



Análisis comparado de la normativa nacional con la normativa internacional asociada con los estados financieros y definición de una estrategia de implementación

(Comparative analysis between the national and international accounting financial procedures and a strategy for their implementation).

Mg. Herminia Carvajal Pérez
Mg. Luis Téllez Mellad¹

Resumen

Una de las premisas fundamentales de los países miembros de la OCDE, dentro de los cuales se encuentra Chile, ha sido cooperar para que la gestión financiera de los Gobiernos se rija por normas internacionales comunes de contabilidad, iniciativa que el país asumió desde 2010 para estar en armonía con las normas dictadas por la Federación Internacional de Contadores para el sector público mundial-IFAC. En este artículo se presenta un examen crítico y sistemático respecto al grado de implementación del proceso de convergencia internacional relacionado específicamente con la presentación de estados financieros. Para estos efectos, se utilizó una matriz de convergencia e impacto, con la finalidad de organizar y ordenar conclusiones que permitan contribuir al fortalecimiento de la normativa nacional.

Palabras claves: NICSP 1/ SICOGEN/Estados financieros/Convergencia/Matriz

Abstract

One of the fundamental objectives of the OCDE countries-Chile is a member- has been the harmonization of the financial norms and procedures used by the OCDE's members. These norms are designed and proposed by the International Federation of Accountants-IFAC-

In this paper, a critical evaluation of the financial reporting norms is presented. This comparative analysis allows us to clearly identify the areas or matters of the national norms which are aligned to the International norms and which are not.

Keywords: IPSASB 1/ SICOGEN /Financial statements/Convergence/Matrix

¹Basado en la tesis de Magíster en Contabilidad y Auditoría de Gestión, defendida por los autores en la Facultad de Administración y Economía de la Universidad de Santiago de Chile en enero de 2012.

I. Introducción

El presente artículo está basado en un trabajo de tesis preparado por Herminia Carvajal Pérez y Luis Téllez Mellado, sobre “Impacto de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, en la normativa que rige el Sistema de Contabilidad Pública de Chile, y en el Sistema de Información Financiera, SIGFE, versión 2,0”.

En esta oportunidad, se ha considerado de interés analizar los principales aspectos que dicen relación con el proceso de convergencia hacia las normas internacionales de contabilidad del sector público, iniciado por la Contraloría General de la República a partir de septiembre de 2010, cuya primera parte se ha concentrado en la adopción de la normativa asociada con la preparación y presentación de estados financieros, que tiene como objetivo fundamental garantizar la comprensión y comparabilidad de los estados financieros preparados con propósitos de carácter general para usuarios que no están en condiciones de singularizar sus demandas, dentro de los cuales está la comunidad, que en su calidad de requirente principal debe estar informada sobre la forma en que se utilizan los caudales públicos.

Para tales fines, como base del estudio comparado de la normativa internacional de contabilidad del sector público sobre estados financieros con la normativa que rige el sistema de contabilidad general de la Nación de Chile, se ha previsto el uso de una matriz de convergencia e impacto, mediante la cual se establecerán los niveles de convergencia alcanzados, como asimismo, las recomendaciones que se estimen necesarias para propiciar una mayor armonización contable internacional, cuyos resultados se vincularán con aspectos relacionados con políticas de adopción, adaptación, confirmación y eliminación de elementos contables nacionales e internacionales.

Con estos propósitos, el artículo describe los aspectos más característicos de la contabilidad pública chilena, con el objeto de tener una mayor comprensión de los cambios que será menester de llevar a cabo en esta etapa de normalización contable, desde que la normativa nacional incluyera por el oficio N°54.977 de 2010 de la Contraloría General de la República los estándares internacionales sobre estados financieros.

Las conclusiones y recomendaciones derivadas del estudio comparado serán consecuencia de los hallazgos determinados con la aplicación de la matriz de convergencia e impacto, los cuales a su vez, forman parte de un Check List básico para la preparación de un plan de implementación de las NICSP.

II. Rol normativo de la Contraloría General de la República

La función de llevar la contabilidad general de la Nación, está reconocida en el artículo N°98 del Capítulo X de la Constitución Política de la República de 1980, texto refundido, coordinado y sistematizado en septiembre de 2005 el cual establece que:

“un organismo autónomo con el nombre de Contraloría General de la República de Chile ejercerá el control de la legalidad de los actos de la Administración, fiscalizará el ingreso y la inversión de los fondos del Fisco, de las Municipalidades, y de los demás organismos y servicios que determinen las leyes; examinará y juzgará las cuentas de las personas que tengan a su cargo bienes de esas entidades; llevará la contabilidad general de la Nación, y desempeñará las demás funciones que le encomiende la ley constitucional respectiva”.

Para los efectos de cumplir con el mandato constitucional, la Contraloría General de La República (CGR), en lo que respecta al proceso de llevar la contabilidad general de la Nación, establece los principios, normas y procedimientos técnicos del sistema contable, el cual funciona sobre la base de una descentralización de los registros a nivel de cada uno de los entes públicos y de una centralización de la información financiera global, mediante Estados Financieros de agregación.

La normativa del Sistema de contabilidad general de la Nación (SICOGEN) está definida en el Oficio N° 60.820, de 2005 de la CGR, cuerpo reglamentario actualizado por el oficio CGR N°54.977 de 2010, el cual incorpora el Capítulo V sobre Estados Financieros.

A partir de este hito histórico contable, la normativa pública nacional adopta estándares internacionales que implicarán en el siguiente paso la eliminación o adaptación de procedimientos que actualmente se rigen por los principios de contabilidad generalmente aceptados. En este orden, será menester analizar en qué medida los cambios introducidos en el SICOGÉN se encuentran en armonía con las normas internacionales en general y, en particular, con los estándares correspondientes a los estados financieros.

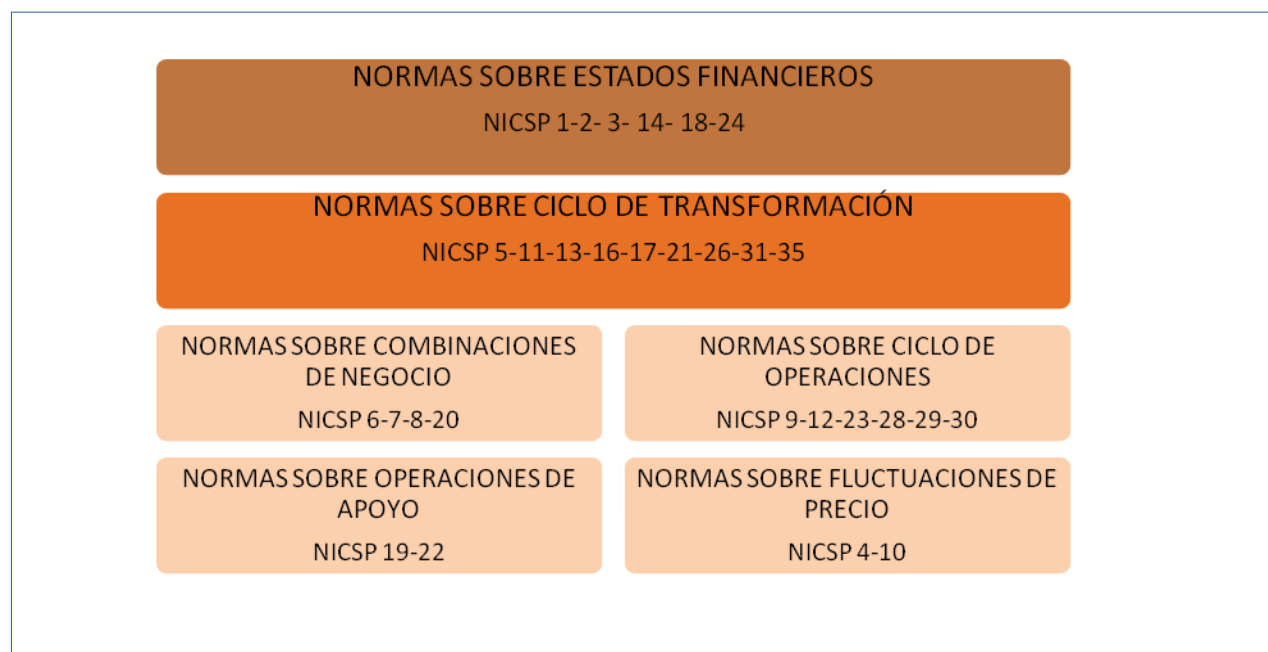
Con esta finalidad, en el siguiente acápite del artículo, se describe la cobertura de las normas internacionales de contabilidad del sector público elaboradas por la Federación Internacional de Contadores, como asimismo, se hace un desarrollo más exhaustivo de la norma relacionada con la presentación de estados financieros básicos por parte de los servicios e instituciones públicas.

III. Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) ha definido en el transcurso de la última década el conjunto de normas financieras y contables para el sector público de los países -NICSP- (Consejo Asesor..., 2007), sobre la base de estandarizar procedimientos de reconocimiento, valoración, presentación y revelación, que garanticen la calidad, comparabilidad y transparencia de cada una de las coberturas públicas del mundo.

No obstante que el estudio se concentra en la normativa inherente a la presentación de estados financieros, se ha estimado conveniente que una forma de describir en términos generales cada uno de los estándares financieros, es organizándolos de acuerdo a las agrupaciones definidas por Profesores del Departamento de Contabilidad y Auditoría de la Facultad de Administración y Economía de la Universidad de Santiago de Chile (2009). Esta agrupación de las NICSP por ciclos, se representa en la Figura N° 1

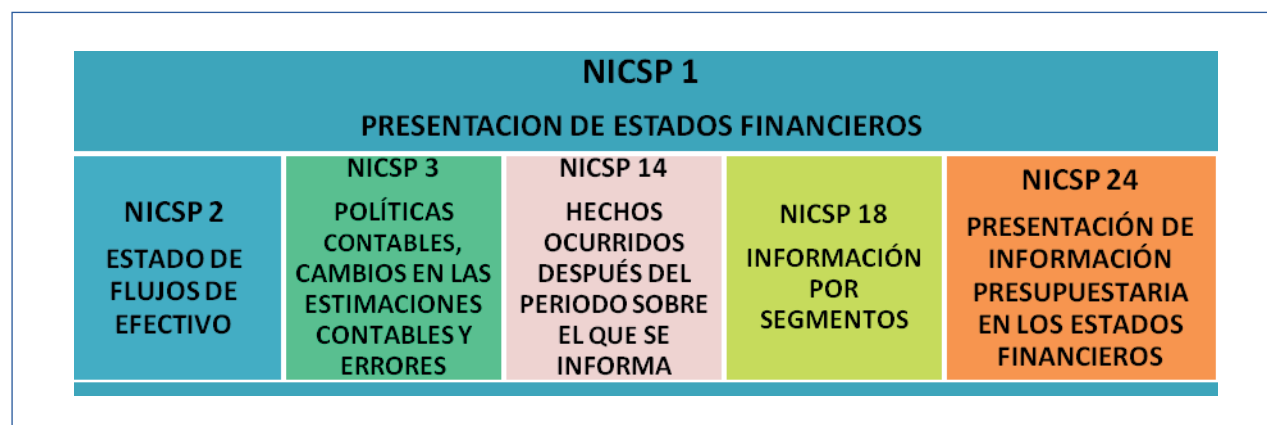
Figura N° 1 Esquema de Agrupación y Análisis de las NICSP



Fuente: Adaptación de los autores de NIIF-IFRS (2009)

Ahora bien, descrita la cobertura general de las NICSP, a continuación se presentan en la Figura N° 2 un esquema de aquellas regulaciones que se relacionan con los estados financieros, cobertura que tiene como columna vertebral del análisis la NICSP 1 sobre Presentación de Estados Financieros la cual se analiza más adelante.

Figura N° 2 NICSP asociadas con los Estados Financieros



Fuente: Elaboración propia

NICSP 1 Presentación de Estados Financieros:

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 1, "Presentación de Estados Financieros," sustituye a la emitida en mayo de 2000, y debe aplicarse a partir del 1 de enero de 2008.

El objetivo de esta norma es establecer las consideraciones generales para la presentación de Estados Financieros con propósitos de información general, para asegurar que los mismos sean comparables con los de una entidad en períodos anteriores y con los de otras entidades públicas. Por consiguiente, el estándar contiene los requerimientos necesarios para la presentación de los reportes, para definir su estructura y los requisitos mínimos de su contenido en el marco de un sistema de contabilidad desarrollado sobre la base de devengado.

Por consiguiente, esta norma no prescribe respecto al reconocimiento, valoración y presentación de las transacciones, en atención a que estas materias son analizadas en otras regulaciones internacionales.

La norma precisa que los Estados Financieros presentarán razonablemente la situación y el rendimiento financieros, así como los flujos de efectivo de una entidad, en la medida que esta presentación razonable proporcione la imagen fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en las NICSP, como en el Marco Conceptual del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB-. La aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, en conjunto con información adicional cuando se requiera, permitirá una presentación razonable de los Estados Financieros. Todo ello, con la finalidad de apoyar al proceso decisorio de diferentes usuarios que están interesados por el comportamiento de la actividad gubernamental.

Los Estados Financieros que forman parte de la norma internacional número 1 son los siguientes:

- Estado de Situación Financiera,
- Estado de Resultados Financieros,
- Estado de Cambios en el Patrimonio Neto,
- Estado de Flujos de Efectivo y
- Notas Explicativas.

En la preparación de los Estados Financieros, es posible concebir bases primordiales como los postulados de devengado y de entidad pública en marcha, consistencia de la presentación, clasificación de la información y materialidad. La Contabilidad por devengo, contraria a la Contabilidad por el sistema de caja, reconoce un hecho en el momento en que nace la obligación frente a un tercero, o cuando nace el derecho exigible a favor del ente.

En este aspecto, la norma internacional precisa las siguientes materias:

- Exige que una entidad pública utilice la liquidez al presentar los activos y pasivos, solamente cuando dicha presentación proporcione un mayor grado de relevancia y fiabilidad que una presentación en términos de corriente y no corriente.
- Demanda que todo pasivo que se mantenga con un propósito de negociación, se clasifique como corriente.
- Exige clasificar como corrientes los pasivos financieros que venzan dentro de los doce meses siguientes a la fecha del estado de situación financiera, o para los cuales la entidad pública no tenga un derecho para diferir su vencimiento por al menos doce meses, después de la fecha del estado financiero.
- Precisa que un pasivo se debe clasificar como no corriente, cuando la entidad tiene la facultad de refinanciar o renovar las correspondientes obligaciones durante, al menos los doce meses siguientes al período sobre el que se informa.
- Establece los requerimientos de presentación para el resultado del período. Estos requerimientos anteriormente estaban incluidos en la NICSP 3.
- No requiere la presentación en el estado de rendimiento financiero del resultado de las operaciones, de las actividades ordinarias y de las partidas extraordinarias.
- Exige que, en el Estado de Rendimientos Financieros, se presente en forma separada el resultado del período distribuido entre el atribuible a los propietarios de la entidad controladora y el atribuible a los intereses minoritarios.
- Requiere que una entidad revele los juicios profesionales adoptados en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad pública, los cuales tengan un efecto significativo en los Estados Financieros, como por ejemplo, los juicios formulados para el establecimiento de qué bienes de la entidad corresponden ser catalogados como propiedades de inversión.
- Los elementos contables consignados en el Estado de Resultados Financieros pueden clasificarse por naturaleza o por función. En el evento que se presenten por función, se debe informar los gastos por su destinación u objeto.
- Señala los requerimientos básicos susceptibles de exponer a través de las notas explicativas, los cuales deben incorporar información sobre las políticas de contabilidad adoptadas; los juicios administrados para la aplicación de las políticas de contabilidad de la entidad, que tienen un efecto importante en los Estados Financieros, y los supuestos y fuentes claves relacionadas con el futuro, de incertidumbre de estimaciones que tengan un efecto importante en el valor en libros de los activos y pasivos en el siguiente año financiero.

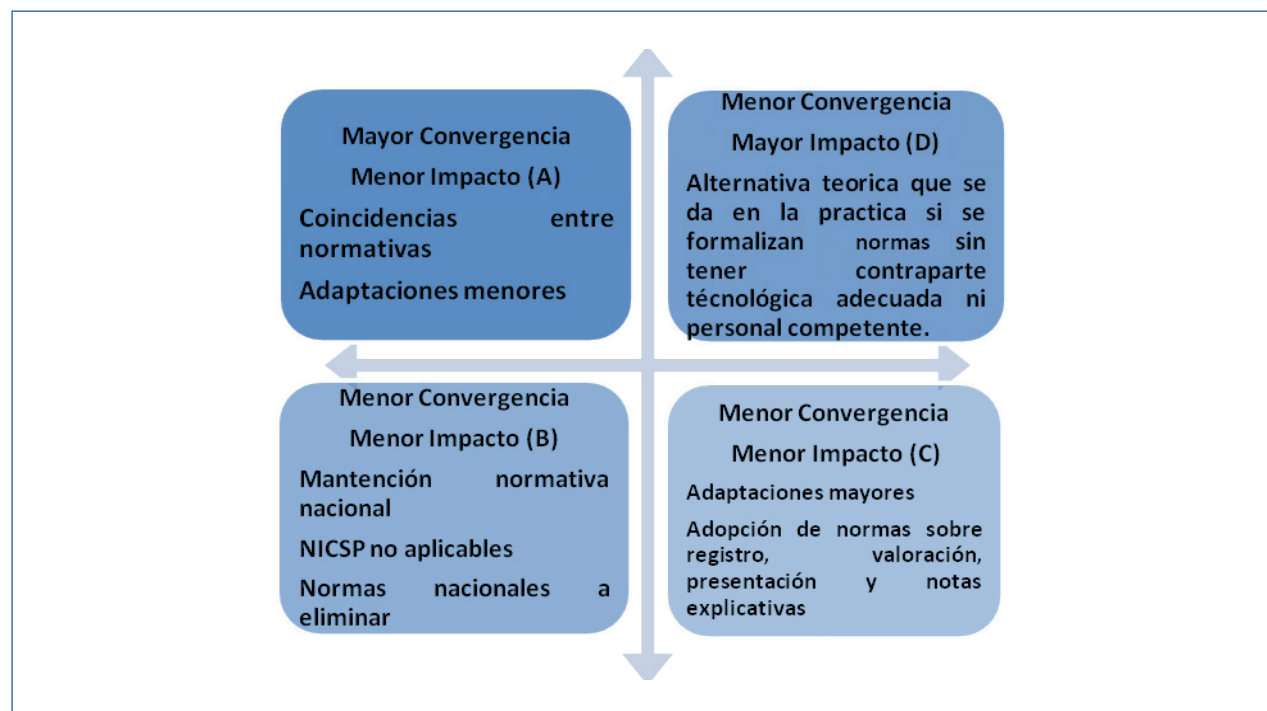
IV. Matriz de Convergencia e Impacto

El objetivo de un estudio comparado de las NICSP con las normas que rigen el SICOGEN, es establecer el nivel de convergencia e impacto existente entre ambos cuerpos reguladores, en lo que respecta a la preparación y presentación de Estados Financieros con propósitos de información general.

Para estos efectos, el estudio comparado hace uso de una matriz de convergencia e impacto, cuyo diseño permite organizar, relacionar y tabular los elementos contables, conforme a los niveles máximos y mínimos de simetría que resulten de la comparación de la normativa internacional con la normativa nacional.

La matriz presenta una estructura de cuatro cuadrantes que contienen, según la convergencia e impacto, las siguientes componentes o categoría de análisis. Figura N°3:

Figura N° 3 Matriz de Convergencia e Impacto General



Fuente: Elaboración propia

Cuadrante superior izquierdo (A)

- Adaptaciones menores

En el primer cuadrante de la matriz, intercede una **mayor convergencia con un menor impacto**, lo cual se traduce primero, en **coincidencias** de la normativa nacional con respecto a las NICSP y, en segundo lugar, en **adaptaciones menores** que será necesario realizar a elementos de la normativa nacional, con el objeto de alinearlos con los estándares internacionales.

Cuadrante inferior izquierdo (B)

- Mantención normativa nacional
- NICSP no aplicables
- Normas nacionales a eliminar

En este cuadrante intercede una **menor convergencia con un menor impacto**, lo cual se traduce en la **supresión** de normativa nacional que no se armoniza con las normas internacionales, **prescindencia** de normativa internacional que no es aplicable al medio nacional, y **confirmación** de las normas generales del sistema de contabilidad general de la nación que no se transan en el proceso de convergencia internacional.

Cuadrante inferior derecho (C)

- Adaptaciones mayores
- Adopción de normas sobre registro, valoración, presentación y notas explicativas.

En este lugar, intercede una **menor convergencia con un mayor impacto**, situación que da origen a diversas decisiones de **adopción** de normas internacionales y de **adaptaciones** mayores de normas nacionales.

Cuadrante superior derecho (D)

En el último cuadrante, intercede una **mayor convergencia con un mayor nivel de impacto**, alternativa teórica que tiene expresión práctica en el estudio comparado de las normas, en la medida que se fundamente una adopción integral de las normas internacionales, sin que a nivel de país se den condiciones tecnológicas y de competencias profesionales adecuadas.

Por otra parte, los aspectos a considerar para la medición de los niveles de impacto que se producen como resultado de la convergencia internacional, están asociados con las siguientes materias:

- Estado actual de la normativa que rige la contabilidad pública, que en el caso de Chile significa ponderar el grado de convergencia de la normativa que rige el sistema de contabilidad general de la Nación con respecto a las normas internacionales, que es materia del estudio.
- El grado de desarrollo de los sistemas de información para la gestión financiera de los servicios públicos, en cuanto a su capacidad para asumir con éxito los requerimientos de la normativa internacional, también materia del estudio, y
- El nivel de preparación del personal de la administración pública en la normativa internacional de información financiera, variable que no forma parte del estudio.

El uso de una matriz de esta naturaleza, permite ordenar los resultados del estudio de ambas regulaciones, en términos de establecer niveles de coincidencias o diferencias que, en su conjunto, den origen a políticas de confirmación, adopción, adaptación y eliminación de elementos contables, como parte de una estrategia de convergencia internacional.

V. Análisis comparado entre la Normativa Nacional y la NICSP N° 1 sobre presentación de Estados Financieros

1. Estado de Situación Financiera

La normativa internacional hace una distinción entre lo que se entiende por recursos y obligaciones corrientes y no corrientes, pero no es taxativa respecto a la forma de su clasificación. En efecto, señala que las entidades públicas deben presentar en el estado de situación financiera sus activos y pasivos como categorías separadas, en términos de corrientes y no corrientes, excepto, cuando la presentación basada en el grado de liquidez y/o exigibilidad proporcione una información más relevante y fiable. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se deberían presentar conforme a su grado de liquidez y exigibilidad, según corresponda.

En este orden, la CGR debería normar para aquellas operaciones de las instituciones públicas que son susceptibles de clasificar como activos y pasivos corrientes y no corrientes, como asimismo, regular sobre aquellas situaciones donde es más pertinente clasificar los elementos de balance de acuerdo al grado de liquidez de los activos, y al grado de exigibilidad de los pasivos.

Sobre este particular, la CGR debería pronunciarse sobre el alcance del ciclo de operaciones de las instituciones públicas, con el objeto de establecer las bases para determinar con precisión el tipo de clasificación que deben aplicar para sus recursos y obligaciones. Con todo, la denominación actual de estado de situación patrimonial debiera converger a la de la norma internacional, esto es, Estado de Situación Financiera.

A su vez, dentro de los criterios de medición, y en armonía con el Marco Conceptual es necesario definir los métodos de valoración de los elementos de los Estados Financieros en una data posterior a su adquisición, así como definir políticas de deterioro en el valor de los activos generadores y no generadores de beneficios futuros. Por otra parte, se debería instruir a partir de la inclusión de un Marco Conceptual, sobre el tratamiento de los incrementos y detrimentos del patrimonio público, conforme correspondan a rendimiento o mantención del capital. La falta de una normativa de esta naturaleza, impide que los estados financieros sean preparados en los términos cabales prescritos tanto por las normas internacionales de

contabilidad del sector público, como por el Marco Conceptual que sirve de fundamento para la revisión de la normativa vigente y la creación de otros estándares que se consideren necesarios.

Un nuevo Plan de Cuentas General implicará la creación, mantención y eliminación de conceptos, como asimismo, la adopción de otras formas de clasificación de los elementos contables.

En este entendido, será necesario:

- Crear cuentas para reconocer nuevos elementos de los Estados Financieros no considerados en el Of. N° 60.820;
- Mantener los conceptos contables que forman parte de la integración de la ejecución presupuestaria con la contabilidad patrimonial;
- Identificar las cuentas de la normativa nacional que se deberán eliminar, las cuales en principio corresponden a todo lo concerniente a la actualización de bienes y obligaciones.

Al mismo tiempo, se deberían incorporar como activos corrientes, los recursos que se espera que se realicen o se mantengan para su venta o uso en el curso de un año calendario, que estén constituidos por efectivo o equivalente de efectivo, que no estén sujeto a restricciones, y que correspondan a recursos que se recuperan en el próximo ejercicio, así como los activos corrientes que se deban medir a valor razonable con efecto en los resultados, cuando están destinados fundamentalmente para negociación. Esta última adaptación sería válida también para el reconocimiento y valoración de los pasivos corrientes.

También se deberán adoptar los elementos de medición de los Estados Financieros que son parte de los parámetros que sirven de base para la determinación del valor razonable, esto es, valores provenientes de mercados activos o de mercados similares, y aquéllos que son determinados por medios de tasación de expertos o que provienen de modelos matemáticos.

2. Estado de Resultados Financieros

La CGR debería considerar como información a revelar en el Estado de Resultados Financieros, aquellas partidas de ingresos y gastos patrimoniales que sean materiales, revelando su naturaleza e importe por separado.

Entre las circunstancias que pueden dar lugar a revelaciones separadas de partidas de ingresos y gastos patrimoniales, se pueden indicar las siguientes:

- La rebaja del valor de los Inventarios hasta su valor realizable neto, o de los elementos de Propiedades, Plantas y Equipos hasta su importe recuperable, así como la reversión de tales rebajas;
- La venta de partidas relacionadas con Propiedades, Plantas y Equipos;
- Cancelaciones de pago por concepto de litigios;
- Operaciones discontinuas por resultados reconocidos en la venta de activos, y reversiones de provisiones.

Asimismo, la normativa nacional se puede complementar, con una presentación diversificada del Estado de Rendimientos Financieros, mediante una clasificación más completa de las actividades ordinarias, exponiendo los ingresos y gastos por su origen u objeto, y clasificaciones económicas y funcionales, así como reagrupaciones de ingresos y gastos patrimoniales de acuerdo a segmentos orgánicos como centros de costos, unidades demandantes, entre otros. Esto último, en relación con los requerimientos establecidos en la NICSP N°18 sobre Información Financiera por Segmentos. Del mismo modo anterior, se recomienda utilizar la denominación de Estado de Resultados Financieros, en subsidio de Estado de Resultados consignado en la normativa nacional vigente.

Como se indicara con anterioridad, respecto al tratamiento de las operaciones que inciden en el rendimiento del patrimonio, se debiera regular específicamente las transacciones que originan ingresos y gastos patrimoniales que constituyen la base del resultado anual, lo que sirve para la medición del desempeño de la administración y, por lo tanto, son movimientos exclusivos del Estado de Resultados Financieros.

Por otra parte, en lo que respecta a los cambios en las estimaciones contables, en la normativa nacional se debería considerar su efecto en el cálculo del resultado neto a partir del período en el que se producen los cambios y en forma prospectiva.

También es importante destacar que, parte de los principales cambios por concepto de estimaciones contables que se introduzcan en la normativa nacional, se generarán a través de la adopción de nuevas formas de medición de la vida útil de los activos, situaciones que conllevarán cambios en los métodos actuales de depreciación y en la forma de determinar los valores residuales de los bienes.

En los mismos términos, la normativa nacional deberá instruir respecto al deterioro del valor de los activos, cuyo efecto se debe reconocer como parte del valor libros de los bienes y como una componente de los gastos patrimoniales que, en un ejercicio fiscal, incide en el rendimiento del capital y, por ende, en el desempeño de la administración.

Se considera útil la determinación de un resultado integral -RI-, conformado por el resultado neto del ejercicio -RN- y los ingresos y gastos con cargo o abono al patrimonio neto. De esta forma, se puede analizar las diferencias entre los ingresos y gastos que aportan al rendimiento y los ingresos y gastos que, pudiendo calificar como resultado, se deben considerar como Patrimonio Neto.

Este nuevo análisis de los resultados, entrega elementos de juicio para determinar las componentes que más contribuyen al rendimiento y, por ende, al desempeño y eficiencia, así como al mantenimiento del patrimonio.

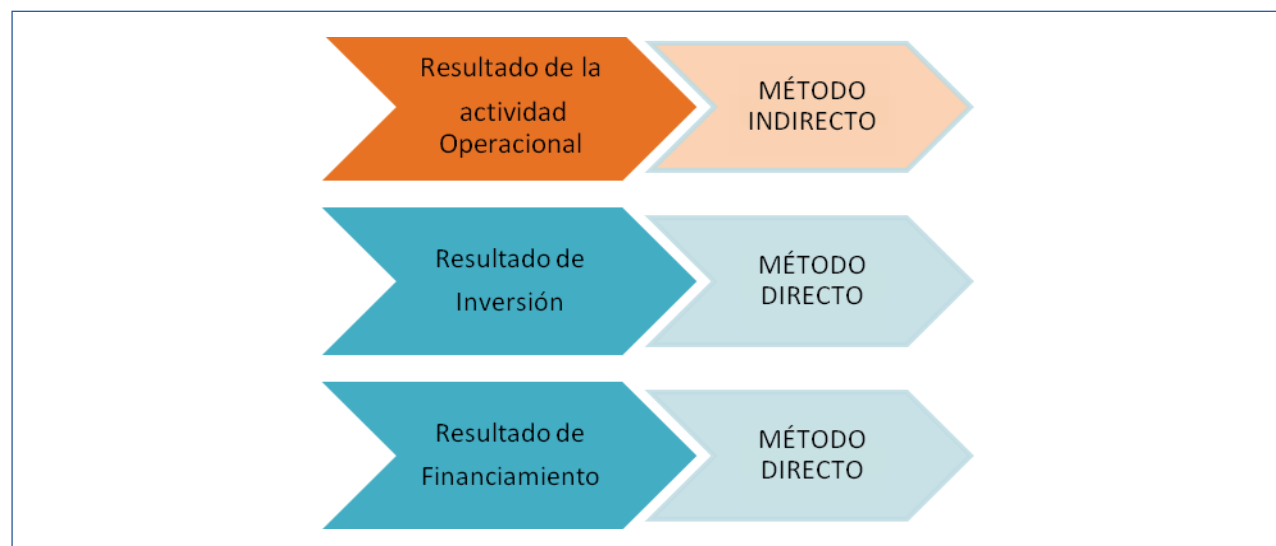
3. Estado de Flujos de Efectivo

En general, existe coincidencia entre las exigencias técnicas de la norma internacional y la normativa que rige el SICOGEN, puesto que ambos cuerpos reguladores establecen resultados intermedios respecto al cálculo neto de operación, inversión y financiamiento para medir los flujos de variaciones del efectivo y predecir las necesidades futuras de fondos de la institución.

Sin embargo, del análisis comparado entre la normativa nacional y la NICSP, se observan algunas situaciones susceptibles de ser consideradas a nivel local:

En primer término, para efectos del control del movimiento de fondos públicos, es importante que la normativa nacional pueda prescribir que en la preparación del Estado de Flujos de Efectivo sobre la base del método directo, se utilice el método indirecto para la determinación del resultado proveniente de las actividades de las operaciones, en atención a que el empleo combinado de los métodos permite verificar la consistencia entre la información financiera y la económica en una entidad pública, como se puede apreciar en la Figura N°4:

Figura N°4 Flujo de Efectivo: Método combinado



Fuente: Elaboración propia.

Por otra parte, en una próxima regulación que formalice el empleo del método mixto para la preparación del Estado de Flujos de Efectivo, es dable considerar que el resultado intermedio de caja proveniente de la actividad operacional, debe conciliarse con la variación del patrimonio neto del ejercicio, en subsidio del resultado anual. Ello, en atención a que la normativa internacional identifica algunos ingresos y gastos que no pasan por el Estado de Resultados Financieros, sino que afectan directamente el patrimonio de una institución. Además, para los efectos de la aplicación del método combinado, será menester incorporar dentro de los elementos contables que no implican movimiento de efectivo y, que por lo tanto, son susceptibles de ajuste, los ingresos por percibir y la deuda flotante correspondiente al resultado operacional.

4. Estado de Situación Presupuestaria.

El Estado de Situación Presupuestaria es un estado financiero propio y característico del desarrollo histórico de la contabilidad pública chilena, el cual, atendida su importancia para el proceso decisorio, debe constituirse en un elemento de la variedad contable nacional, no transable con el proceso de convergencia internacional, para transformarlo en un aporte al proceso de normalización contable mundial, por cuanto satisface los objetivos y alcances consignados por la NICSP N° 24 sobre Presentación de Información Presupuestaria en los Estados Financieros preparados con propósitos de información general.

En otro orden de ideas, dado que el control del desempeño está recaído en el Estado de Rendimientos Financieros, en la normativa nacional, se debería adaptar el actual objetivo asignado al Estado Presupuestario. Para estos efectos, el objetivo del Estado de Situación Presupuestaria debe corresponder al de medir el nivel de cumplimiento de la política fiscal, mediante el comportamiento del ingreso, gasto y financiamiento público, a nivel de las instituciones públicas.

5. Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

Corresponde a un estado económico adoptado por la normativa nacional, que expone las variaciones experimentadas por el Patrimonio en el transcurso de un período contable. Es decir, se reconocen en este estado económico, por una parte, los flujos de variaciones correspondientes a los ingresos y gastos que configuran el rendimiento del patrimonio a través de los resultados logrados en cada ejercicio y, por otra parte, las variaciones que por su naturaleza corresponden a parte del mantenimiento del patrimonio, por lo que no deben formar parte del Estado de Rendimientos Financieros.

Algunas de las principales variaciones que resultan del mantenimiento del patrimonio público, y que se reconocen por ende como parte del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, corresponden a materias como Revalorización de Propiedades, Plantas y Equipos; Activos Disponibles para la Venta; Cobertura de Flujos de Caja; Variaciones del Valor Razonable; Ajustes por Cambios en las Políticas Contables, y Ajustes por Corrección de Errores

En atención a que el objetivo de este estado es dar transparencia a los elementos contables que en un ejercicio modifican el patrimonio público, es necesario que la normativa vigente se complemente, mediante una regulación específica que establezca el tratamiento de las variaciones patrimoniales producidas entre dos ejercicios contables, como consecuencia del rendimiento de capital logrado, mediante los resultados anuales, como asimismo, como fruto del mantenimiento del capital durante el ejercicio.

6. Notas a los Estados Financieros

Como una forma de complementar la normativa nacional sobre Notas, se sugiere una mayor especificación sobre la aplicación de las políticas contables, como por ejemplo:

- Las bases de medición para la preparación de los Estados Financieros, los efectos de los cambios de modelos de valoración posterior de activos y pasivos, y los cambios en las políticas producidos por una disposición legal. En cuanto a la medición, es importante considerar lo señalado por las normas internacionales, respecto a que los usuarios deben estar informados acerca de la forma de valorar los recursos y obligaciones, sea mediante la aplicación del costo histórico, costo de reposición, valor realizable neto, valor presente, o valor de mercado, puesto que el conocimiento de las bases sobre las cuales se elaboran, contribuye a un mejor análisis por parte de los usuarios.
- Los efectos en los Estados Financieros producto de corrección de errores significativos y su incidencia en informes anteriores. Con todo, las notas debieran cubrir los principales aspectos asociados con la corrección de un error importante, como por ejemplo, su naturaleza y el impacto del ajuste en el actual período y en los anteriores que corresponda.
- Si en la preparación de los Estados Financieros se han ajustado sólo ciertas clases de activos, será suficiente con suministrar una indicación respecto a las categorías de activos y pasivos a los cuales se ha aplicado cada base de medición.
- La normativa nacional debería considerar cuándo la revelación de una política contable aporta más elementos de juicio a los usuarios, para los efectos de una mejor comprensión de los Estados Financieros.
- La regulación debiera incluir las exigencias de algunas normas internacionales específicas, como la NISCP 17 que requiere la revelación de información acerca de las bases utilizadas para la medición de las diferentes clases de propiedades, plantas y equipos. O bien, la NICSP 5 sobre Costos por Préstamos, que exige revelar información acerca de si este tipo de costos se ha reconocido como gasto o ha sido incorporado al costo de los activos. En este último sentido, es importante la recomendación que se hace en el análisis de la norma internacional sobre Costos por Préstamos, en el sentido que la normativa nacional deberá regular respecto a la capitalización de los intereses por préstamos que estén asociados con activos en gestación.

A modo de resumen se presenta en la Tabla N° 1 los principales conceptos a considerar para la implementación de la NICSP 1.

Tabla N° 1. Check List de Implementación para la presentación de Estados Financieros

DESCRIPCIÓN	IMPLEMENTACIÓN
Estados Financieros preparados con propósito de información general. Los Estados Financieros exigidos por la norma internacional de contabilidad N°1 del Sector Público corresponden a: • Estado de Situación Financiera. • Estado de Rendimientos Financieros • Estado de Flujos de Efectivo • Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.	1. Adoptar la clasificación de activos y pasivos por liquidez y exigibilidad de acuerdo al ciclo de operaciones de los servicios. 2. Adoptar, según sea la naturaleza de los bienes, los modelos del costo o de revalorización, como fórmulas de medición posterior. 3. Adoptar una política de deterioro del valor de los bienes. 4. Adoptar un nuevo plan de cuentas que incorpore los elementos que deriven de la convergencia internacional. 5. Adoptar, para fines de control, además del método directo el método indirecto para la preparación del estado de flujos de efectivo. 6. Adoptar una regulación que separe las operaciones extraordinarias de las ordinarias. 7. Confirmar el estado de situación presupuestaria como estado financiero base para cumplir con la NICSP N°24. 8. Confirmar la norma general de la normativa nacional sobre integración contable presupuestaria. 9. Supresión de la norma específica sobre actualización de bienes, deuda y patrimonio. 10. Adoptar un estado de resultados financieros integrales. 11. Incorporar como activos corrientes los recursos que se espera se realicen o mantengan para su venta o uso en el curso del año calendario, que están constituidos por efectivo o equivalente de efectivo, que no estén sujetos a restricciones y que correspondan a recursos que se recuperarán en el siguiente ejercicio. 12. Incorporar los activos corrientes que se midan a valor razonable con efecto en los resultados, cuando están destinados para negociación. 13. Adoptar elementos de medición del valor razonable según la naturaleza de los elementos de los Estados Financieros, provenientes de mercados activos o de mercados similares, de modelos matemáticos o de tasaciones de expertos. 14. Presentación diversificada del estado de resultados financieros, mediante clasificaciones económicas y funcionales, así como reagrupaciones de acuerdo a segmentos orgánicos de la entidad. 15. Prever que parte de los cambios por estimaciones contables derivarían por la aplicación de nuevas formas de depreciación, vida útil y valor residual de los bienes. 16. Regular la estructura de notas explicativas, revelación de políticas contables y corrección de errores, en especial, bases para la medición de los recursos y obligaciones, efectos de la corrección de errores en los Estados Financieros, clases o tipo de activos que se han ajustado al valor razonable, revelación de costos de intereses que se han capitalizado.

VI. Matriz de Convergencia e Impacto asociada con los Estados Financieros

Con el objeto de graficar los aspectos más importantes del estudio comparado asociado con la presentación de Estados Financieros, seguidamente se presentan las principales conclusiones que la normativa nacional debería considerar como parte preliminar del proceso de convergencia internacional, situaciones éstas que se encuentran distribuidas en los cuadrantes de la matriz representada en la Figura N° 5, conforme a su nivel de convergencia e impacto.

En términos prácticos, los cambios se generan ante un bajo nivel de convergencia, con un alto nivel de impacto, lo que implica una modificación importante de la normativa local contenida en el oficio CGR N°60.820, fundamentalmente como consecuencia de la incorporación del Marco Conceptual que implicará sancionar nuevos criterios para el reconocimiento y valoración de los elementos de los Estados Financieros. En este orden, el estudio efectuado permite señalar que la inclusión del Marco Conceptual con sus diversos componentes y alcances, fortalecerá la doctrina contable pública.

Figura N° 5 Matriz de Convergencia e Impacto asociada con los Estados Financieros.



Fuente: Elaboración propia

VII. Conclusiones

El proceso de convergencia internacional, en el cual se encuentra inmerso el sector público chileno, se debe entender como un cambio radical de paradigma, en atención a que los requerimientos que se deducen de la nueva normativa financiera incluyen exigencias que van más allá de la contabilidad tradicional, por cuanto incorporan información tanto cuantitativa como cualitativa, que las instituciones del Estado deberán capturar, registrar y valorar, conforme a cánones que trascienden los alcances de los principios contables de general aceptación, la cual se deberá presentar como información con propósitos generales destinada a usuarios nacionales e internacionales que tienen interés por el desempeño público, donde la comunidad se destaca como uno de los usuarios más significativos.

Al terminar este artículo, es posible señalar los principales cambios a considerar por la normativa nacional:

- Adopción del Marco Conceptual aprobado por la Federación Internacional de Contadores en el año 1989, con el objeto de mejorar la organización, contenido y coherencia de los nuevos postulados que rigen los objetivos, elementos, componentes y características cualitativas de los estados financieros. Para estos fines, será recomendable estar a los estudios de la Federación Internacional de Contadores, en lo que dice relación con el desarrollo

de un Marco Conceptual especialmente diseñado para los servicios e instituciones de gobierno, donde el énfasis deberá estar dado por aquellos elementos no financieros y cualitativos que forman parte de los sistemas de planificación estratégica gubernamentales. En este entendido, la importancia de poder disponer de un mecanismo de esta naturaleza, sentará las bases para vincular los planes estratégicos de las instituciones públicas con el presupuesto anual de las mismas.

- Eliminación de normas nacionales que no cumplan con los nuevos criterios de reconocimiento, medición y presentación establecidos por las NICSP que apuntan a disponer de información financiera que responda a una visión más económica y de mercado.
- Sobre el particular, cabe señalar que dado que Chile no presenta una economía hiperinflacionaria, en los términos que lo define la norma internacional de contabilidad del sector público N°10, no corresponde mantener las normas y procedimientos sobre actualización de bienes y deuda.
- Al mismo tiempo, debería replantearse la normativa actual sobre valuación de bienes, de modo de definir criterios nuevos sobre régimen de depreciaciones, vida útil de los bienes y valores residuales.
- Generación de una normativa especial para reconocer los ingresos y gastos que se destinan al mantenimiento y al rendimiento del patrimonio, respectivamente, sancionando de esta manera los eventos reconocidos en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y en el Estado de Resultados Financieros.
- Lo anterior, facilitaría una convergencia armónica, al completar la norma internacional de contabilidad del sector público N°1 sobre presentación de estados financieros con la NICSP N°3 sobre Políticas Contables, Estimaciones y Errores.
- Con todo, la normativa nacional vigente sobre estados financieros debiera asumir las denominaciones y objetivos consignados en el Marco Conceptual de la Federación Internacional de Contadores, lo cual implica ajustar el Estado de Situación Patrimonial por Estado de Situación Financiera, y el Estado de Resultados por Estado de Resultados Financieros. Asimismo, es menester que la normativa que rige el sistema de contabilidad pública de Chile modifique el objetivo asignado al Estado de Resultados Financieros, esto es, que representa un medio para medir el desempeño de los administradores.

VIII. Fuentes de Consultas

CARVAJAL, Herminia; TÉLLEZ, Luis (2011). *Impacto de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, en la normativa que rige el Sistema de Contabilidad Pública de Chile, y en el Sistema de Información Financiera, SIGFE, versión 2,0*. Tesis de Magíster en Contabilidad y Auditoría de Gestión, defendida por los autores en la Facultad de Administración y Economía de la Universidad de Santiago de Chile.

CONSEJO ASESOR DE NORMAS DE LA FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES, IFAC. (2007) *Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, NICSP.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE CHILE (1980). Santiago de Chile: Editorial Jurídica.

Of. CGR N° 60.820 de 2005. (2010). *Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación*. Santiago de Chile: Contraloría General de La República de Chile.

PROFESORES DEL DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA, FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN Y ECONOMÍA, USACH. (2009). *IFRS-NIIF, Casos de Aplicación Práctica*. Santiago de Chile: Punto Lex.

Santiago de Chile, mayo de 2012.

