, si bien es cierto que con la normativa chilena de contabilidad para el sector público existían ciertas cualidades positivas con respecto al manejo del Activo Fijo, eran muchas más las falencias trascendentales que afectaban su administración. Sin necesidad de ahondar en profundidad podemos encontrar la falta de cuadratura entre los auxiliares y la propia contabilidad, asignación de vidas útiles que no estaban acorde al oficio 60.820 e incluso errores de cálculo en la depreciación, entre otras.

La adopción de la nueva normativa favoreció al mejor manejo de los bienes de uso y erradicar las falencias mencionadas en el párrafo anterior. Para demostrar el impacto de la adopción de la nueva normativa en la contabilidad nacional en términos numéricos, cabe mencionar que el Activo Fijo del Gobierno Central, al 31 de diciembre de 2013, ascendía a US\$ 21.047 millones, sin embargo con dicha adopción los Bienes nacionales de uso público, que antes estaban contabilizados como gasto, deberán reconocerse como activos del Estado y, si consideramos solo los últimos 5 años de inversión en esta infraestructura no reconocida, el valor de los activos a declarar ascenderá en más de US\$ 12.420 millones, lo que se traduce en más un 50 % de aumento. (Contraloría general de la República, 2015)

Debido a la importancia de esta materia es que la Contraloría decidió analizar la forma de colaborar y educar a la Administración del Estado en esta temática, con el objeto de lograr un proceso de transición saludable hacia las NICSP y por esto fue que nació la Guía Práctica de Activo Fijo.

A continuación se detallaran ambas normativas, Oficio C.G.R. N° 60.820 y Resolución C.G.R. N° 16 complementando esta última con las NCISP emitidas por la IPSASB, para posteriormente, plasmar sus diferencias.

III.1.2 Bienes de Uso según oficio 60.820

III.1.2.1 Adquisición de los bienes de uso

Los bienes muebles e inmuebles que se adquieran para ser usados en la producción o para fines administrativos, y que se espera utilizarlos en más de un período contable, deben registrarse como Bienes de Uso. Independientemente de los valores de los bienes muebles debe mantenerse un control administrativo, que incluya el recuento físico de las especies.

III.1.2.2 Criterios de valuación aplicables a las incorporaciones de bienes de uso

Las disminuciones de bienes de uso por ventas, donaciones, reasignaciones, permutas, retiros o bajas y traspaso interno de cuentas, deben contabilizarse al valor libro existente al momento de originarse la operación. Como definición, el valor libro es la diferencia entre el

valor contabilizado del bien menos la depreciación acumulada registrada a la fecha de la disminución.

III.1.2.3 Depreciación de los bienes de uso

Los bienes de uso están sujetos a desgaste y cuyo costo se distribuye en relación a los años de utilización económica, estos bienes deben depreciarse mediante la aplicación del método de cálculo constante o lineal y su valor se registra como gasto patrimonial, a través del método de registro indirecto o de acumulación, esto significa que durante la vida útil de las especies la depreciación acumulada debe registrarse en la cuenta de valuación de activo que corresponda.

El cálculo y registro de la depreciación debe efectuarse en cada período contable, hasta que su vida económica útil estimada se extinga, considerando un valor residual de una unidad monetaria (\$1), al término del período proyectado.

Finalmente los bienes de uso, que hayan sido adquiridos en el segundo semestre del ejercicio respectivo, no deben depreciarse durante el primer año de su adquisición.

III.1.2.4 Tabla de Vida útil

BIENES	ADQUIRIDOS CON ANTERIORIDAD AL 1 DE ENERO 2006	ADQUIRIDOS DESDE 1 DE ENERO 2006
Edificaciones		
Hormigón armado	100	80
Ladrillos	60	50
Madera	30	30
Galpones	25	20
Maquinarias y Equipos		
En general	15	15
De oficina (máq. de escribir, fotocopiadoras, etc.)	20	3
De casino	20	20
Agropecuarios	10	11
Médicos y dentales	10	8
De construcción	10	8
De servicios productivos	7	7
Industriales	20	20
De minería	10	9
Equipos computacionales	5	6
Vehículos		
Terrestres		
Camiones	10	7
Camionetas, automóviles y microbuses	10	7
Agrícolas	8	8
Aéreos		
Fuselaje	15	10
Turbinas	7	10
Hélices	7	10
Marítimos		
Casco de acero	50	36
Casco de madera	25	23
Embarcaciones menores	10	10
Muebles y Enseres	10	7
Ganado		
Reproductor	5	5
Para trabajo	10	8
Para producción	5	5

Instalaciones		
Industriales y de explotación en general	10	10
Industriales y de explotación mineras	5	5
Redes telefónicas, telecomunicaciones y plantas eléctricas	10	10
Herramientas	10	8
De construcción pesadas		
De construcción livianas	5	3
Médicas y dentales	5	3
Agrícolas pesadas	10	8
Agrícolas livianas	5	3
Moldes y matrices	20	20
(Contraloría General de la República, 2015)		

III.1.2.5 Costo de proyectos y programas en bienes institucionales

Los hechos económicos derivados de los proyectos o programas institucionales deben contabilizarse como activos.

Al término de cada período contable se deben traspasar los movimientos anteriores a las cuentas Costos Acumulados correspondientes, en donde se debe identificar el proyecto o programa respectivo. Al finalizar el proyecto las cuentas de Costos Acumulados deben estar saldadas y los bienes de uso se reconocen en las cuentas que correspondan.

III.1.2.6 Bienes de uso en comodato

Los bienes de uso que se hayan cedido en comodato, se contabilizan como Bienes en Comodato. El organismo propietario debe efectuar los cálculos por actualizaciones y depreciaciones durante el curso de la vida útil del bien.

III.1.2.7 Erogaciones capitalizables

Cuando se efectúen gastos para las reposiciones vitales, reparaciones extraordinarias, mejoras y cualquier adición que aumente la vida útil del bien, o incremente su capacidad productiva o eficiencia original, se deben contabilizar en las cuentas de Bienes de Uso

correspondientes. Estos desembolsos pasan a constituir incrementos del activo principal y, por ende, se rigen por las normas de actualización y depreciación que rigen al activo existente al inicio del ejercicio.

Además los desembolsos por concepto de mantenimiento se contabilizan como Gastos Patrimoniales. Por mantenimiento se refiere a todas las acciones destinadas a conservar los bienes de uso en condiciones normales de funcionamiento, como las operaciones de limpieza y pintura, reposiciones o reemplazo de partes o piezas, reparaciones o compostura, entre otras.

III.1.2.8 Actualización de los bienes de uso

Los bienes de uso provenientes del año anterior, y los adquiridos en el primer semestre del ejercicio contable respectivo, se deben actualizar de acuerdo al índice de actualización anual. Los bienes de uso que se obtengan en el segundo semestre del ejercicio contable respectivo, no se deben actualizar.

Los saldos de las cuentas de valuación de Depreciación Acumulada, deben ajustarse de acuerdo con el índice de actualización anual antes de registrar la depreciación del período, esto se debe hacer junto con la actualización.

(Contraloría General de la República, 2005)

III.1.3 Bienes de Uso según Resolución C.G.R.N° 16 de 2015

III.1.3.1 Concepto

En primer lugar es necesario establecer el alcance de esta norma, la cual considera el equipamiento militar especializado; infraestructura; activos concesionados; activos adquiridos mediante leasing; bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural; y activos biológicos no relacionados con la actividad agrícola. Para explicar el concepto de infraestructura, la normativa establece ciertas características que posee dicho activo, ya que no existe una definición formal al respecto. Las características que menciona son que deben ser parte de un sistema o red; son de naturaleza especializada y no tienen usos alternativos; no pueden moverse; y pueden estar sujetos a limitaciones con respecto a su disposición. Algunos ejemplos de infraestructura son: redes de carreteras, sistemas de alcantarillado y suministro de energía y redes de comunicación

En materia de reconocimiento la NICSP establece que una entidad puede registrar un activo cuando existe la probabilidad que se obtengan beneficios económicos futuros o un potencial de servicio y cuando su costo se pueda medir con fiabilidad.

Más adelante la nueva normativa establece un criterio de materialidad en el que dice que los bienes de uso serán reconocidos cuando su costo de adquisición sea mayor o igual a 3 UTM, cualquier bien que tenga un monto inferior, se considerará un gasto del ejercicio. Conjuntamente con esto, aparecen los grupos homogéneos, esto quiere decir que se agrupan los bienes iguales, y juntos deben igualar o superar las 3 UTM.

Para los activos que tengan partes con costos significativos y cuyas vidas útiles sean claramente diferentes de los activos a los que están asociados, estas se deben reconocer de forma separada.

III.1.3.2 Valorización Inicial

La medición inicial de un bien de uso debe ser por su costo, excepto en la adquisición de un activo por un costo nulo o insignificante, en este caso su costo será su valor razonable en la fecha de adquisición. De manera más específica es posible diferenciar entre:

- Reasignación: su costo será el valor libro más todos los gastos inherentes a la operación hasta que los bienes se encuentren en condiciones de ser usados.
- Donación: su costo será el valor razonable a la fecha de adquisición, valor de reposición considerando la antigüedad del bien o el valor de tasación que determine el organismo o profesional competente. En el caso de bienes inmuebles se considerará el avalúo fiscal o el valor de tasación.

Más adelante en el párrafo 8 de la Resolución N°16 se detalla cada uno de los elementos que componen el costo, dentro de ellos se incluyen:

- El precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables, así como cualquier costo directamente relacionado con la puesta en servicio del activo, deduciendo cualquier descuento o rebaja del precio.
- Todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar, tales como: costos de traslado, costos de instalación, entre otros. Los desembolsos que no están directamente relacionados se consideran gastos; y
- El valor actual de los costos de desmantelamiento y la rehabilitación del lugar donde está ubicado el bien de uso, siempre que la obligación se haya establecido mediante una norma legal o contractual, debiendo reconocerse una provisión, de acuerdo a lo establecido en la norma de Provisiones. (Contraloría General de la Republica, 2015)

Finalmente, dentro del tema de costos es importante mencionar que los intereses y otros costos para financiar la obtención del bien no se consideran dentro del costo y son tratados como gastos.

Es posible que ciertos bienes de uso que posea una entidad no sean adquiridos mediante la forma tradicional de compraventa y son obtenidas mediante permuta o expropiación. En este contexto la norma establece que aquellos que son incorporados por permuta deben contabilizarse por el valor de transacción acordado, más todos los gastos inherentes a la operación hasta que los bienes estén en condiciones de ser usados, considerándose dicha transacción como de compraventa. En el caso dos bienes de uso incorporados por expropiación deben contabilizarse por el valor de la indemnización que se pague al expropiado, más todos los gastos inherentes a la operación.

En el tema de los desembolsos posteriores, al cual se le hará referencia en el siguiente párrafo, siempre que se hagan por concepto de reinstalación y traslado de bienes de uso muebles constituirán gastos al igual que las reparaciones y mantenimiento ya que más que incrementar reponen el activo.

Pasando al tema de la valorización inicial de los bienes de uso recibidos en comodato, no se incorporan a las cuentas de bienes de uso, estos se registran en cuentas de orden o registros especiales.

III.1.3.3 Erogaciones Capitalizables

Existe la posibilidad que se realicen desembolsos posteriores a la adquisición del bien y estos se reconocerán siempre que sea probable obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio adicionales a los evaluados originalmente, por ejemplo la modificación de un elemento para ampliar su vida útil o para incrementar su capacidad productiva. Sin embargo existe otra cualidad indispensable para su reconocimiento, el monto debe ser superior a las 3 UTM, de lo contrario deben registrarse como gastos. De manera más específica es necesario destacar que las reparaciones mayores o las inspecciones periódicas que sean superiores a 3 UTM se capitalizarán y depreciarán hasta la próxima reparación o inspección. Además hay activos que tienen elementos que necesitan ser reemplazarlos periódicamente, por ejemplo una carretera puede necesitar que la superficie sea reparada cada cierto año, esto quiere decir que estos componentes se contabilizan de manera separada ya que tienen una vida útil distinta al activo al cual pertenecen. Por lo tanto cuando se reemplaza o renueva un componente se contabiliza como la adquisición de un activo y el componente reemplazado se da de baja.

Un ejemplo de desembolsos posteriores o erogaciones capitalizables tomado de la NICSP 17 *Propiedad, planta y equipo* dice lo siguiente:

“Una entidad está mejorando una planta de tratamiento de aguas residuales. Se estimó recientemente que la vida total de la planta es de 20.000 horas de funcionamiento, y ha estado funcionando 6.000 horas en un año, quedando un remanente de vida útil de 14.000 horas. Posteriormente, la planta es sometida a una actualización importante que le agrega 4.000 horas de vida operativa a su vida útil. Tras la actualización, puede entenderse que la planta tiene una vida total de 24.000 horas, lo que implica una mejora con respecto a las 20.000 horas estimadas con anterioridad, y los gastos correspondientes se capitalizan.”

(IPSASB, 2001)

III.1.3.4 Valorización Posterior

Luego de su reconocimiento inicial, los bienes de uso se registra por su valor inicial o costo de adquisición, sumando todas las erogaciones capitalizables, menos la depreciación acumulada y el monto por deterioro del valor a lo largo de su vida útil. Esto como tratamiento general, sin embargo existe un tratamiento alternativo donde su valorización posterior se debe contabilizar al valor revaluado el cual consiste en el valor razonable, menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor. Es importante realizar revaluaciones periódicamente para que no haya una diferencia importante entre el valor libro y el valor razonable determinado en la fecha de los estados financieros. En cuanto a las revaluaciones, es probable que, para algunos activos sea más difícil establecer el valor razonable al no existir transacciones de mercado, en este caso se debe tomar como referencia bienes con características similares.

III.1.3.5 Depreciación

La depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil, esta comienza desde cuando el bien está disponible para su uso y finaliza cuando el bien es dado de baja, no cuando se deje de utilizar, haya sido dado en comodato o se haya retirado del uso.

Su fórmula es la siguiente:

$$\frac{\text{Valor libro} - \text{depreciación acumulada}}{\text{Años de vida útil}}$$

La nueva tabla de vida útil de los bienes es solo referencial, por lo que la entidad podrá definir su propia tabla, en base a una metodología adecuada, además en casos especiales, las entidades podrán solicitar a la C.G.R. un método de depreciación distinta y un valor residual diferente a \$1. Un caso real, en el cual la Contraloría tuvo un pronunciamiento positivo, sucedió con algunos activos de alto valor que posee la Armada de Chile, quienes han desarrollado un

control más exhaustivo de dichos activos con respecto a las otras entidades del estado. Ellos, luego de realizar los estudios correspondientes, crearon una tabla de vida útil propia de ciertos activos fijos y un método de depreciación diferente en el cual deprecian diariamente sus bienes.

De la misma forma es que se realiza una medición posterior especial a los componentes importantes de un bien de uso, se establece que se depreciara por separado cada componente de un bien que tenga un costo significativo y vida útil distinta del bien al cual se relacione. Además se dispone una depreciación para las reparaciones mayores y las inspecciones periódicas, la cual se realizará por el tiempo que haya entre dos reparaciones o inspecciones.

Si bien es cierto que la principal causa de detrimento de los beneficios económicos futuros de un bien se produce por el uso, existen otros factores tales como la obsolescencia técnica y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien.

III.1.3.6 Tabla referencial de vida útil

BIENES	AÑOS DE VIDA ÚTIL
Edificaciones	
Edificaciones de hormigón armado	80
Edificaciones de ladrillos	50
Edificaciones de madera	30
Galpones	20
Maquinarias y Equipos	
En general	15
De Oficina	3
Para la Producción o Prestación de Servicios	
De casino	9
Agrícolas	11
Médicas y dentales	8
Computacionales y periféricos	6
De comunicaciones para Redes Informáticas	12
Industriales	20
De construcción	8
Vehículos	

Vehículos Terrestres	
Camiones	7
Camionetas, automóviles y microbuses	7
Agrícolas	8
Vehículos Marítimos	
Casco de acero	36
Casco de madera	23
Embarcaciones menores	10
Vehículos Aéreos	
Aviones	15
Aviones monomotores	10
Helicópteros	15
Muebles y Enseres	7
Herramientas	
De construcción pesadas	8
De construcción livianas	3
Médicas y dentales	3
Agrícolas pesadas	8
Agrícolas livianas	3
Moldes y Matrices	20
Activos Vivos	
Perros	10
Caballos	20
Infraestructura Pública	
Obras Viales	20
Obras Portuarias	20
Aeropuertos	20
Obras Hidráulicas	20
Otros Bienes de Infraestructura Pública	15
Bienes Concesionados	
Obras Viales en Concesión	20
Obras Aeroportuarias en Concesión	20
Obras Portuarias en Concesión	20
Obras Hidráulicas en Concesión	20
Obras Penitenciarias en Concesión	20
Obras Hospitalarias en Concesión	20
Otros Bienes de Infraestructura Pública	15
Bienes Intangibles	5
Propiedades de Inversión	
Edificaciones de Inversión	80
Activos Biológicos	
Plantas Árboles y Bosques	

Frutales	20	
Viñedos	17	
Animales Vivos		
Para producción	5	
Para reproducción	5	

III.1.3.7 Disminución y baja de bienes

Un bien de uso se dará de baja en caso de ventas, permuta, reasignación o donación, o cuando no se espere obtener beneficio económico futuro, las bajas originadas por donación en especie se registrarán de acuerdo a la norma de Transferencias.

Las ventas de bienes de uso se deben reconocer como un ingreso patrimonial debiendo ser acreditado a una cuenta de reservas por revaluación y los costos asociados a dichas ventas como un gasto patrimonial, debiendo cargarse a cualquier cuenta de reserva por revaluación que se halla registrado anteriormente y que tenga relación con el activo en cuestión.

Cuando, producto de una venta de bienes de uso en cuotas, el valor razonable del activo sea inferior a la cantidad de efectivo cobrado o por cobrar, dicho diferencial se reconocerá como ingreso financiero (rentas de la propiedad) por intereses.

Finalmente la baja definitiva por inutilidad del bien de uso se contabiliza como gasto patrimonial.

III.1.3.8 Deterioro

Este es un concepto nuevo dentro de esta nueva normativa y no se encuentra muy detallada en la NICSP 17 Propiedad planta y equipo⁸, en su lugar se especifica mejor en la NIC 36 *Deterioro de valor de los activos* a la cual hace referencia la NISCP. Esta norma se creó con el fin de que los activos no se reconozcan por un valor superior al monto que se pueda recuperar del mismo a través de su uso o venta. Si existiera una diferencia entre su valor de adquisición y su valor recuperable, quiere decir que el activo está deteriorado, se debe reconocer dicho deterioro y estimar el monto recuperable. En términos técnicos el deterioro consiste en la

⁸ Actualmente el Comité está desarrollando una Norma sobre Deterioro del Valor de los Activos y actualmente está realizando las gestiones para desarrollar una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público que aborde el deterioro de valor de los activos.

pérdida en los beneficios económicos futuro o potencial de servicios de un activo, adicional y diferente de la depreciación, que se efectúa de manera excepcional. El deterioro puede afectar a los activos generadores y no generadores de efectivo.

Como se menciona en el párrafo anterior se debe hacer el reconocimiento cuando el valor libro del activo exceda a su monto recuperable, pero siempre que esta diferencia sea significativa. Y si el valor de la diferencia es mayor a 15 UTM se deberá solicitar autorización a la Contraloría para efectuar un ajuste por deterioro o una reversión de este.

El deterioro de un activo se reconoce en una cuenta complementaria de activo y en los resultados del ejercicio, aparte de la depreciación. Los cargos por depreciación se ajustarán en los ejercicios futuros en función del nuevo valor contable revaluado.

(IASB, 2001)

III.1.3.9 Reversión de las pérdidas por deterioro de un activo

Al final de cada periodo la entidad debe revisar si existen indicios de que los deterioros antes reconocidos ya no existen o han disminuido. Como indicios se puede considerar que el activo haya aumentado significativamente su valor durante el ejercicio, o que existe evidencia que el rendimiento del activo es o será mejor que el esperado. Si este fuera el caso se debe hacer una reversión de dicha pérdida por deterioro.

Dicho ajuste se contabilizará en cuentas separadas, del mismo modo que el deterioro, y en los resultados del ejercicio. Asimismo, los cargos por depreciación de los ejercicios futuros deberán ajustarse en función del nuevo valor contable revisado. La reversión por deterioro no podrá hacer que el valor del bien supere su valor original.

III.1.3.10 Bienes de uso especiales

La NICSP 17 *Propiedad planta y equipo* incluye las infraestructuras y equipamiento militar al alcance de esta normativa, y por tal razón La Resolución N°16 del año 2015 entre sus párrafos 48 y 57 define cada uno de estos bienes clasificándolos de la siguiente forma:

- **Infraestructura**

Son activos que se materializan en obras de ingeniería civil o en inmuebles, destinados al uso público o a la prestación de servicios públicos.

Aquí se incluyen generalmente las inversiones viales, marítimas y aeroportuarias, entre otras. Y el reconocimiento y valorización se registrará de acuerdo a la normativa de bienes de uso.

- **Bienes del Fondo Nacional de Desarrollo Regional**

Estos bienes se registran, mientras se encuentren en etapa de construcción o adquisición, como iniciativas de inversión en las cuentas del Gobierno Regional. En el evento en que estos se transfieran a título gratuito a una entidad pública o privada, se registrarán como Transferencias, de acuerdo con dicha norma.

- **Bienes Militares Especializados**

Son activos tangibles adquiridos o construidos por la entidad, que se utilizarán para la Defensa Nacional. El reconocimiento y valorización de este tipo de activos se efectuará de acuerdo a la normativa de bienes de uso público.

- **Bienes de Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural**

Comprenden los bienes muebles e inmuebles de interés artístico, histórico, científico, etc.,

Los bienes inmuebles del patrimonio histórico que se destinan primordialmente a la prestación de servicios públicos o administrativos, se deben considerar para efectos contables como bienes de uso y su reconocimiento y valorización depende de dicha normativa.

Si no es posible obtener un valor fiable de los bienes, estos se registrarán a \$1, como valor simbólico y se deberá mantener un inventario actualizado. Si se producen erogaciones capitalizables, estas incrementarán el activo aplicando la regla general de esta norma, aun cuando haya sido valorizado en \$1.

(Contraloría General de la República, 2015)

III.1.4 Conclusiones y Diferencias

Dentro del análisis realizado entre ambas normas se encontraron diferencias de concepto, valorización inicial, erogaciones capitalizables, disminución y baja de bienes y depreciación para los bienes de uso.

En las diferencias de concepto se encontró que en la Resolución C.G.R. N° 16 existe una definición clara del alcance de esta, al especificar particularmente los bienes que incluye, además detalla que en caso de los bienes muebles se puede utilizar tanto para propósitos administrativos como para ser arrendados a terceros. Más adelante menciona dos aspectos muy importantes, en primer lugar define un criterio de materialidad de 3 UTM el cual no existía anteriormente. Según las normas antiguas, en el año 1982 se registraban todos los bienes, sin excepción, sin embargo la Contraloría podía autorizar que se registraran como gasto patrimonial los bienes cuyo costo fuera inferior a 50 UTM, más adelante, en el año 2000 se eliminó este criterio y se incorporó el de materialidad e importancia relativa. En segundo lugar, menciona a los grupos homogéneos. Para entender este concepto se puede referenciar la presentación de la contraloría: *Normalización contable del activo fijo*, donde entrega la siguiente explicación: El servicio puede optar por un tratamiento de excepción para aquellas adquisiciones que comprendan un grupo de bienes muebles de la misma especie. Se deberá comunicar formalmente tal decisión a esta Contraloría General.

El oficio C.G.R. 60.820 no hace referencia de ninguno de los temas mencionados en el párrafo anterior.

Dentro del alcance de bienes de uso se menciona la infraestructura, esto provoca un cambio en el reconocimiento de la infraestructura vial y de otros bienes, construidas mediante el sistema de concesiones y mejoramiento de la contabilización de la infraestructura aeroportuaria, hospitalaria, penitenciaria, etc.

En cuanto a la valorización inicial en la Resolución C.G.R. N°16 los bienes de uso se valorizan inicialmente al costo definiendo cada uno de los elementos que lo componen, además especifica que los intereses y otros costos en que se incurra para la adquisición del bien se

consideran gastos, en cambio en el oficio C.G.R. 60.820 estos bienes se valorizan según su valor de adquisición mas todos los gastos inherentes a la transacción, los intereses y otros costos se incluyen dentro de la valorización. También, en esta última norma se utilizaba la actualización de los bienes de uso, la que incluía la corrección monetaria establecida en el artículo 41 de la Ley de la Renta, esto se elimina en la nueva normativa

En las erogaciones capitalizables nuevamente aparecen conceptos nuevos, los que no se observan en el oficio C.G.R. N° 60.820. El primer punto relevante es que estas pasaran a constituir incrementos del activo principal siempre y cuando su monto sea superior a 3 UTM. En cuanto al tratamiento de estas en el caso de reemplazo del elemento de un activo se establece que su costo se medirá como la adquisición de un activo incorporado y se dará de baja el activo sustituido. Finalmente se establece que las reparaciones mayores y las inspecciones periódicas tendrán su propia depreciación hasta la próxima reparación o inspección.

En cuanto a la valorización, se observó la siguiente diferencia, si bien es cierto que se mantiene la definición actual, se incluye el monto acumulado de las perdidas por deterioro del valor y no se aplica la actualización de los bienes.

Al analizar la depreciación también se observaron diferencias relevantes. En la resolución C.G.R. N°16 se establece que se depreciara por separado cada parte de un bien que tenga un costo significativo y una vida útil distinta del bien al cual se relacione. Asimismo explica que la depreciación de un activo comienza cuando está disponible para su uso. Cosas que no se señalan en el oficio C.G.R. N° 60.820. En dicho oficio el monto de la depreciación era el valor libro actualizado del bien, sin embargo, en la nueva resolución el monto a depreciar varía, ya que se eliminan las actualizaciones y al valor libro se le deducen las pérdidas por deterioro. Lo que tampoco se observa en esta resolución es el hecho de que se deprecian los bienes provenientes del ejercicio anterior y los adquiridos en el primer semestre del año en curso, lo que si aparecía en el oficio 60.820.

Existe un concepto que se elimina con la implementación de la nueva normativa: la actualización de bienes, esta si se debía realizar cuando estaba en uso la normativa anterior. La

actualización de bienes se refería a la determinación de los efectos producidos por la inflación en el ejercicio contable de una entidad. Con el registro de la actualización se esperaba poder reflejar, de manera adecuada, los cambios que se producen en los activos, pasivos y patrimonio, debido a las variaciones en los precios de bienes y servicios, permitiendo con ello establecer un resultado real de la gestión económica de la entidad al comparar Estados Financieros expresados en monedas de similar valor. (División de análisis Contable Contraloría General de la República, 2013-2014) Debido a que en la nueva norma se elimina la corrección monetaria debido a que no poseemos una economía inflacionaria, es que se elimina esta actualización.

Como punto aparte de la depreciación, se puede mencionar la tabla de vida útil, la que tuvo cambios significativos, sobre todo por el hecho de que en la Resolución C.G.R. N°16 funciona solo de manera referencial. En forma detallada podemos comenzar desglosando cada uno de los puntos. En maquinaria y equipos encontramos los destinados para la producción o prestación de servicio de casino donde hubo una variación de 11 años, ya que en la tabla antigua tenía una vida útil de 20 años y en la nueva tabla su vida útil es de 9 años, dentro del mismo grupo encontramos que se añade el ítem de comunicaciones para redes informáticas y se eliminan los de minería y servicios productivos. En el grupo de los vehículos, los aéreos sufrieron modificación, ya que en la tabla antigua los clasificaba en fuselaje, turbinas y hélices cada uno con 10 años de duración, sin embargo en la tabla actual los clasifica en aviones, aviones monomotorizados y helicópteros con una duración de 15, 10 y 15 años respectivamente. Otro grupo que sufrió transformación importante fue el de los animales donde antes simplemente se les denominaba ganado y se agrupaban en reproductivo, para trabajo y productivos actualmente apareció el concepto de Activo Biológico y aquí se encuentran los animales vivos para producción y reproducción eliminando la clasificación de animales para trabajo, además separa a los caballos y perros dándoles una vida útil aparte, finalmente dentro de este conjunto incorpora a las plantas, árboles y bosques subdividiéndolos en frutales y viñedos, lo que no se observa en la tabla del oficio C.G.R. 60.820. Para terminar, la nueva tabla agrega cuatro grupos: infraestructura pública, bienes concesionados, bienes tangibles y las propiedades de inversión.

En la definición de disminuciones y bajas de bienes existen tanto diferencias como conceptos nuevos. Dentro del oficio C.G.R. 60.820 considera a los retiros y traspasos internos como tal, sin embargo, en la resolución C.G.R. N°16, estas no se consideran, además esta normativa añade otro aspecto a considerar: el hecho de no esperar obtener beneficios futuros. La nueva normativa añade el concepto de ventas de bienes de uso a plazo y define su tratamiento.

Finalmente aparece un concepto nuevo que no existe en el oficio C.G.R. 60.820, el deterioro. El deterioro es una pérdida en los beneficios económicos futuro o potencial de servicios de un activo, adicional y diferente de la depreciación que puede ser reversible. Este se deberá contabilizar cuando el valor libro del activo exceda en forma significativa a su monto recuperable. Si el exceso es mayor a 15 UTM se deberá pedir autorización a la C.G.R..

III.2 DETERIORO DE VALOR ACTIVOS GENERADORES Y NO GENERADORES DE EFECTIVO

III.2.1 Introducción

Existen dos tipos de activos los generadores y los no generadores de efectivo. Los activos generadores de efectivo son aquellos activos mantenidos con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial y un activo no generador de efectivo es justamente lo contrario. Al ser activos, estos están sujetos a deterioro, esto se define como una pérdida en los beneficios económicos futuros o potencial de servicio de un activo, adicional y por encima de la depreciación. Un ejemplo de deterioro de valor es el siguiente: una entidad posee un almacén diseñado específicamente para propósitos militares que actualmente ya no utiliza. Y, dada la naturaleza tan específica de la instalación y su ubicación, es poco probable que pueda ser arrendada o vendida y, por lo tanto, la entidad es incapaz de generar flujos de efectivo por el arrendamiento o desapropiación del activo.

Si bien es cierto que las normas internacionales separan estos temas en la NICSP 21 Deterioro de valor de activos no generadores de efectivo y NICSP 26 Deterioro de valor de activos generadores de efectivo la Resolución N° 16 creada por la Contraloría General tomo

ambas normativas y las agrupó en solo una llamada Deterioro de valor de activos generadores y no generadores de efectivo. En esta últimos nos basamos para redactarla añadiéndole aspectos que se consideraron relevantes obtenidos de las propias NICSP antes mencionadas.

Al no existir una normativa similar en el Oficio C.G.R. 60.820, es que a continuación solo se detalla la norma de la Resolución C.G.R. N° 16, dado que no existe dicho punto de comparación es que tampoco es posible establecer diferencias.

III.2.2 DETERIORO DE VALOR ACTIVOS GENERADORES Y NO GENERADORES DE EFECTIVO según Resolución C.G.R.N° 16 de 2015

III.2.2.1 Concepto

El deterioro es una pérdida en el potencial de servicio futuro de un activo, el cual puede aumentar la perdida por depreciación o ser diferente a dicho reconocimiento. Este se deberá reconocer cuando el valor libro del activo exceda el monto que se pueda recuperar, siempre que dicha diferencia sea significativa. Si este valor es mayor a 15 UTM la Contraloría General deberá autorizar un ajuste por deterioro o una reversión de este.

Asimismo, la NICSP 21 *Deterioro de valor de activos no generadores de efectivo*, define la perdida por el deterioro de dichos activos como la cantidad o monto en que el importe de un activo en libros excede a su importe de servicio recuperable. A su vez precisa que el importe de servicio recuperable es el mayor monto entre su valor razonable menos los costos necesarios para la venta y su valor de uso. Especificando que su valor de uso es el valor presente del servicio restante de un activo. A modo de ejemplificar, en el caso en que el valor razonable es de \$900 y su valor de uso es de \$500, entonces se utiliza el valor razonable como el monto de servicios recuperables. Si el valor del activo es de \$1.000 y el monto por servicios recuperables se definió en \$900, entonces la pérdida por deterioro de valor de un activo no generador de efectivo es \$100.

La NCISP 26 *Deterioro de valor de activos generadores de efectivo*, indica que el deterioro refleja una disminución en los beneficios económicos futuros o potencial de servicio

de un activo. Además menciona el siguiente ejemplo: Una entidad puede tener un garaje de estacionamiento municipal que está utilizado actualmente al 25% de su capacidad. Se mantiene con propósitos comerciales, y la gerencia ha estimado que genera una tasa comercial de rendimiento cuando su uso es igual o superior al 75% de su capacidad. La disminución en su utilización no está acompañada por un aumento significativo de los cargos por estacionamiento. El valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable. (IPSASB, 2001)

III.2.2.2 Valorización

El monto del deterioro corresponde a la diferencia entre el valor libro y el monto recuperable del activo.

III.2.2.3 Monto Recuperable

El monto recuperable de un activo es igual a la mayor cifra, entre, su valor razonable menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso. Este se determina dependiendo si se trata de un activo generador o no generador de efectivo.

Si el valor en uso del activo no excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos necesarios para la venta, puede tomarse éste como valor recuperable.

III.2.2.4 Valor en uso de activos no generadores de efectivo

Este se define como el valor presente del potencial de servicios restante del activo (capacidad operativa restante), el cual se determina usando cualquiera de los siguientes enfoques:

- Enfoque del costo de reposición depreciado
- Enfoque del costo de rehabilitación
- Enfoque de las unidades de servicio

La elección del enfoque más adecuado para determinar el valor en uso depende de los datos disponibles y de la naturaleza del deterioro.

Se consideran como activos no generadores de efectivo aquellos bienes que no son destinados a la producción de bienes o servicios para la venta cuando los beneficios recibidos resultan en un aumento indirecto del patrimonio.

III.2.2.5 Valor en uso de activos generadores de efectivo

El valor en uso de activos generadores de efectivo se calcula como el valor presente neto de sus flujos de efectivo futuros.

La estimación del valor en uso de un activo conlleva los siguientes pasos:

- Estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto, de la utilización continuada del activo como de su venta final, o disposición por otra vía. En general las proyecciones de flujos de efectivo cubrirán como máximo un periodo de cinco años; y
- Aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

III.2.2.6 Unidades generadoras de efectivo

Es un grupo identificable de activos más pequeño mantenido con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial que produce entradas de efectivo que son independientes de los flujos de efectivo generados por otros activos. Si hay un mercado activo para los productos que genere un grupo de activos, estos se denominan unidad generadora de efectivo, incluso si se utilizan de forma interna.

Si no es posible estimar el monto recuperable de un activo individual, entonces se determinará el monto recuperable de la unidad generadora de efectivo (grupo de activos) al cual pertenece.

Para reconocer una pérdida por deterioro de valor de una unidad generadora de efectivo, el monto recuperable de la unidad debe ser menor al valor libro y se asigna proporcionalmente en función del monto en valor libro de cada activo que la integra. Estas reducciones del monto en valor libro se tratarán como pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales.

Cuando se distribuya una pérdida por este deterioro, el valor libro del activo no quedará inferior al mayor valor que hay entre su valor razonable menos los costos de venta, su valor de uso o cero. Y si producto de lo mencionado no se puede asignar una pérdida por deterioro a un activo, dicho monto se repartirá entre los demás activos generadores de efectivo que integren la unidad.

Si un activo no generador de efectivo contribuye a una unidad generadora de efectivo, se asignará una proporción del valor en libro de ese activo no generador de efectivo al monto en valor libro de la unidad generadora de efectivo con anterioridad a la estimación del monto recuperable de la unidad generadora de efectivo. Sin embargo, no se reducirá el monto en valor libro del activo no generador de efectivo como consecuencia del deterioro de la unidad generadora de efectivo.

La reclasificación de un activo de una unidad generadora de efectivo a una unidad no generadora de efectivo, o viceversa, sólo se producirá cuando exista una evidencia clara de que esta reclasificación es adecuada.

III.2.2.7 Compensación por deterioro de valor

El deterioro del valor es distinto a las exigencias de compensaciones de terceros, así como de cualquier compra posterior o construcción de activos que reemplacen a los elementos deteriorados, y por ello se contabilizarán de forma separada.

III.3 PROPIEDADES DE INVERSIÓN según Resolución C.G.R.N°16 de 2015

III.3.1 Introducción

La Contraloría le asignó prioridad alta, media y baja a las nuevas normas, las Propiedades de Inversión son de alta propiedad y por ende forma parte de las primeras en difundirse.

Este concepto es muy similar al de Bienes de Uso, la principal diferencia es que estos activos están destinados para obtener rentas de ellos. Asimismo, su valorización tanto inicial como posterior utiliza sus mismos términos.

Para dar a conocer de mejor forma la normativa, se mencionará el siguiente caso, el cual fue obtenido de la NICSP 16 emitida por la IPSASB. Una entidad pública puede poseer propiedades para obtener rentas o plusvalías y usar el efectivo generado para financiar otras actividades (prestación de servicios). Por ejemplo, una universidad o una administración local pueden ser propietarias de un edificio cuyo objetivo es arrendarlo en régimen comercial a terceras partes para generar fondos, en vez que para producir o suministrar bienes o servicios. Esta propiedad se podría definir como propiedad de inversión. (IPSASB, 2001)

Además la norma proporciona ejemplos de propiedad de inversión, de los cuales se mencionaran algunos a continuación. Un terreno que es propiedad de un hospital y lo tienen destinado para obtener plusvalías puede ser vendido en un momento propicio en el futuro, o una universidad puede ser propietaria de un edificio que arrienda a terceras partes externas, en régimen comercial.

Esta normativa fue creada en la Resolución C.G.R. N°16 de 2015 y al no existir un punto de comparación, a continuación, se procederá a explicar de forma general los puntos de mayor relevancia.

III.3.2 PROPIEDADES DE INVERSIÓN según Resolución C.G.R.N°16 de 2015

III.3.2.1 Concepto

Las Propiedades de inversión son bienes inmuebles que se tienen para obtener rentas, plusvalía o ambos, en lugar de utilizarlos como bienes de uso o destinarlos para su venta. En forma más específica esta normativa incluyen los terrenos para obtener plusvalía de capital a largo plazo, terrenos para un uso futuro no determinado, edificio desocupado que se tiene para ser arrendado en un futuro mediante arrendamiento operativo, edificio arrendado a través de arrendamiento operativo (en este punto no se consideraran las propiedades fiscales de uso habitacional) o inmuebles que están siendo construidos o mejorados para ser utilizados como propiedades de inversión. Además es posible identificar aquellos inmuebles que no son

considerados como propiedades de inversión: los inmuebles mantenidos para venderlos en el curso normal de la operación, estos serán contabilizados como existencia, los inmuebles ocupados por el dueño se registran como propiedad planta y equipo y las propiedades arrendadas a través de arrendamiento financiero serán consideradas como cuentas por cobrar.

También se pueden reconocer como propiedades de inversión los bienes que se utilizan para generar renta y, a su vez, para la prestación de servicio, siempre que solo una parte insignificante se destine para fines administrativos. Y si una propiedad tiene partes significativas que son utilizadas como bien de uso y como propiedad de inversión, se debe aplicar un criterio de proporcionalidad para el reconocimiento del activo.

III.3.2.2 Valorización inicial

Las propiedades de inversión que cuenten con las condiciones para ser reconocidas como activo, se valorizarán en los mismos términos mencionados en la normativa de Bienes de Uso, es decir, al costo. Sin embargo la NICSP 16 *Propiedades de Inversión* en su párrafo 23 señala que si una propiedad de inversión es adquirida por un valor insignificante o nulo, su costo es el valor razonable en la fecha de adquisición y en el párrafo 25 de la misma norma indica que el costo de una propiedad de inversión construida por la propia entidad, es su costo a la fecha en que la construcción esté terminada. Hasta esa fecha, la entidad aplicará la NICSP 17, y luego se convierte en propiedad de inversión. (IPSASB, 2001)

III.3.2.3 Valorización Posterior

En el caso de su valorización posterior, esta tiene dos alternativas. En primer lugar existe el modelo del costo el cual indica que dichos bienes se reconocerán al costo menos su depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumulado a lo largo de su vida útil. Y en segundo lugar está el modelo del valor razonable el cual indica que las propiedades de inversión se registran al valor razonable, que las ganancias o pérdidas que surjan de un cambio en el valor razonable deben ser incluidas en el resultado del ejercicio y que no se considerará la depreciación.

Los costos derivados del mantenimiento normal de la propiedad se considerarán gastos patrimoniales. En cuanto a las erogaciones capitalizables se les aplicará la norma de bienes de uso. Y el deterioro se registrará de acuerdo a las normas de Bienes de Uso y Deterioro de Activo Generadores y No Generadores de Efectivo.

III.3.2.4 Traspaso de cuenta

Es posible que con el paso del tiempo las entidades cambien el uso que se les da a ciertas propiedades. En el caso que se requiera traspasar una propiedad de inversión valorizada a valor razonable a un inmueble que será utilizado por el dueño o para inventario, los efectos producidos en el valor razonable por el cambio de uso corresponderán al costo para la medición posterior. Si fuera el caso contrario la propiedad se debe reconocer según la NICSP 17 *Propiedad, planta y equipo* hasta la fecha del cambio de uso. Cualquier diferencia se contabilizara utilizando el modelo de revalorización utilizado en la NICSP 17. El modelo dice que ante cualquier disminución del importe en libros se reconocerá como un gasto, sin embargo, si dicho importe está incluido en las reservas por revaluación de esa propiedad, la disminución se cargará contra esa reserva. En el caso de un aumento en el importe y dicho aumento revierta una pérdida por deterioro que se haya reconocido previamente el importe se reconocerá como un ingreso.

En cambio, si se tiene una propiedad en construcción, dicha construcción culmina y se destina para propiedad de inversión valorizada a valor razonable, la diferencia que se produzca entre el valor razonable y el valor libro se registraran como resultados del periodo. Finalmente si una propiedad de inversión cambia su función principal, pasando a constituir un bien de uso, deberá reclasificarse en esa categoría.

III.3.2.5 Baja de Propiedades de Inversión

Una propiedad de inversión se dará de baja en cuentas en caso de venta, permuta, reasignación o donación; o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o un potencial de servicios por su disposición.

Las ganancias o pérdidas resultantes del retiro o disposición de una propiedad de inversión se determinarán como la diferencia entre lo obtenido y el importe en libros. Para su presentación en los estados financieros se debe incluir en el estado de rendimiento financiero como un elemento de ingreso ordinario/recurso o gasto, según corresponda.

III.4 INGRESOS POR TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN – IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS

III.4.1 Introducción

Durante del proceso de implementación a Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), la Contraloría General de la República durante los años 2012, 2013 y 2014 agrupó temáticamente las treinta y dos normas según su prioridad en temas de estudio y su posible impacto en los Estados Financieros del sector público. Dentro de estas normas, la Contraloría General definió los Ingresos Fiscales, que se encuentran determinados por la NICSP 23: “*Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*”, era uno de los puntos críticos en este cambio de normativa, puesto que éstos constituyen la mayoría de los ingresos fiscales que recauda el Estado, a través de la Tesorería General de la República.

Para poder comprender y tener un mayor entendimiento de las principales brechas de implementación contables entre ambas normativas, es necesario entender el concepto de Transacciones sin Contraprestación⁹. Según la IPSASB en la NICSP 23, párrafo 9 señala que una transacción sin contraprestación consiste en que una entidad recibe recursos, por un valor que es aproximadamente igual o inferior, sin recibir contraprestación a cambio, o bien, recibir una contraprestación de forma simbólica.

⁹ Según la RAE, una contraprestación es una prestación o servicio que debe una parte contratante en compensación por lo que ha recibido o debe recibir. Un sinónimo de *sin contraprestación* es *sin compensación*.

Por otro lado, la NICSP 23 menciona que existen grupos de transacciones sin contraprestación que pueden proporcionar alguna contraprestación directamente a cambio de los recursos recibidos, pero que éstas no se aproximan al valor razonable de los recursos recibidos.

(IPSASB, 2001)

Asimismo, la norma señala que existen transacciones en las que no está totalmente claro si la transacción corresponde a una transacción con contraprestación o sin contraprestación. En estos casos, un examen de la esencia de la transacción determinará si son transacciones con o sin contraprestación. Se puede mencionar como ejemplo la venta de bienes, la cual corresponde a una transacción con contraprestación. Sin embargo, si ésta transacción conlleva a un precio subvencionado por el Estado, ésta se ajusta a la definición de una transacción sin contraprestación, ya que su precio es inferior a su valor razonable. Además, es dable mencionar que para determinar la esencia de una transacción, es decir, si ésta corresponde a una transacción con o sin contraprestación, se debe ejercer el juicio profesional.

Para el desarrollo del presente análisis, se estudió el área de los ingresos y transferencias contenidos en la “*Normativa del Sistema Contabilidad General de la Nación*”, la cual está incluida en el oficio C.G.R. N°60.820, de 2005 y el oficio N° 54.977, de 2010, (el cual incorpora el Capítulo V “Estados Financieros”, definidos en el oficio anteriormente mencionado); con respecto a la nueva normativa “*NICSP 23: Ingresos de Transacciones sin Contraprestación*”, en donde se observarán brechas de tipo contable entre ambas normativas.

III.4.2 Ingresos por transacciones sin contraprestación – Impuestos y Transferencias según oficio 60.820

Al analizar el área de los Ingresos Fiscales, en el Oficio N°60.820 de 2005, se puede observar que la Contraloría General no ahondó en profundidad dentro de sus materias, el estudio de los Ingresos Fiscales y las Tránsferencias.

Dentro de las materias de la norma se observa el Aporte Fiscal y las Transferencias de Fondos por parte del Estado a sus instituciones o entidades públicas. El aporte fiscal - de libre disposición o destinado al servicio de la deuda - y las transferencias de fondos corrientes y de capital, deben contabilizarse como gastos patrimoniales en el ente público otorgante y como ingresos patrimoniales en el organismo público beneficiario.

No obstante, las transferencias otorgadas a organismos públicos y a instituciones o personas del sector privado, obligados a rendir cuenta al organismo otorgante, deben contabilizarse como Bienes Financieros en la cuenta Deudores por Rendiciones de Cuentas, en tanto se encuentre pendiente la rendición por parte del organismo receptor.

Sin embargo, se encontró un documento en el repositorio de normativas contables que, de manera indirecta, se refiere al reconocimiento de impuestos. Estas instrucciones están dirigidas al Tesoro Público, el organismo que registra los ingresos tributarios, donde se indica que la ejecución presupuestaria y el registro en cuentas patrimoniales, que incluye a los ingresos patrimoniales, se efectuará de manera simultánea.

Entonces, como la norma que se revela en la Dirección de Presupuestos (DIPRES) indica que la ejecución del ingreso presupuestario de los impuestos ocurrirá cuando se emite la declaración de tributos, es dable decir que el devengo de los ingresos tributarios se registra contablemente en el momento en que se genera dicha declaración.

III.4.2.1 Reconocimiento

Como anteriormente se señalaba, la Contraloría General dentro de sus pronunciamientos contables establece en su oficio N° OFN067130800, de forma indirecta, el reconocimiento de los ingresos por impuestos, el cual está destinado a la Tesorería General de la República y éste a su vez, remite un Plan de Cuentas del Tesoro Público. Éste Plan de Cuentas del Tesoro Público lo referencia el Contralor General de la República, de acuerdo con su facultades sobre el Sistema de Contabilidad General de la Nación. Dicho Plan de cuentas registrará bajo el registro y presentación de sus operaciones a partir del año 2008 e incorpora nuevos conceptos a la configuración global de cuentas contables del Gobierno Central. En este sentido la Contraloría General hace presente que el Tesoro Público debe disponer del plan de cuentas

en los términos aprobados en la CI 60820/05, y sus modificaciones, para el registro, valuación, presentación y publicidad de los hechos económicos debe ceñirse a las siguientes directrices:

En primer lugar para el cumplimiento de la norma relativa a la ejecución presupuestaria deberá aplicar la modalidad de integración financiera basada en los conceptos de ingresos y gastos presupuestarios desagregados al último nivel, con el registro simultáneo en cuentas patrimoniales que informen de los aumentos y disminuciones de los activos, pasivos y patrimonio del Fisco.

En segundo lugar se observa que el registro de las operaciones fiscales se realizará sobre la base de los flujos presupuestarios netos en armonía con las leyes anuales de presupuestos. Con todo, para los efectos de permitir la consolidación de sus operaciones con las del resto de los servicios e instituciones deberá, además, presentar la información en términos de flujos presupuestarios brutos.

Finalmente, el sistema de contabilidad del Tesoro Público mantendrá el procedimiento de fluctuación de deudores para el control del rendimiento y la recaudación efectiva de los ingresos generales de la Nación, en la medida que dicho concepto esté consignado en las leyes anuales de presupuesto.

III.4.3 Ingresos por transacciones sin contraprestación – Impuestos y Transferencias según Resolución C.G.R.N°16 de 2015

III.4.3.1 Conceptos

III.4.3.1.1 Ingresos

El alcance de los ingresos comprende a las entradas brutas de beneficios económicos o potencial de servicios recibidos o por recibir por parte de la entidad que informa, las cuales presentan un aumento en los activos netos/patrimonio.

III.4.3.1.2 Estipulaciones

La normativa internacional señala que pueden transferirse activos con la expectativa de que éstos puedan utilizarse de una forma correcta y que, por tanto, la entidad receptora actuará

de una manera en particular. Asimismo, señala que cuando las leyes y regulaciones o acuerdos vinculantes con partes externas imponen condiciones sobre el uso de los activos transferidos por la entidad receptora, éstas se consideran como estipulaciones.

Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden considerarse como condiciones o restricciones.

- Una condición consiste en que una entidad consuma los beneficios económicos futuros como el transferidor lo estipule o devolverlos a éste, en caso de que exista incumplimiento por parte de la entidad. En este caso, la entidad receptora incurre en una obligación presente de transferir dichas condiciones a terceras partes cuando obtenga inicialmente el control de un activo sujeto a una condición.
- En las restricciones sobre activos transferidos no se incluyen requerimientos sobre los activos o beneficios económicos futuros que deban devolverse al transferidor si el activo no se usa como se especifica. En caso de que exista incumplimiento por parte de la entidad receptora, el transferidor puede conseguir una sanción en contra de la entidad receptora, ya sea llevando el asunto a juicios o a tribunales, mediante procedimientos administrativos del Estado.

III.4.3.1.3 Impuestos

Los impuestos son la mayor fuente de ingresos para el Estado y sus respectivas entidades del Sector Público. Éstos están definidos en el párrafo 7 de la NISCP 23, la cual señala que corresponden a beneficios económicos o potencial de servicio, pagados o por pagar obligatoriamente a las entidades del sector público según lo establecido en las leyes y regulaciones del Gobierno, excluyendo de éstos las multas u otras sanciones impuestas por el incumplimiento de ordenanzas. Éstas se incorporan al patrimonio de la Nación, no pudiendo estar afectos a un destino determinado. Su pago es obligatorio por parte de los contribuyentes y no importa una contraprestación directa de la Administración.

III.4.3.2 Reconocimiento

Una entidad reconocerá un activo sugerido de una transacción sin contraprestación cuando éste obtenga el control de los recursos, que cumplan con la definición de activo y satisfagan los criterios de reconocimiento. Para ello, la NICSP 1 *Presentación de los estados financieros* define los activos como los recursos controlados por una entidad, como resultado de sucesos pasados y de los cuales se espera que se desprendan beneficios económicos futuros y ésta se reconocerá si:

- es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicio asociados con el activo; y
- su valor razonable del activo pueda ser medido con fiabilidad.

(IPSASB, 2001)

Sin embargo, es posible mencionar que un anuncio de una intención de transferir recursos a una entidad del sector público por parte del Estado no es suficiente por sí mismo para identificar los recursos controlados por el receptor. Por ejemplo, si una escuela pública fuese destruida por un incendio producto de un atentado terrorista en el sur de nuestro país y el gobierno manifestara su intención de transferir fondos para reconstruirla, la escuela no se reconocería como una entrada de recursos (recursos por recibir) en el momento en que se haga el anuncio. En los casos donde se requiere un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, la norma señala que una entidad receptora no identificará esos activos como controlados hasta el momento en que exista un acuerdo vinculante, ya que la entidad receptora no puede excluir o regular el acceso del transferidor a los recursos.

Por otro lado, las entidades del sector público por lo general obtienen activos del Gobierno, de los contribuyentes, o comprándolos o produciéndolos. Por ende, el suceso pasado que da lugar al control de un activo puede ser una compra, un hecho impositivo, o una transferencia.

Asimismo la normativa internacional menciona que una entrada de recursos es probable cuando es más posible que ocurra a que no. Según la NICSP 23, párrafo 35, dice que la entidad

basa ésta determinación en su experiencia en el pasado con tipos similares de flujos de recursos análogos y en sus expectativas con respecto al contribuyente o al transferidor. “Se entiende por ejemplo, cuando un gobierno acuerda transferir fondos a una entidad del sector público (entidad que informa), el acuerdo es vinculante, y el gobierno tiene un historial de transferir los recursos acordados, es probable que la entrada tenga lugar, a pesar de que los fondos no hayan sido transferidos en la fecha en la que se informa”. (IPSASB, 2001)

III.4.3.3 Medición de activos en su reconocimiento inicial Reconocimiento

La Normativa internacional señala en el párrafo 42 de la NICSP 23 que un activo mediante una transacción sin contraprestación se medirá inicialmente a su valor razonable en la fecha de adquisición, asimismo sucede con la NICSP 12, *Inventarios*, NICSP 16, *Propiedades de Inversión* y la NICSP 17 *Propiedad planta y equipo*.

III.4.3.4 Reconocimiento de Ingresos de transacciones sin contraprestación

Según la NICP 23, una entrada de recursos provenientes de una transacción sin contraprestación reconocida como un activo se reconocerá como un ingreso, excepto en la medida en que se reconozca también un pasivo con respecto a dicha entrada de recursos. Asimismo, la Resolución C.G.R.N°16 de 2016 señala que la entidad encargada de la recaudación (Tesorería General de la República) reconocerá un activo y un ingreso cuando se realice el hecho imponible, esto es, al momento de la ocurrencia del acto o hecho gravado que genere la obligación tributaria. Por razones prácticas, puede existir un desfase entre el hecho imponible y el reconocimiento contable, no obstante, este último debe efectuarse en el mismo período en que ocurrió el hecho imponible.

III.4.3.5 Medición de los Ingresos de transacciones sin contraprestación

Los ingresos de transacciones sin contraprestación se medirán por el importe del incremento de los activos netos reconocidos por la entidad.

Cuando, como resultado de una transacción sin contraprestación, una entidad reconozca un activo, también reconocerá un ingreso equivalente al importe del activo medido, a menos que se requiera también reconocer un pasivo. Cuando se requiera que se reconozca un pasivo, el importe de éste será la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación presente a la fecha del balance; y el importe del incremento en los activos netos, si lo hay, se reconocerá como un ingreso. Cuando un pasivo se reduzca posteriormente, porque ocurra el hecho imponible o se satisfaga una condición, el importe de la reducción en el pasivo se reconocerá como ingreso.

III.4.3.6 Valorización

La Resolución C.G.R. N°16 de 2015 señala que el ingreso por un impuesto se medirá por lo recaudado en el cobro de este, siempre y cuando esto permita reconocerlo en el período correspondiente. Cuando el hecho imponible y el cobro del impuesto no se produzcan en el mismo periodo contable el ente recaudador deberá, al final del ejercicio en el cual ocurrió el hecho gravado, medir el valor razonable del ingreso utilizando estimaciones.

La nueva normativa también menciona que en el curso del periodo contable, el ente recaudador puede percibir recursos antes de que ocurra el hecho imponible. En dichas circunstancias, se deberá reconocer un pasivo por un monto igual al activo recibido de forma anticipada hasta que se produzca el hecho imponible, momento en el cual se disminuirá el pasivo y se reconocerá un ingreso.

También es dable mencionar dentro de la valorización de los ingresos por transacciones sin contraprestación que los créditos a favor del contribuyente, deben ser reconocidos como pasivo por parte del ente recaudador.

III.4.3.7 Obligaciones presentes reconocidas como pasivos

Una obligación presente que se deriva de una transacción sin contraprestación y que cumple con la definición de pasivo, se reconocerá como tal si es probable que para cancelar la obligación se requiera una salida de recursos, incluyendo beneficios económicos futuros y si del importe de ésta obligación puede hacerse una estimación fiable.

Estas obligaciones presentes pueden ser expuestas por estipulaciones en las leyes o acuerdos vinculantes establecidos en las bases de las transferencias. Las obligaciones también surgen dentro de un entorno operativo normal, tal como el reconocimiento de los anticipos. Dicho de otro modo, una entidad que informa, dentro del curso normal de sus operaciones, puede aceptar recursos antes de que ocurra el hecho imponible. En estos casos se reconoce un pasivo por el mismo importe recibido en forma anticipada hasta que ocurra el hecho imponible.

III.4.3.8 Medición de activos que surgen de transacciones impositivas

Según lo expresado en la NICSP 23, en su párrafo 67, señala que los activos que surgen de transacciones impositivas se miden por su valor razonable en la fecha de adquisición y además, señala también que éstas se miden por la mejor estimación de la entrada y salida de recursos a la entidad. Las entidades desarrollarán políticas contables para la medición de activos que surgen de transacciones impositivas. Estas políticas contables deben tener en cuenta la probabilidad de que los recursos que surgen de dichas transacciones fluyan al gobierno y el valor razonable de los activos resultantes. (IPSASB, 2001)

III.4.3.9 Transferencias

La resolución C.G.R N° 16, de 2015 define a las transferencias como las entradas y salidas de recursos en dinero, o en especies, entre los distintos organismos del Sector Público y éstos a otras entidades, ya sean públicas o privadas, o viceversa, que cumplan con la definición de sin contraprestación directa, de acuerdo a lo establecido por las leyes o regulaciones entre las partes interesadas.

La NICSP 23 señala que dentro de las transferencias están incluidas las subvenciones, condonaciones de deuda, multas, regalos, donaciones, bienes y servicios en especie. Todas estas partidas comparten un elemento común, el hecho de que se transfieren recursos de una entidad a otra sin proporcionar un valor aproximadamente igual a cambio y no son consideradas como impuestos.

Éstas satisfacen la definición de un activo cuando la entidad controla los recursos como consecuencia de un suceso pasado y se esperan recibir beneficios económicos futuros. Estos, al

igual que los Impuestos, satisfacen los criterios para ser reconocidas como un activo, cuando es probable que la entrada de recursos ocurra y su valor razonable pueda ser medido con fiabilidad.

III.4.3.10 Reconocimiento de una transacción

Por mencionar un ejemplo, una entidad obtiene el control de los activos transferidos cuando los recursos han sido transferidos a la entidad, o bien, ésta mantiene un derecho exigible por ley contra el transferidor. La normativa internacional señala que muchos acuerdos para transferir recursos se convierten en vinculantes para todas las partes antes de que tenga lugar la transferencia de recursos. Sin embargo, a veces la una entidad promete transferir recursos, pero ésta no cumple tal promesa. Por lo tanto, la norma señala que sólo se reconocerán activos, pasivos y/o ingresos cuando un derecho sea exigible por ley y; cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra. Hasta ese momento, la entidad receptora no puede excluir o regular el acceso de terceras partes a los beneficios de los recursos propuestos para la transferencia.

III.4.3.11 Medición de los activos transferidos

La normativa señala que los activos transferidos deben ser medibles por su valor razonable en la fecha de adquisición.

III.4.3.12 Condonación de deudas

En algunos casos, las entidades prestamistas renunciarán a su derecho de cobrar una deuda incurrida por una entidad del sector público, cancelando efectivamente la deuda. Se puede dar como ejemplo, que el gobierno nacional puede cancelar una deuda incurrida por un gobierno regional. En tales casos, el gobierno regional reconocerá un incremento en los activos netos, puesto que se ha extinguido un pasivo previamente reconocido.

Es dable mencionar, que la norma dice que las entidades pueden reconocer ingresos relativos a condonación de deudas, cuando ésta ya no cumpla con la definición de pasivo o ya no satisfaga los criterios para su reconocimiento. Este reconocimiento de los ingresos por deudas se mide por el valor razonable de la deuda condonada.

III.4.3.13 Valorización según Resolución C.G.R. N°16

En la valorización de las transferencias por transacciones sin contraprestación, la resolución N°16 menciona tres conceptos anteriormente citados por la NICSP 23, los cuales son Transferencias Monetarias, Transferencias en Especie y Aporte Fiscal.

Dentro de las transferencias monetarias, el organismo otorgante reconoce un gasto patrimonial, por el valor nominal en la fecha de reconocimiento, es decir, cuando la obligación de éste sea exigible. Sin embargo, cuando exista una condición no se reconocerá el gasto inmediatamente, sino que se registrará un activo denominado *Deudor por Transferencia Reintegrable* y el gasto se reflejará en la medida en que se vaya cumpliendo la condición. Por otro lado, el organismo receptor no reconocerá los recursos recibidos como ingresos inmediatamente, sino más bien, registrará un pasivo denominado *Acreeedor por Transferencia Reintegrable* y el ingreso se reflejará en la medida en que se vaya cumpliendo la condición.

En las Transferencias en Especie, el organismo otorgante reconoce como gasto patrimonial las donaciones transferidas, acorde a su valor libro. La entidad receptora reconocerá las especies o donaciones recibidas como un ingreso patrimonial, los cuales se valorizarán de acuerdo a su naturaleza, sin embargo, cuando la donación se efectúa entre servicios públicos, la entidad receptora deberá reconocerlo al valor registrado por el organismo otorgante.

III.4.3.14 Multas

Como lo describe la resolución N°16, las multas corresponden a beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por recibir por una entidad del sector público, procedentes de un individuo u otra entidad, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de que el individuo u otra entidad ha infringido los requerimientos de las leyes o regulaciones. Estas multas no consideran las que surgen de incumplimientos de contratos, dado que por su naturaleza, éstas se consideran como transacciones con contraprestación, por lo tanto, se tratan en otras normas.

El individuo normalmente tendrá la opción de aceptar una multa y pagarla de forma inmediata; aceptar la multa y pagarla con posterioridad; recurrir a los tribunales para ejercer su defensa o cumplir con una modalidad distinta al pago.

III.4.3.15 Ejemplo – Aplicación caso de bienes transferidos mediante donaciones

Caso N°1

El Servicio de Salud de Concepción recibe como activos fijos equipos médicos de una entidad Internacional, con la finalidad de que éstos se utilicen en las actividades propias de la entidad pública, dicho de otro modo, en el cumplimiento de sus objetivos, dentro de un plazo de 5 años, en donde cumplida esta fecha, estos bienes pasarían a formar parte del activo fijo de este servicio público. Todos los aspectos están documentados en un convenio suscritos por ambas partes, sin embargo, el convenio no puntualiza que si los activos no se utilizan en los objetivos establecidos en el acuerdo, éstos se devolverán a la entidad internacional.

Pregunta:

¿La entidad pública deberá registrar los bienes donados en el ejercicio contable 2015 o en el ejercicio correspondiente al año 2020 luego de cinco años?

Respuesta:

Una posible respuesta sería que estos activos se deben registrar en el año 2015, periodo en el que se reciben, y luego de 5 años se procederá a su activación, puesto que aún no son legamente de la entidad, y como consta en el convenio, cumplido los cinco años estos equipos médicos pasarán a ser parte de la entidad pública.

Ésta respuesta es incorrecta, puesto que en la definición de activo, párrafo 7 de la NICSP 1: *Presentación de Estados Financieros*, indica que el activo es un recurso controlado por la entidad. En la medida en que la entidad controle el activo y espere en el futuro, percibir

beneficios económicos o potencial de servicio relacionados con el activo, entonces, éste cumple con la definición anteriormente mencionada.

Éstos bienes, de acuerdo al caso, van a ser controlados por la entidad que van a recibir los activos, por lo tanto, este servicio público debería identificarlos como activos, puesto que tiene un control sobre ellos y además esperan recibir beneficios económicos futuros de éste bien.

Sin embargo, el párrafo 13 de la NICSP 17 – *Propiedades, plantas y Equipos*, señala que no sólo basta con la definición de activo mencionada anteriormente, sino más bien debe cumplir con los criterios de reconocimiento (IPSASB, 2001). Este párrafo indica que existen dos criterios de reconocimiento, el primero es que la entidad espere recibir beneficios económicos o potencial de servicio y que dicho activo pueda ser medido con fiabilidad. Es decir, el costo o valor razonable del activo según corresponda tenga un valor razonable. Por lo tanto, en la medida que esto se cumpla, se va a poder hacer el registro respectivo en los libros contables y como consecuencia de ellos la presentación en los estados financieros.

Otra interrogante que surge es, ¿Cómo se van a medir estos activos?, o ¿Qué base de medición se va a utilizar? Lo primero que hay que tener en cuenta es que si ésta donación corresponde a una transacción con o sin contraprestación. En éste caso corresponde a una transacción sin contraprestación, puesto que ésta es una donación que una entidad internacional transfirió al Servicio de Salud de Concepción.

Como ésta donación corresponde a una transacción sin contraprestación, la medición será a través de su valor razonable (o valor de mercado), según lo establecido el párrafo 27 de la NICSP 17, por lo que se sugiere a la entidad receptora que solicite a la entidad otorgante, los comprobantes de pago, como consecuencia de la adquisición, o bien, si son equipos médicos, se puede solicitar un informe de un tasador o buscar en el mercado activo su valor de mercado.

III.4.4 Diferencias y Conclusión

Se realizó una comparación entre ambas normativas con la finalidad de obtener diferencias de tipo normativo y contable. Al observar de forma comparativa ambas normas, se

puede concluir que en el Oficio 60.820 no se encontró información detallada con respecto al reconocimiento de los ingresos por transacciones sin contraprestación, en este caso los impuestos y transferencias, puesto que no fue un tema que la Contraloría General tratara de manera específica dentro de su normativa.

Asimismo, de forma general se observa que en el área de los Ingresos Fiscales, bajo el oficio 60.820 se detectaron diferencias en el reconocimiento de éstos. Bajo la normativa anterior, los ingresos se reconocían en base del efectivo, es decir, la ejecución del ingreso presupuestario de los impuestos ocurre al momento en que se genera la declaración de éstos al Servicio de Impuestos Internos SII, por lo que de esto también se desprende que el devengo del ingreso a la contabilidad de la Nación se registrará simultáneamente a la generación de dicho documento, en cambio, en la Resolución C.G.R. N°16 éstos se reconocen al momento de constituirse el hecho imponible, en donde pueden existir desfases entre el hecho imponible y reconocimiento contable, pero la normativa señala que el reconocimiento contable debe ser dentro del mismo periodo en que ocurrió el hecho imponible. También la nueva normativa señala que la Tesorería General de la República, el ente recaudador del Estado, reconocerá como ingreso el monto bruto del tributo del impuesto recaudado y cualquier gasto asociado a la percepción de esos ingresos se registrará en forma separada como un gasto.

Por otra parte, uno de los cambios importantes para destacar corresponde al área de las transferencias entre los servicios públicos, ya que éstos bajo Resolución C.G.R. N°16 están sujetos a condiciones de utilización.

El receptor no reconoce el ingreso inmediatamente sino que registra un pasivo y el ingreso se reconoce a medida que se cumpla la condición. Las donaciones en especie recibidas u otorgadas se reconocen en ingresos o gastos, respectivamente.

El Plan de cuentas entre ambas normativas no sufrió grandes modificaciones. Sin embargo es dable mencionar en la Resolución C.G.R. N°16 de 2015 que se creó el subgrupo 411 en donde hace mención a los Impuestos y una breve descripción de esta partida.

III.5 BIENES FINANCIEROS

III.5.1 Introducción

Los Bienes Financieros del Estado comprenden a un área importante dentro de la contabilidad de la Nación, razón por la cual la Contraloría General desde el año 2012 ha puesto gran énfasis en la convergencia de ésta normativa.

La Resolución C.G.R N° 16 resume y agrupa a los Bienes Financieros de la NICSP 28: *Presentación*, NICSP 29: *Reconocimiento y Medición* y NICSP 30: *Información a Revelar*; por lo que cualquier consulta que nazca con respecto a la Resolución C.G.R. N°16, la Contraloría General referencia a dichas NICSP.

Para desarrollar el presente análisis se analizará la “*Normativa del Sistema Contabilidad General de la Nación*”, la cual está incluida en el oficio C.G.R. N°60.820, de 2005 y el oficio N° 54.977, de 2010, (el cual incorpora el Capítulo V “Estados Financieros”, definidos en el oficio anteriormente mencionado); con respecto a la NICSP 28: *Presentación*, NICSP 29: *Reconocimiento y Medición* y NICSP 30: *Información a Revelar*; en donde se analizarán brechas o diferencias de implementación contable entre ambas y se concluirá cuál es su mayor impacto en los estados financieros de la nación

III.5.2 Bienes financieros según oficio 60.820

Dentro del oficio 60.820, al igual que en la mayoría de las normativas que se están estudiando en el presente análisis, es dable destacar que la Contraloría General no menciona de manera explícita el reconocimiento, clasificación y medición de los Bienes Financieros. Sin embargo, la Contraloría General señala que para el tratamiento de éstos, prima una lógica presupuestaria, por lo que el devengo contable se realiza en el mismo momento en el que se genera el presupuesto, así mismo para su valorización.

En cuanto al reconocimiento de los bienes financieros, la lógica presupuestaria no difiere de las NICSP, ya que ambas normativas sugieren que el origen del bien financiero sea contractual o legal. Sin embargo, es dable destacar que, respecto a la valorización la nueva normativa contable sí se diferencia de la normativa presupuestaria, al ocupar el concepto de la tasa de interés efectiva.

III.5.1 Bienes financieros según Resolución C.G.R.N°16 de 2015

III.5.1.1 Concepto

La NICSP 28: *Presentación*, señala que dentro de los Bienes Financieros existen tres áreas, o grupo de cuentas, que componen esta norma, las cuales son: Activos Financieros, Pasivos Financieros e Instrumentos de Patrimonio. La Resolución C.G.R. N°16 de 2015 señala que los bienes financieros son, principalmente, el dinero en efectivo, los instrumentos de patrimonio de otra entidad, los derechos de recibir efectivo u otro bien financiero de un tercero, o de intercambiar dichos bienes, o pasivos financieros. Todos éstos en condiciones potencialmente favorables para la entidad.

Son considerados como activos financieros la *Moneda* (efectivo) la cual es considerada como tal, puesto que representa un medio de pago, y por consecuencia a esto, es la base sobre la que se miden y reconocen todas las transacciones en los estados financieros. Por lo tanto dentro de ésta definición también se consideran como activos financieros un depósito de dinero en una institución financiera, ya que existe un acuerdo contractual por parte del depositante a obtener efectivo de la institución, a girar o emitir cheques.

Un ejemplo sobre los activos financieros son las cuentas por cobrar y pagar, pagarés por cobrar y por pagar y préstamos por cobrar y por pagar, puesto que éstas representan un derecho contractual de recibir efectivo en el futuro, y de los correspondientes pasivos financieros que representan una obligación contractual de entregar efectivo en el futuro.

Asimismo un derecho u obligación contractual de recibir, entregar o intercambiar instrumentos financieros es, en sí mismo, un instrumento financiero.

Por otro lado, la NICSP 13 *Arrendamientos* señala que un arrendamiento financiero se considera fundamentalmente un derecho a recibir por parte del arrendador, y una obligación de pagar por parte del arrendatario, una corriente de flujos de efectivo, que son en esencia, la misma combinación de pagos entre principal e intereses que se dan en un acuerdo de préstamo; por lo tanto, los activos en Leasing financieros también se consideran como Activos Financieros. (IPSASB, 2001)

Los instrumentos de patrimonio que constituyen inversiones en asociadas o en negocios conjuntos, los cuales se transen o no en un mercado activo, se tratan de acuerdo a la norma específica correspondiente.

III.5.1.2 Reconocimiento

La Resolución N°16 señala que una entidad reconocerá un bien financiero sólo cuando se convierta en parte de un contrato adquiriendo un derecho, según las cláusulas del instrumento en cuestión.

III.5.1.3 Clasificación de los Bienes Financieros

La Resolución C.G.R. N°16 menciona que, para efectos de su tratamiento contable, los bienes financieros se clasificaron en Préstamos por Cobrar, Inversiones mantenidas hasta el vencimiento, Bienes financieros a Valor razonable con cambios en el resultado y Bienes Financieros disponibles para la venta.

III.5.1.3.1 Préstamos y Cuentas por Cobrar

La normativa define a los Préstamos por Cobrar como bienes financieros cuyos cobros son fijos o determinables, que no se negocian en un mercado activo respecto de los cuales no se tiene la intención de venderlos inmediatamente o en un futuro próximo. En este rubro se incluyen las cuentas por cobrar propias de la actividad habitual de los servicios y los préstamos otorgados en cumplimiento de sus funciones.

Valorización Inicial

La Normativa Internacional señala que un elemento de préstamos y cuentas por cobrar se mide inicialmente por su valor razonable más los costos de transacción que le sean directamente atribuibles. Si un préstamo o cuenta por cobrar se origina a raíz de una transacción a condiciones de mercado, el valor razonable del instrumento financiero será el monto del otorgamiento o de la contraprestación.

Asimismo la Resolución C.G.R. N°16 hace mención en que los costos de transacción se deberán registrar en el resultado del ejercicio en que se reconoce el activo siempre que no

sean significativos. También señala que los préstamos y cuentas por cobrar a corto plazo, sin interés contractual, se valorizan por el monto entregado o el valor contractual.

Si un préstamo o cuenta por cobrar a largo plazo se origina a raíz de una transacción con condiciones favorables, es decir, sin un interés contractual o con un interés con tasa subvencionada, el valor razonable del instrumento financiero será el valor actual de los flujos de efectivo a cobrar, utilizando como tasa de descuento la tasa de endeudamiento del Fisco para un vencimiento análogo. La diferencia entre dicho valor y el monto entregado en préstamo, se registrará en el resultado del ejercicio en el cual se contabilice el activo, como un subsidio, de acuerdo con la norma de Transferencias, siempre que ésta sea significativa.

Valorización Posterior

Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá los préstamos o cuentas por cobrar al costo amortizado utilizando el método de la tasa de interés efectiva¹⁰. La norma internacional menciona también que los intereses devengados se contabilizarán en los resultados del ejercicio anual utilizando la base de la tasa de interés efectiva. Sin embargo, para los préstamos y cuentas por cobrar de corto plazo, que no tengan intereses contractuales, la valorización posterior se determinará por la valorización inicial menos la amortización de capital y las pérdidas por deterioro.

III.5.1.3.2 Inversiones Mantenido hasta el Vencimiento

La normativa define a las Inversiones Mantenido hasta el vencimiento como bienes financieros constituidos por instrumentos de deuda que se negocian en un mercado activo cuyos cobros son de cuantía fija, o determinable y cuyos vencimientos son fijos y además, la entidad tiene tanto la intención efectiva, como la capacidad de conservarlos hasta su vencimiento.

Valorización Inicial

¹⁰ La **tasa efectiva** es aquella **tasa** que se calcula para un período determinado y que puede cubrir períodos intermedios. Se representa por (i). Los enunciados de **tasa de interés efectiva** son: El 12% anual, compuesto mensualmente.

La NICSP 29 señala que un elemento de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, se mide inicialmente por su valor razonable más los costos de transacción que son directamente atribuibles a la compra o emisión del mismo. También menciona que los costos de transacción se deberán registrar en el resultado del ejercicio en que se reconoce el activo cuando no sean significativos. Por otro lado el valor razonable de un elemento de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, corresponde al costo de este.

Valorización Posterior

Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá estos bienes financieros al costo amortizado utilizando el método de la tasa de interés efectiva.

Los intereses devengados se contabilizarán en los resultados del ejercicio utilizando la base de la tasa de interés efectiva.

III.5.1.3.3 Bienes Financieros a Valor Razonable con Cambios en Resultados

Estos bienes son aquellos instrumentos que se adquieren en un mercado activo, con el objetivo de venderlos, volver a comprarlos en un futuro inmediato y/o forman parte de una cartera de instrumentos financieros identificados, que se gestionan conjuntamente con el objetivo de obtener beneficios a corto plazo. También se incluyen en esta categoría los derivados, excepto que sea un contrato de garantía financiera o haya sido designado como un instrumento de cobertura eficaz. Si una entidad tiene instrumentos de cobertura, deberá pedir instrucciones específicas a la Contraloría General.

En esta categoría también se incluyen las participaciones en asociadas o en negocios conjuntos mantenidas por fondos de inversión y entidades de inversión.

Valorización Inicial

Bienes financieros a valor razonable con cambios en resultados se miden inicialmente por su valor razonable, sin incorporar los costos de transacción que son directamente atribuibles a la compra o emisión del mismo, los que se registrarán como gastos.

Valorización Posterior

Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá estos bienes financieros por sus valores razonables. Una ganancia o pérdida ocasionada por un cambio en el valor razonable, debe ser reconocida en el resultado del período, luego de haber contabilizado los intereses devengados, dividendos y diferencias cambiarias si hubiese.

Los ingresos por intereses y dividendos deben reconocerse de acuerdo a lo siguiente:

- Los ingresos por concepto de intereses deben reconocerse sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido. Los intereses se devengan utilizando la tasa de interés efectiva, la cual considera el rendimiento efectivo del activo; y
- Los ingresos por concepto de dividendos o sus equivalentes deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte de la entidad.

III.5.1.3.4 Bienes Financieros Disponibles para la Venta

Son bienes financieros designados específicamente como disponibles para la venta, que cuentan con las autorizaciones correspondientes, y que no están contenidos en ninguna de las clasificaciones anteriores. Para su reconocimiento y valorización se deberá pedir instrucciones específicas a la Contraloría General.

III.5.1.4 Deterioro

La norma permite a una entidad evaluar al final de cada periodo si existe evidencia objetiva de que un activo financiero o un grupo de ellos se encuentren deteriorados. Para identificar la posible existencia de deterioro de los bienes financieros, se deberá evaluar a lo menos los siguientes indicadores:

- Dificultades financieras significativas del emisor o del obligado según el tipo de instrumento;
- Infracciones de las cláusulas contractuales, tales como incumplimientos o moras en el pago de los intereses o el capital;
- Es probable que el receptor entre en insolvencia económica; y
- La desaparición de un mercado activo para el bien financiero en cuestión, debido a dificultades financieras.

Cuando exista evidencia que se ha incurrido en la pérdida de valor de préstamos, cuentas por cobrar o inversiones mantenidas hasta el vencimiento que se contabiliza al costo amortizado, el monto de la pérdida se medirá como la diferencia entre el monto en libro del activo y el valor presente de los flujos de efectivos futuros estimados descontados con la tasa de interés efectiva original del activo financiero.

La entidad debe contar con el respaldo utilizado para determinar el monto del deterioro en base a la metodología que haya definido para tal efecto.

El deterioro de un activo se reconoce en una cuenta complementaria de activo denominada Deterioro Acumulado de Bienes Financieros, con cargo a gastos patrimoniales.

III.5.1.5 Baja de Bienes Financieros

Una entidad dará de baja en cuentas un bien financiero o una parte del mismo cuando se:

- Cobre el activo financiero;
- Condonen los derechos sobre el mismo;
- Castigue, de acuerdo con las normas legales vigentes; o
- Transfiera el activo financiero, es decir, los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo.

Sin embargo, la norma señala que cuando se produzca una condonación por haber incurrido en alguna deuda, el gasto será reconocido en los resultados del ejercicio.

III.5.1.6 Pasivos Financieros

La resolución C.G.R N° 16 define a los pasivos financieros como obligaciones de entregar efectivo u otro bien financiero a otra entidad; o de intercambiar bienes financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente desfavorables. Éstos pueden ser obligaciones financieras o instrumentos de deuda cuyos pagos son fijos o determinables, que no se negocian en un mercado activo y para los que no se tiene la intención de transferirlos inmediatamente o en un futuro próximo. En las obligaciones financieras se incluyen las cuentas por pagar propias de la actividad habitual de los servicios.

Reconocimiento

Una entidad reconocerá un pasivo financiero solo cuando se convierta en parte obligada, según la regulación del instrumento en cuestión.

Para proceder a compensar un activo financiero con un pasivo financiero, una entidad debe tener la intención y un derecho legal exigible y actual de compensar los importes reconocidos de ambos, en la medida que esté facultado para ello.

La entidad deberá clasificar sus pasivos financieros para ser valorizados por su costo amortizado, como regla general, o por su valor razonable con cambios en resultados, en cuyo caso deberán ser autorizados por la Contraloría General.

Valorización Posterior

Un elemento de pasivos financieros se medirá inicialmente por su valor razonable ajustado por los costos de transacción que le sean directamente atribuibles, en el caso de un pasivo financiero que no se contabilice al valor razonable con cambios en resultado. Sin embargo, si los costos de transacción no son significativos se deberán registrar en el resultado del ejercicio en que se reconoce el pasivo. Si un pasivo se origina a raíz de una transacción a condiciones de mercado, el valor razonable del instrumento financiero será el monto del otorgamiento o de la contraprestación

Un elemento de pasivos financieros que se mida a valor razonable con cambios en resultados se valorizará inicialmente por su valor razonable. En este caso, los costos de transacción se deberán registrar en los resultados del ejercicio.

III.5.1.7 Baja de pasivos

La normativa permite que las entidades públicas puedan dar de baja en cuentas de un pasivo financiero o una parte del mismo cuando, y sólo cuando se extinga el pago o se cancele el pasivo; el titular renuncie a los derechos; se prescriban las acciones del cobro; o cuando se transfiera el pasivo financiero, es decir, cuando existen obligaciones contractuales.

III.5.2 Conclusión y Diferencias

Se realizó una comparación entre ambas normativas con el objetivo de obtener diferencias de tipo normativo – contable. Al observar de forma comparativa ambas normas se puede concluir que en el oficio 60.820 no se encontró información detallada con respecto a los Bienes Financieros, puesto que éste no fue un tema la Contraloría tratara dentro de su normativa específica. Sin embargo es importante mencionar que la Contraloría, al no tratar de forma focalizada la materia de los bienes financieros, surgieron consultas por parte de los servicios públicos de como contabilizar ciertos temas, por lo que se creó una jurisprudencia específica para tratar cada tema.

Asimismo es importante destacar que bajo el oficio 60.820 primaba una lógica presupuestaria, lo que generaba que el devengo contable se realizaba al mismo tiempo que el presupuesto. Lo mismo respecto a su valorización.

En cuanto a las diferencias normativas más destacables con respecto al cambio NICSP se puede mencionar que, dentro de los bienes y pasivos financieros, Las inversiones en el mercado de capitales autorizadas por el Ministerio de Hacienda se valorizan inicialmente al valor razonable-ajustado por los costos de transacción en su caso y en forma posterior, al valor razonable o al costo amortizado si se mantienen hasta el vencimiento.

Por otro lado, se introduce el concepto de deterioro para las inversiones en el mercado de capitales, préstamos y cuentas por cobrar valorizadas al costo amortizado, concepto que en el oficio 60.820 no existía.

Dentro de la Resolución C.G.R. N°16 se expresa que en los préstamos otorgados en condiciones favorables se debe reconocer una transferencia o subsidio siempre y cuando el efecto es importante.

Finalmente, dentro de la valorización de los pasivos se puede concluir que éstos se valorizan inicialmente al valor razonable-ajustado por los costos de transacción- y en forma posterior al costo amortizado

CAPÍTULO IV. CONCLUSIÓN GENERAL

Conclusión

Al finalizar el largo proceso investigativo se han logrado abarcar todos los objetivos planteados en el comienzo de la tesis. Luego de estudiar ambas normativas se lograron identificar diferencias significativas las que se irán detallando a continuación.

En primer lugar, se debe mencionar que las NICSP establecen requisitos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de las transacciones y de los hechos en los Estados Financieros con propósito general, sin embargo en el Oficio 60.820 no menciona a cabalidad esta materia. Al interior de este Oficio se pueden identificar tratamientos de hechos específicos, los que se exponen de forma clara para los funcionarios, dejando muchas materias abiertas a la ambigüedad. Producto de esto, es que la información que se presentaba con la antigua normativa no es clara ni comparable entre los distintos organismos públicos, aspecto que mejorará de forma radical con la implementación de la nueva normativa, ya que unificará la información contable y financiera que entregan las entidades públicas, permitiendo que no solo sea posible comparar dos años de información, sino que además se pueda comparar la información entre distintas entidades.

Si bien es cierto que todas las normativas abarcadas en la indagación son de alta prioridad para la Contraloría. La más relevante y que ha provocado mayores cambios en el Patrimonio ha estado siendo Bienes de Uso (NICSP 17 *Propiedad, Planta y Equipo*) ya que generó un incremento con la gran cantidad de bienes que se deben incorporar, además de las transformaciones en la valorización y medición de sus variados aspectos.

El cambio más relevante observado, es que se producirá una gran modificación en el Patrimonio de la Nación producto del reconocimiento de nuevos activos fijos (bienes de uso), como obras viales, bienes militares especializados, entre otros; así como también se reconocerá una cantidad importante de pasivos, principalmente por concepto de beneficios a los empleados, ya que se deben crear provisiones para amortizar el gasto que esto le genera al Estado.

El incremento del patrimonio de la Nación nos proporciona beneficios directos y observables en primera instancia, como por ejemplo: nos permite obtener mejores opciones crediticias en el extranjero, lo que nos ayudará a afrontar de mejor manera el aumento en gasto público, tomando en consideración que ha estado en constante aumento durante los últimos años, ejemplo de esto es el incremento del 4,4% para el año 2016 con respecto al año 2015, por lo que a pesar de lo complejo del proceso, ha sido un aporte importante para el desarrollo exponencial de nuestro país.

A pesar de las dificultades presentadas en la implementación de la adopción a la NICSP, este proceso ha sido muy bien guiado por la Contraloría General de la República, la cual, en primera instancia se dedicó a capacitar a la mayor cantidad de funcionarios públicos posible a través de cursos, seminarios y talleres, con la ayuda de universidades, firmas auditoras y la DIPRES. La Contraloría General esto ha estado abierta a las consultas de todas las entidades públicas y generando documentos explicativos que vallan en ayuda del entendimiento y la aplicación de la nueva norma. La Contraloría ha dado especial énfasis en la recepción de dudas y consultas ya que, en base a esto, es que se logrará confeccionar la jurisprudencia correspondiente a esta nueva norma.

Al ser una norma recientemente implementada, no fue posible obtener información concluyente con respecto a la generación de Estados Financieros, ya que se espera que en el próximo periodo se obtengan los primeros hechos con toda la información contable actualizada a la NICSP.

Es importante señalar que para la actual normativa contable, Propiedades de Inversión y Activos Generadores y no Generadores de efectivo son procedimientos que bajo el oficio 60.820 no estaban contempladas por éste, ya que se vinieron a incorporar con las NICSP a través de la Resolución C.G.R. N°16.

En cuanto a los Ingresos por Transacciones sin Contraprestación y a los Bienes Financieros, el oficio 60.820 no detalla de forma explícita dentro de sus materias, el reconocimiento, medición y valorización de éstos.

CAPÍTULO V. ANEXOS

V.1.1 Entrevista N°1

A. Identificación del Entrevistado:

Nombre y Apellidos	: Gustavo Smith Mancilla
Cargo	: Analista Área de Normas y Estadísticas – Jefe de Proyecto de Normas Contables.
Institución	: Contraloría General de la República.
Fecha y Hora	: lunes 14 de marzo de 2016, a las 09:00 Hrs.
Ubicación	: Calle Teatinos 56, Santiago, Región Metropolitana.
Teléfono	: (56 2) 24021196
Contacto	: gsmithm@contraloria.cl

B. Preguntas

Tipo de cuestionario: Preguntas abiertas, el entrevistado puede responder según su experiencia en las materias planteadas y en su función del tema a investigar.

1. ¿Según Usted, cómo ha sido el proceso de implementación de las NICSP en las entidades del Sector Público?

Respuesta: Uno de los mayores impactos que se han observado dentro del sector público es que ahora éstos están realizando la toma de inventarios físicos, que era una práctica que no todas hacían, en algunos casos, la contabilidad no calzaba con el inventario real. Éste año se han estado haciendo inventarios físicos en las instituciones, lo que ha significado un cambio importante tanto para los trabajadores como para el sector público.

2. ¿Cuál ha sido la percepción de los funcionarios del Sector Público con respecto a este cambio de normativas?

Respuesta: *Para la mayoría de los funcionarios ha sido un cambio considerable el migrar del oficio 60.820 a NICSP, sin embargo, esto se está implementando recién este año, y el panorama y la mayoría de los funcionarios están volviendo de sus vacaciones, por lo que se estima que en marzo del presente año se reciban más consultas con respecto a dudas de implementación.*

3. ¿Se han detectado problemas para lograr la implementación y, de ser así, cuáles han sido las soluciones para cubrir tal necesidad?

Respuesta: *Si, han surgido obstáculos que nos han dificultado la implementación, pero no han sido mayores. El mayor problema que los servicios públicos tienen en este momento es el sistema informático. El programa SIFGFE presentó problemas para realizar los asientos de apertura a principios de 2016, por lo que varios servicios públicos tuvieron que realizar sus ajustes a través de planillas Excel*

4. Producto el cambio a normativas internacionales, ¿Han existido cambios importantes en los Estados Financieros del Sector Público?

Respuesta: *Uno de los principales cambios que trae consigo esta nueva normativa es que, se espera doblar el patrimonio de la Nación producto a que se reconocerán, como bienes de uso, activos que no se consideraban en el oficio 60.820, como obras de infraestructura pública, caminos, puentes, entre otros.*

Por otro lado, como se reconocerán una cantidad considerable de activos, también se reconocerán una cantidad significativa de pasivos por concepto de beneficios a los empleados por parte de las Fuerzas Armadas.

5. ¿Qué beneficios trae consigo el converger a NICSP?

Respuesta: *Bueno, hay estudios de entidades internacionales como el BID que demuestran que uno de los beneficios más destacables es que la implementación de NICSP trae consigo es transparentar y mejorar la calidad de la información financiera.*

6. Si se pronostica que habrán cambios en los Estados Financieros de la Nación, ¿Cómo estos impactan a la realidad económica de nuestro país?

Respuesta: Como había mencionado anteriormente, se estima que con este cambio a NICSP el patrimonio de la Nación aumente significativamente. Razón por la cual, al tener un mayor patrimonio y una contabilidad más transparente, podríamos optar a mejores opciones de créditos, observando que ha existido un aumento en el endeudamiento de la Nación.

V.1.2 Entrevista N°2

A. Identificación del Entrevistado:

Nombre y Apellidos	: Marcela Baeza Candia
Cargo	: Analista Unidad de Control Externo.
Institución	: Contraloría Regional del Bio-bío
Fecha y Hora	: miércoles 16 de marzo de 2016, a las 10:00 Hrs.
Ubicación	: O'Higgins Poniente 74, Concepción.
Teléfono	: (56 41) 3113014
Contacto	: mbaezac@contraloria.cl

B. Preguntas

Tipo de cuestionario: Preguntas abiertas, el entrevistado puede responder según su experiencia en las materias planteadas y en su función del tema a investigar.

1. ¿Según Usted, cómo ha sido el proceso de implementación de las NICSP en las entidades del Sector Público?

Respuesta: Te puedo mencionar que, según a nivel regional, se están capacitando a los servicios públicos éstas materias. Hace poco se hizo el primer curso de NICSP acá en la región. Ha sido un proceso bastante complejo para los servicios públicos, Tomando en consideración que ésta implementación requiere de más personal, sin embargo, contamos con las mismas personas, la carga laboral tampoco baja en relación a esto, o sea no dejan de hacer lo que ya tienen que hacer y más encima deben empezar a analizar sus cuentas, su contabilidad para poder adaptarse a la nueva norma. Sin embargo, la Contraloría lo ha tomado de la mejor posible, ha estado apoyando al servicio público, tanto en las capacitaciones como en las consultas que se están recibiendo.

2. ¿Cuál ha sido la percepción de los funcionarios del Sector Público con respecto a este cambio de normativas?

Respuesta: *Para la Contraloría ha significado un gran desembolso el capacitar a los funcionarios. Esto ha significado una etapa de aprendizaje con la idea de poder adaptarse a los nuevos cambios. Ahora bien, es muy difícil que la Contraloría de abasto de capacitar a todos los servicio público, durante todo este proceso de pilotaje la Contraloría ha trabajado con la DIPRES, firmas auditoras, universidades con la finalidad de capacitar y difundir.*

3. ¿Cuáles han sido las principales brechas de implementación contables que han surgido en este proceso de implementación?

Respuesta: *La principal brecha de implementación es bienes de uso, la que ha involucrado un orden radical dentro de los mismos servicios públicos. Esto ha significado implementar nuevos sistemas de información, nuevos sistemas informáticos, designar recursos humanos específicos para este tipo de control que se necesita ahora, el control de inventarios, el control de bodegaje, en donde también hay recursos financieros destinados para poder desarrollar esta normativa.*

Hay que considerar que el Estado tiene como obras de infraestructura pública, vial, carreteras, puentes, calles, bienes que el Estado debe reconocer. El ministerio de obras públicas debe reconocer carreteras, el SERVIU todo lo que son calles urbanas entre otros. Por otro lado también se van a reconocer pasivos como provisiones, que son conceptos que en el área pública no estaba inserto.

4. ¿Se han detectado problemas para lograr la implementación y, de ser así, cuáles han sido las soluciones para cubrir tal necesidad?

Respuesta: *No se han detectado problemas, ya que llevamos 3 meses de implementación, sin embargo han surgido dudas de aplicación de la norma, en cuanto a los criterios, y en cómo estos se aplicarán para cada normativa en situaciones puntuales.*

5. Según Usted, entre la Oficio 60.820 y la Resolución C.G.R.N°16, ¿cómo evaluarías el cambio?

Respuesta: Por supuesto que ésta convergencia conlleva a un cambio positivo para nuestra Nación, ya que lo que te permite la nueva norma es transparentar la información, obtener información fidedigna, más confiable, en donde los funcionarios públicos y usuarios de la información puedan mejorar su comprensión e interpretación de la situación de cada una de las entidades. También este cambio de normativas hace que la información sea comparable. Además de transparentar la información, permite que la información pueda ser comparable de un periodo a otro. Como muchos países ya han adoptado las NICSP nuestra información financiera podrá ser comparada con la de otros países en el mundo, puesto que estaríamos hablando en un mismo idioma.

El Oficio 60.820 es un poco más acotado con respecto a las NICSP, no transparentaba tanto la información como se espera que sea ahora. Como la norma era más antigua, ésta se enfocaba en los requerimientos que tenían en esas instancias el servicio público. Pero como ahora estamos hablando de nuevos mercados, que no son solamente los entes públicos nacionales que están pendientes de nuestro actuar nacional, sino más bien, hay diversas instituciones extranjeras que están pendientes de lo que estamos haciendo, por lo que necesitamos abrirnos a eso, necesitamos que nuestra contabilidad pública sea comparable con la contabilidad de Rusia o de Alemania.

6. ¿Por qué considera Usted que se ha demorado tanto la implementación de las NICSP?

Respuesta: No considero que se haya demorado tanto, pese a que ya hay varios países de Sudamérica que ya la han implementado. Sin embargo, a Chile le beneficia bastante el hecho de que la NICSP estén diseñadas en base al principio del devengado, ya que nuestra contabilidad trabaja en base al devengado, por ende, no ha sido tan complicado de implementar.

BIBLIOGRAFÍA

- C.G.R Oficio 60.820. (2005). *Sistema de Contabilidad General de la Nación - Oficio 60.820.*
- Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores. (s.f.). *Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público-NICSP 21 Deterioro de valor de activos no generadores de efectivo.*
- Constitución Política de la República . (1980). *Constitución Política de la República .*
- Contraloría General de la República . (2015). *Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.*
- Contraloría General de la República. (2005). *Normativa del Sistema General de la Nación Oficio N° 60.820.*
- Contraloría General de la República. (2014). *Manual Curso de Contabilidad General de la Nación para el Sector Público - Texto alumno módulo I.*
- Contraloría general de la República. (2015). *NICSP EN ACCION: FORTALECIENDO EL ACTIVO FIJO DEL SECTOR PUBLICO.*
- Contraloría General de la República. (2015). *Normativa del sistema de contabilidad general de la nación, NICSP-C.G.R. Chile. Santiago.*
- Contraloría General de la República, división de análisis contable. (2012). *NICSP Boletín N°1. Santiago.*
- Contraloría General de la República, División de Análisis Contable. (2013). *Plan de convergencia a NICSP en Chile. Santiago.*
- Contraloría General de la República, división de análisis contable. (2014). *NICSP Boletín N°5. Santiago.*
- Contraloría General de la República, división de análisis contable. (2014). *Programa de convergencia a NICSP: Desafíos . Concepción.*
- Contraloría General de la República, División de Contabilidad . (2005). *Normativa del sistema de contabilidad general de la nación. Santiago.*
- Contraloría Gneral de la República, división de análisis contable. (2015). *Complementación de resolución N°16. Santiago.*

- División de análisis Contable Contraloría General de la República. (2013-2014). *Guía Práctica Contable* .
- División de Análisis Contable de la Contraloría General de la República . (2012). *Boletín N° 1*.
- División de Análisis Contable de la Contraloría General de la República. (2012). *Boletín N°1*.
- IASB. (2001). *NIC 36 Deterioro de valor de los activos*.
- IFAC. (2007). *Manual de Pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*.
- IFAC. (2007). *Manual de Pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*.
- IFAC. (2008). *Manual de los Pronunciamientos Internacionales de Formación*. New York: International Federation of Accountants/IFAC.
- IPSASB. (2001). *NICSP 1 Presentación de los Estados Financieros*.
- IPSASB. (2001). *NICSP 13 Arrendamientos*.
- IPSASB. (2001). *NICSP 16 Propiedades de Inversión*.
- IPSASB. (2001). *NICSP 17 Propiedad, planta y equipo* .
- IPSASB. (2001). *NICSP 23 Ingresos de Transacciones sin Contraprestación*.
- IPSASB. (2001). *NICSP 26 Deterioro de valor de activos generadores de efectivo*.
- IPSASB. (2001). *Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público* .
- Mellado, L. T. (2009). *Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), Experiencia Chilena*. Santiago: Legis Chile S.A.
- República, C. G. (2015). *Manual Curso de Contabilidad General de la Nación - Sector Público*.