

Estado de adopción de NICSP en **CHILE**

Análisis de brechas de las NICSP

Banco Interamericano de Desarrollo
14 de agosto de 2017



Contenido

1.	Introducción	6
2.	Metodología	7
2.1	Enfoque	7
2.2	Método de análisis de brechas	7
2.3	Cálculo del nivel de alineación	8
3.	Información general en el marco contable actual	9
3.1	Complejidad de los arreglos contables institucionales.....	9
3.2	Sistema de registro y contexto TI	11
4.	Análisis de brechas en algunas normas NICSP seleccionadas	12
4.1	Presentación y Revelación	13
4.1.1	NICSP 1 Presentación de Estados Financieros	13
4.1.2	NICSP 2 Estados de Flujo de Efectivo	16
4.1.3	NICSP 3 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	16
4.1.4	NICSP 18 Información Financiera por Segmentos	17
4.1.5	NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los EE.FF.	17
4.2	Activos Mayores: Reconocimiento y Medición	18
4.2.1	NICSP 11 Contratos de Construcción	18
4.2.2	NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo.....	18
4.2.3	NICSP 21 Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo	19
4.2.4	NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicio: La Concedente	20
4.3	Pasivos Mayores	21
4.3.1	NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.....	21
4.3.2	NICSP 25 Beneficios a los Empleados.....	21
4.3.3	NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	23
4.4	Reconocimiento de Ingresos	24
4.4.1	NICSP 23 Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias).....	24
4.5	Consolidación	25
4.5.1	NICSP 6 Estados Financieros Consolidados y Registro de Entidades Controladas	25
4.5.2	NICSP 7 Inversiones en Empresas Asociadas	26
4.5.3	NICSP 8 Empresas Conjuntas	27
5.	Reformas Contables Actuales - avances, planes y necesidad de acción.....	28
6.	Nivel calculado de alineación con NICSP.....	31
Anexo A	Lista de entrevistados	32
Anexo B	Lista de participantes del BID	32
Anexo C	Validación del informe.....	32
Anexo D	Cuestionario (versión en blanco)	32
Anexo E	Cálculo del nivel global de alineación con devengo según NICSP	33
Anexo F	Lista de Referencias.....	34




Lista de siglas

BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CAPREDENA	Caja de Previsión de la Defensa Nacional en el Ministerio de Defensa Nacional
CGR	Contraloría General de la República
CORFO	Corporación de Fomento de la Producción
DICREP	Dirección General de Crédito Prendario en el Ministerio del Trabajo y Previsión Social
EE.FF.	Estados Financieros
ERP	Planificación de Recursos de la Empresa
EY	Ernst & Young
FOCAL	Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina
IFRS	International Financial Reporting Standards (Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF)
IPS	Instituto de salud Pública de Chile en el Ministerio de Salud
IPSASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
LAC	América Latina y el Caribe
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
NICSP-CGR Chile	Norma nacional de Chile que cumpliera con los requerimientos de la norma internacional NICSP
PAD	Plan de Aportes Definidos
PBD	Plan de Beneficios Definidos
PCGA	Procedimientos Contables Generalmente Aceptados
SBIF	Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras
SICOGEN	Sistema de Contabilidad General de la Nación
SIGFE	Sistema de Información para la Gestión Financiera del Estado

Lista de figuras

	página
Figura 1: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 1	15
Figura 2: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 2	16
Figura 3: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 3	16
Figura 4: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 18	17
Figura 5: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 24	17
Figura 6: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 11	18
Figura 7: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 17	19
Figura 8: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 21	19
Figura 9: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 32	20
Figura 10: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 19	21
Figura 11: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 25	22
Figura 12: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 29	23
Figura 13: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 23	24
Figura 14: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 6	25
Figura 15: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 7	26
Figura 16: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 8	27
Figura 17: Nivel de alineación con las NICSP individuales y el promedio ponderado por dimensión	31

Referencia de color:

	Idéntico
	Similar
	Diferente

Lista de tablas

	página
Tabla 1: Resumen del marco contable legal dentro del gobierno central	9
Tabla 2: Resumen del ambiente TI	12
Tabla 3: Áreas contables seleccionadas sujetas al análisis de brechas	13
Tabla 4: Componentes de los Estados Financieros	14
Tabla 5: Presentación de Situaciones Financieras	14
Tabla 6: Requerimientos de consolidación	25
Tabla 7: Beneficios de la reforma	29
Tabla 8: Lecciones aprendidas	29

1. Introducción

Durante las últimas dos décadas, los países de Latinoamérica y el Caribe (LAC) han iniciado reformas importantes tendientes a mejorar la administración de las finanzas del gobierno. El enfoque principal de estas reformas ha sido el presupuesto y la política fiscal. Sin embargo, últimamente, las normas internacionales de contabilidad de devengo son cada vez más importantes en las agendas de reforma en los países de LAC.¹

Las NICSP de devengo son prácticas de alta calidad sobre la contabilidad e información financiera de entidades públicas alrededor del mundo desarrolladas por el Comité Internacional de Estándares de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB, por sus siglas en inglés), como ente normativo independiente.² El IPSASB entiende que la adopción de las NICSP de devengo mejorará significativamente la calidad y comparabilidad de la información financiera públicamente disponible y tenderá a evaluaciones mejor informadas de las decisiones de asignación de recursos tomadas por los gobiernos, así mejorando la transparencia y responsabilidad³.

De acuerdo a la Estrategia para el Fortalecimiento y Uso de los Sistemas Nacionales del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), aprobada en el año 2010, se han logrado avances en el apoyo de los países para la evaluación de sus sistemas, alineación con normas internacionales, y fortalecimiento a través de la promoción de buenas prácticas, transferencia de conocimiento, y desarrollo de alianzas estratégicas globales y regionales, que ha estimulado las reformas e iniciativas para mejorar los sistemas de administración financiera pública y ha posicionado al BID en la región como un aliado fundamental para el desarrollo de estos sistemas.

En el año 2014, el BID apoyó el establecimiento del Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina (FOCAL), que comprende 16 países latinoamericanos⁴ y brinda un espacio para la reflexión, análisis permanente e intercambio de experiencias, conocimiento y buenas prácticas para el desarrollo y mejora de los modelos de contabilidad gubernamental en la región.

El BID junto con EY está realizando un estudio sobre el estado de adopción de las Normas Internacionales de la Contabilidad para el Sector Público (NICSP), identificando brechas entre la legislación nacional y las normas internacionales de devengo, en 14⁵ países miembros de FOCAL en Latinoamérica y el Caribe. Las prácticas contables existentes en el sector público nacional se compararán entre los países participantes y con Nueva Zelanda como país de referencia.

El presente estudio permitirá el intercambio de conocimiento y experiencias entre los países miembros de FOCAL sobre sus procesos de implementación de NICSP, y al mismo tiempo aprovechar sinergias y promover asistencias técnicas más eficientes y efectivas. La realización de

¹ Carlos Pimenta, Mario Pessoa (2015): Public Financial Management in Latin America - The Key to Efficiency and Transparency; publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo; p. 198

² Thomas Müller-Marqués Berger (2012): IPSAS explained - Segunda Edición; p. 2

³ IPSASB (2015): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volumen I, edición 2015, IPSASB; p. 16 artículo 21; *"The IPSASB believes that the adoption of IPSASs, together with disclosure of compliance with them, will lead to a significant improvement in the quality of general purpose financial reporting by public sector entities. This, in turn, is likely to strengthen public finance management leading to better informed assessments of the resource allocation decisions made by governments, thereby increasing transparency and accountability."*

⁴ Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Paraguay, Peru, República Dominicana, Uruguay y Nicaragua.

⁵ Los miembros iniciales de FOCAL en 2014 (Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Paraguay, Peru, República Dominicana, Uruguay y Nicaragua) con excepción de México.

la encuesta ha ofrecido un espacio de auto-evaluación de la situación actual en cada país, enfocándose en los temas y aspectos más fundamentales de la implementación de NICSP.

2. Metodología

2.1 Enfoque

Para obtener datos comparables sobre los países seleccionados de LAC y Nueva Zelanda, se eligió un enfoque de encuesta. En base a los resultados de la misma se realizó un análisis de brechas para evaluar el nivel de alineación de los países con las NICSP de devengo⁶ seleccionadas como alcance del estudio. El nivel de alineación muestra la proximidad del marco contable nacional de un país con las NICSP de devengo y busca expresar esta proximidad en términos de porcentaje, permitiendo comparar las prácticas contables nacionales entre países.

El estudio se concentra en 16 de las 31 NICSP vigentes al 1 de enero de 2016, consideradas las más relevantes en el proceso de implementación, y alcanza sólo la implementación a nivel de Gobierno Central. Como consecuencia, las demás 15 NICSP no se incluyen en el análisis y en el nivel global de alineación calculado del sistema contable del país con las NICSP de devengo. Adicionalmente, se identificaron los aspectos más significativos de cada norma como parte del análisis. En este sentido, un nivel de alineación de 100% implica que el sistema contable nacional respeta los conceptos fundamentales y los principios claves de la norma, tendientes a los mismos resultados contables en comparación con la NICSP de devengo, y no necesariamente que cada requerimiento de la norma de NICSP se ha reproducido en la legislación nacional.

El análisis de brechas se enfocó principalmente en los aspectos legales codificados en la legislación nacional, pero también se consideró los avances de la implementación. Sin embargo, se debe tomar en cuenta que los requerimientos legales oficiales pueden divergir de las prácticas actuales. También es importante destacar que este informe depende completamente de la información recibida y validada por los representantes del país. Los resultados de las entrevistas fueron examinados para su verisimilitud y coherencia.

2.2 Método de análisis de brechas

El análisis de brechas se enfoca en la implementación de la base legal y compara las leyes y normas contables del sector público nacional con las normas internacionales (NICSP de devengo). El cuestionario también contiene preguntas introductorias sobre el estado de implementación en un sentido práctico para mejor entender las circunstancias específicas del país. Estas preguntas, sin embargo, no influyen en el resultado final.

La metodología ofrece tres opciones con respecto al cumplimiento de la norma: se cumplen los requerimientos de la NICSP, no se cumplen, o se reconoce un avance. Esta tercera categoría, reconoce el estado de transición de LAC hacia las NICSP, sin llegar a un cumplimiento pleno. Por consiguiente, cada entrevistado consideró los requerimientos de una NICSP de devengo con las prácticas actuales en su país e indicó si la práctica es “idéntica”, “similar” o “diferente” a la norma internacional.

⁶ El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) publica las normas internacionales de contabilidad para el sector público (“NICSP”) en base de devengo y una norma internacional en base de efectivo. Las NICSP de devengo consisten de 38 normas individuales que se basan fundamentalmente en los IFRS (NIIF). No incluyen la norma individual que focaliza en la base de efectivo.

A continuación se define cada opción:

- ▶ “Idéntico” -se usa el mismo texto de la NICSP en las leyes / normas nacionales, o se hacen cambios menores al texto sin afectar el resultado contable (método indirecto de adopción de NICSP). También puede ser que las leyes/normas nacionales se refieren a los requerimientos en la(s) NICSP(s) respectiva(s) (método directo de adopción de NICSP)
- ▶ “Similar” - durante un periodo de transición hacia NICSP de devengo, el país usa simplificaciones o recursos permitidos ofrecidos pero la norma aún no se implementa en su totalidad; o el país está en proceso de implementación y no todas las entidades han completado la implementación; o el país aplica las normas de base de devengo tendientes a un resultado contable similar (pero no idéntico).
- ▶ “Diferente” - la legislación nacional aún no se ajusta a las NICSP de devengo o no cubre el tema contable respectivo. Los resultados contables son diferentes (ej. debido a diferentes bases de contabilidad).

En caso que una pregunta se enfoque en temas (aún) no cubiertos por el marco contable nacional actual, éste se clasificó como “diferente”. El cuestionario no ofrece la opción de respuesta “no aplicable” ya que se asume que para todos los requerimientos contables, las áreas seleccionadas de contabilidad deberían ser cubiertas por la legislación nacional.

En algunos casos se requirió juicio profesional para ésta categorización. Para hacer el juicio transparente, las brechas detectadas (similar y diferente) tenían que ser especificadas y brevemente descritas.

2.3 Cálculo del nivel de alineación

El cálculo del nivel de alineación con NICSP de devengo en términos de porcentaje se basa en las siguientes suposiciones: se supone que la categoría de respuesta “diferente” corresponde a un nivel de alineación de 0%, la categoría “similar” equivale a un 50% y la categoría “idéntico” se refiere a una alineación de 100%.

En principio, ningún factor individual de ponderación se atribuyó directamente a las preguntas de análisis de brechas. Sin embargo, dependiendo de los detalles de cada norma a veces había más preguntas relacionadas con las revelaciones que con el reconocimiento u otros aspectos. Por lo tanto, las NICSP seleccionadas se agruparon en sub-categorías principales. Esas sub-categorías dependen de la norma individual pero generalmente comprenden “Reconocimiento”, “Medición” y “Revelaciones”. Cada sub-categoría se ponderó por igual y el nivel global de alineación con las NICSP individuales se calculó como el promedio de éstas sub-categorías predefinidas.

Después de calcular el nivel de alineación para cada área de contabilidad (NICSP individuales), se evaluó el nivel global de alineación. Para calcularlo, un factor de ponderación de 1 a 5 se aplicó a cada norma.⁷ El factor de ponderación se basó en el juicio profesional del equipo del estudio. Este factor de ponderación refleja la importancia relativa de la norma en comparación con las demás en términos de información, la importancia de la situación del balance involucrado y si la norma es aplicable a todas o solo algunas de las entidades del sector público.

⁷ La asignación de los factores de ponderación está indicada en Anexo E: Cálculo del nivel global de alineación con devengo según NICSP.

3. Información general en el marco contable actual

3.1 Complejidad de los arreglos contables institucionales

Esta sección presenta un resumen de los acuerdos de contabilidad y el estado de su alineación con las NICSP del presente estudio al nivel del Gobierno Central en Chile. Para facilitar la comprensión de los aspectos específicos del país, a continuación se listan las entidades que conforman el Gobierno Central, así como sus antecedentes generales sobre el marco legal de contabilidad, el sistema contable que utilizan y las normas contables subyacentes.

Análisis de la complejidad de los arreglos contables institucionales				
Categoría de entidad pública	Nombre de la norma / ley / orden / práctica	Naturaleza de la norma contable	Sistema Contable	Normas Contables Subyacentes
Gobierno Central	DL 1263 de 1975	Decreto de Ley	Doble	NICSP
Banco Central	Ley 18.840 de 1989	Ley	Único	IFRS
Entidades de Educación Superior	Ley 20.129, de 2006	Ley	Único	IFRS
Banco del Estado	DFL 126 de 1953	Decreto con Fuerza de Ley	Único	Normas SBIF ⁸
Empresas del Estado	Ley 18.196 art 11	Ley	Único	IFRS en caso de Bancos SBIF
Sociedades Anónimas legales	Ley 18.196 art 11	Ley	Único	IFRS

Tabla 1: Resumen del marco contable legal dentro del gobierno central

Gobierno Central incluye Poder Ejecutivo, Poder Legislativo, Poder Judicial, Ministerios y Agencias públicas dependientes.

- ▶ Banco Central: Organismo Autónomo Constitucional.
- ▶ Entidades de Educación Superior: Universidades.
- ▶ Banco del Estado: Organismo dedicado a los servicios financieros.
- ▶ Empresas del Estado: Estas empresas fueron creadas en virtud de una Ley específica.
- ▶ Sociedades Anónimas legales: Empresas donde el Estado tiene una participación patrimonial sobre dichas sociedades, el cual es igual o superior al 50%.

Marco Legal de Contabilidad y las Normas Contables Subyacentes

Con fecha 16 de febrero de 2015, y de acuerdo al Artículo N° 98 de la Constitución Política de la República que establece que es la Contraloría General de la República el ente encargado de llevar la contabilidad de la Nación, se actualizó el marco conceptual de normativa contable perfeccionando el sistema contable en base devengado, con el objetivo de eliminar brechas en la aplicación del principio del devengado. Éste cambio, se enmarca dentro del proceso de modernización del Estado el cual incluye avanzar en materia de rendición de cuentas, transparencia y comparabilidad de la información financiera contable, fijando criterios comunes y uniformes a nivel nacional.

² Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras (SBIF)

Como parte de este proceso de cambio, la Contraloría General de la República (en adelante “CGR” o “Contraloría”) decidió efectuar una adopción indirecta de las NICSP, la cual consistió en emitir una norma nacional que cumpliera con los requerimientos de la norma internacional NICSP y además que permitiera en una primera etapa la agregación y en una segunda la consolidación de las distintas entidades públicas, denominada “NICSP-CGR Chile”⁹.

Como parte de este proceso de convergencia a las NICSP, la Contraloría General de la República emitió la Resolución N°16, con fecha 16 de febrero de 2015. Esta resolución N°16, aprobó la nueva normativa del sistema de Contabilidad General de la Nación, considerando que el Artículo N°98 de la Constitución Política de la República, la cual indica que le compete a la CGR llevar la Contabilidad de la Nación, lo anterior complementado con el Artículo N°65, del Decreto de Ley N° 1263, donde se establece que ésta entidad fiscalizadora, CGR, establecerá los principios y normas contables básicas y los procedimientos por los cuales se regirá el sistema de Contabilidad de la Nación. En virtud de lo anterior, se estableció, con carácter obligatorio, a contar del 1° de enero del 2016, para todas las entidades del Sector Público que hacen referencia al Artículo 2° del Decreto de Ley N° 1263 de 1975, Ley Orgánica de Administración del Estado y para aquellas otras entidades que determine el Contralor General de la República, en ejercicio de sus atribuciones, la adopción de las “NICSP-CGR Chile”.

Tal como se mencionó anteriormente, las entidades del sector público que estarán afectas al cumplimiento de las “NICSP-CGR Chile”, son aquellas relacionadas al gobierno central, entendiéndose por este el Poder Ejecutivo, Poder Legislativo, Poder Judicial, Ministerios y Agencias públicas dependientes. Otras entidades del estado, como pudiesen ser los municipios, no han sido considerados en esta primera etapa de adopción a las “NICSP-CGR Chile”, estas entidades públicas se incorporaran en una segunda etapa, una vez finalizada la primera presentación de Estados Financieros bajo “NICSP-GCR Chile”, lo cual debiese ser al 31 de diciembre de 2018. Por otra parte, y tal como se expone en el cuadro anterior, en la actualidad existen entidades públicas (Empresas del Estado y Sociedades Anónimas legales), las que de acuerdo a la Ley 18.196 se rigen por el marco contable es IFRS, asimismo, las Entidades de Educación Superior del Estado también deben aplicar las IFRS. En este sentido, una de las interrogantes que actualmente está analizando la Contraloría, es si estas últimas entidades públicas debiesen llevar una doble contabilidad, es decir IFRS para efectos del mercado en general y por otra parte “NICSP-CGR Chile” para propósitos de la rendición de cuentas de la Nación. En estos momentos y como parte de la primera etapa del proceso de conversión de normas hacia las “NICSP-CGR Chile”, la Contraloría, se encuentra analizando cómo se efectuaría el proceso de consolidación de las entidades que actualmente se rigen por las IFRS.

En el marco del proceso de convergencia a las NICSP, la Contraloría General de la República, por medio del Oficio CGR N°73.121, con fecha 14 de septiembre de 2015, emitió un “Instructivo de primera adopción de NICSP-CGR Chile” (Instructivo de Primera Adopción - Resolución N°16 de 2015, Normativa del Sistema de Contabilidad de la Nación), cuyo propósito, entre otras materias, fue apoyar a las entidades públicas en su proceso de elaboración de los saldos de apertura patrimoniales al 1o de enero de 2016 bajo las “NICSP-CGR Chile”. Este instructivo está alineado con la NICSP de primera adopción (NICSP 33) y da los lineamientos generales y específicos para una transición armónica.

Este instructivo también aborda el período de transición de ciertos activos y pasivos para los cuales se va a requerir un mayor plazo para su transición a las “NICSP-CGR Chile”, dicho plazo tiene como fecha límite el 31 de diciembre de 2018. Dentro de estos grupos de activos y pasivos a los cuales se les ha otorgado un mayor plazo de transiciones se incluye la infraestructura pública, bienes militares, planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, activos biológicos, activos intangibles generados internamente, activos concesionados y sus pasivos asociados.

Estas nuevas normas contables son el resultado de un trabajo que comenzó en el 2011, liderado por la Contraloría General de la República, donde participaron diversos actores del mercado local

⁹ Disponible en: <http://www.contraloria.cl/NewPortal2/portal2/ShowProperty/BEA%20Repository/Archivos/NormativaContable>

como internacional (BID, grupos de trabajo con entidades del Sector Público, empresas de auditoría y universidades del país).

Para efectos de análisis, clasificamos a los sistemas contables existentes en las siguientes cuatro categorías amplias:

- ▶ **Sistema 1 Base de Efectivo:** sistema de contabilidad en el cual las transacciones financieras u otros eventos se reconocen al momento de percibir o desembolsar efectivo. Este sistema mide los resultados financieros del período como la diferencia entre los ingresos de efectivo y los desembolsos de efectivo.
- ▶ **Sistema 2 Base de Efectivo Modificado:** sistema de contabilidad en el cual las transacciones financieras u otros eventos se reconocen en base de efectivo durante el año, pero las cuentas por pagar y/o por cobrar al cierre del año también se consideran. Dentro de ese marco, se mantienen abiertos los registros por varios meses después del cierre anual.
- ▶ **Sistema 3 Devengo:** sistema de contabilidad en el cual las transacciones financieras u otros eventos se reconocen en el momento que ocurren y se informan en los estados financieros de los períodos asociados.
- ▶ **Sistema 4 Devengo Modificado:** sistema de contabilidad en el cual las transacciones financieras u otros eventos se reconocen en base de devengo, pero con algunas modificaciones. Algunas clases de activos o pasivos no se reconocen.

De acuerdo a la normativa “NICSP-CGR Chile”, el sistema contable a ser utilizado debiese ser el de “Devengo”. Sin embargo, en la actualidad se está utilizando un sistema contable de “Devengo Modificado”, principalmente debido a que se está elaborando un modelo de reconocimiento de ingresos que permita reconocer esto en base devengada. Actualmente, el principal desafío para pasar de un sistema de Devengo Modificado a uno 100% se relaciona con el reconocimiento de ingresos asociados a los impuestos que pagan los contribuyentes, ya que en la actualidad éstos sólo se registran una vez que han sido declarados y pagados, lo cual no necesariamente coincide con el devengo de los mismos. La meta de la Contraloría es tener, al 31 de diciembre del 2018, Estados Financieros completamente en base de devengo.

3.2 Sistema de registro y contexto TI

La adopción del nuevo marco contable “NICSP-CGR Chile” ha requerido una adecuación, actualización y homologación de los actuales sistemas transaccionales y de agregación:

- ▶ el Sistema de Contabilidad General de la Nación (En adelante “SICOGEN”) y
- ▶ el Sistema de Información para la Gestión Financiera del Estado (En adelante “SIGFE”), lo cual también incluyó un trabajo de homologación de planes de cuentas del Estado.

Para llevar a cabo dicho cambio, la Contraloría General de la República emitió una “Guía práctica para la convergencia” al nuevo plan de cuentas, orientación que es parte integral de Oficio CGR N°73.121.

Desde el punto de vista de los desafíos informáticos que van a enfrentar las distintas entidades del gobierno central producto de la adopción de las “NICSP-CGR Chile”, se ha identificado que este es un punto importante para la adopción y posterior control de los registros contables. Lo anterior, considerando que gran parte de los ajustes de primera adopción a las “NICSP-CGR Chile”, están relacionados con los activos fijos, beneficios a los empleados y la consolidación.

En relación a esto último y de acuerdo a como se aprecia en el recuadro, la mayoría de las entidades del sector público poseen herramientas independientes de TI dependiendo de sus

necesidades, lo cual pudiese demandar de una revisión de la operatividad y flexibilidad de estas herramientas para su compatibilización respecto de la nueva información financiera que se pudiese solicitar elaborar, controlar y gestionar producto de los nuevos requerimientos que de información financiera que conforme las “NICSP-CGR Chile”.

Otro tema importante se relaciona con los sistemas de TI para la consolidación de la información financiera, actualmente la Contraloría solo efectúa una agregación de cuentas la cual no considera ajustes a nivel patrimonial, por lo cual los esfuerzos en esta materia pudiesen ser importantes en el corto plazo para cumplir con los desafíos de las “NICSP-CGR Chile”.

Los siguientes sistemas informáticos están implementados a nivel del gobierno central:								
Tipo de sistema	Contabilidad General	Activos Fijos	Adquisición	Beneficios Sociales	Inventario	Tesorería	Presupuesto	Consolidación
Sistema Integrado de ERP	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	X	<input type="checkbox"/>
Sistema operativo con interfaces a los módulos principales	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Herramientas de TI independientes	<input type="checkbox"/>	X	X	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
No hay sistema informático (planillas manuales, registros en papel)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X

Tabla 2: Resumen del ambiente TI

4. Análisis de brechas en algunas normas NICSP seleccionadas

A continuación, un análisis de brechas para las áreas contables seleccionadas presenta el nivel de alineación de los requerimientos contables y financieros nacionales vigentes con respecto a la base de devengo de NICSP. No se consideran los planes de reforma a futuro sobre la implementación de la contabilidad de devengo/NICSP, etc.

En el caso de que los requerimientos de información contable-financiera difieran entre las categorías de entidad pública identificadas dentro del gobierno central, el análisis se enfoca en el nivel ministerial del gobierno central para efectos de comparabilidad. Cabe señalar que los requerimientos de información contable-financiera no difieren entre las categorías de entidad pública identificadas dentro del Gobierno Central de Chile.

Las preguntas se estructuran alrededor de la base de devengo de NICSP y se agrupan por tema. Para cada norma contable seleccionada, el análisis se enfoca en los requerimientos principales de NICSP.

La presente Sección analiza las brechas entre la legislación nacional y las siguientes normas internacionales de contabilidad del sector público:

Dimensiones	Áreas contables seleccionadas
Presentación y Revelación	NICSP 1 Presentación de los Estados Financieros
	NICSP 2 Estados de Flujo de Efectivo
	NICSP 3 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
	NICSP 18 Información Financiera por Segmentos
	NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros
Activos Mayores: Reconocimiento y Medición	NICSP 11 Contratos de Construcción
	NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo
	NICSP 21 Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo
	NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicio: La Concedente
Pasivos Mayores: Reconocimiento y Medición	NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
	NICSP 25 Beneficios a los Empleados
	NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
Ingresos	NICSP 23 Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)
Consolidación	NICSP 06 Estados Financieros Consolidados y Separados
	NICSP 07 Inversiones en Empresas Asociadas
	NICSP 08 Negocios Conjuntos

Tabla 3: Áreas contables seleccionadas sujetas al análisis de brechas

4.1 Presentación y Revelación

4.1.1 NICSP 1 Presentación de Estados Financieros

La siguiente tabla describe la presentación de los estados financieros y sus componentes de acuerdo a la normativa nacional de Chile.

Componentes de los Estados Financieros	No se presenta	Frecuencia de presentación (NICSP 1.66)	Duración del proceso de información financiera (NICSP 1.69)
Estado de situación financiera (balance general)	<input type="checkbox"/>	Anual	4 meses
Estado de resultados financieros (Estado de resultados/Estado de ganancias y pérdidas)	<input type="checkbox"/>	Anual	4 meses
Estado de cambios en activos netos	<input type="checkbox"/>	Anual	4 meses
Estado de flujo de efectivo	<input type="checkbox"/>	Anual	4 meses
Comparación de los montos presupuestados y reales, como estado financiero adicional separado o como columna de presupuesto en los estados financieros	<input type="checkbox"/>	Anual	4 meses

Componentes de los Estados Financieros	No se presenta	Frecuencia de presentación (NICSP 1.66)	Duración del proceso de información financiera (NICSP 1.69)
Políticas contables y notas a los estados financieros (resumen de las principales políticas contables y otra información explicativa) - NICSP 1.21	<input type="checkbox"/>	Anual	4 meses
Otro(s) estado(s): ...	<input checked="" type="checkbox"/>		

Tabla 4: Componentes de los Estados Financieros

Dentro del proceso de convergencia a las NICSP, uno de los temas desafiantes corresponde a la preparación y elaboración de Estados Financieros Consolidados bajo la normativa “NICSP-CGR Chile”, lo anterior en el contexto que actualmente la Contraloría General de la República solo lleva a cabo un proceso de “agregación de cuentas” (consolidación parcial) el cual actualmente está siendo actualizado y revisado para que al 31 de diciembre de 2018, se puedan elaborar los primeros *Estados Financieros Consolidados*.

Con relación a la NICSP 1.88, el gobierno de Chile presenta la siguiente información en el estado de situación financiera:

PRESENTACIÓN DE SITUACIÓN FINANCIERA (NICSP 1.88)	Se presenta
Propiedad, planta y equipo	<input checked="" type="checkbox"/>
Propiedades de inversión	<input type="checkbox"/>
Activos intangibles	<input checked="" type="checkbox"/>
Activos financieros	<input checked="" type="checkbox"/>
Inversiones registradas por el método de participación	<input checked="" type="checkbox"/>
Inventarios	<input checked="" type="checkbox"/>
Cuentas por recuperar de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)	<input checked="" type="checkbox"/>
Cuentas por cobrar de transacciones con contraprestación	<input checked="" type="checkbox"/>
Efectivo y equivalentes al efectivo	<input checked="" type="checkbox"/>
Impuestos y transferencias por pagar	<input checked="" type="checkbox"/>
Cuentas por pagar de transacciones con contraprestación	<input checked="" type="checkbox"/>
Provisiones	<input checked="" type="checkbox"/>
Provisiones por pagos previsionales	<input type="checkbox"/>
Pasivos financieros	<input checked="" type="checkbox"/>
Participaciones minoritarias, presentadas dentro del activo neto/patrimonio neto	<input type="checkbox"/>
Activo neto/patrimonio neto atribuible a los dueños de la controladora	<input type="checkbox"/>

Tabla 5: Presentación de Situaciones Financieras

Actualmente, en los estados de situación financiera no se está presentando el concepto de participaciones minoritarias, lo anterior debido que actualmente existe un concepto de “agregación de Estados Financieros” (consolidación parcial) y no de consolidación donde se debiese desagregar aquella porción patrimonial que el Estado no es dueño sobre una entidad que controla con menos del 100%.

Adicionalmente, en la presentación del “efectivo” y “efectivo equivalente” solo se presenta el efectivo, lo anterior ya que se está trabajando en la elaboración de información financiera para determinar aquellos activos financieros que deberían calificar de acuerdo a las “NICSP-CGR Chile” como efectivo equivalente.

Un último punto a considerar tiene relación con las provisiones de pagos provisionales, ya que como parte del período de transición se está elaborando una metodología para el uso de cálculos actuariales.

La siguiente tabla de barras ilustra los resultados del análisis de brechas para NICSP 1 sobre la Presentación de EE.FF, Estado de Situación Financiera, Distinción “corriente” y “no corriente” y Revelaciones:

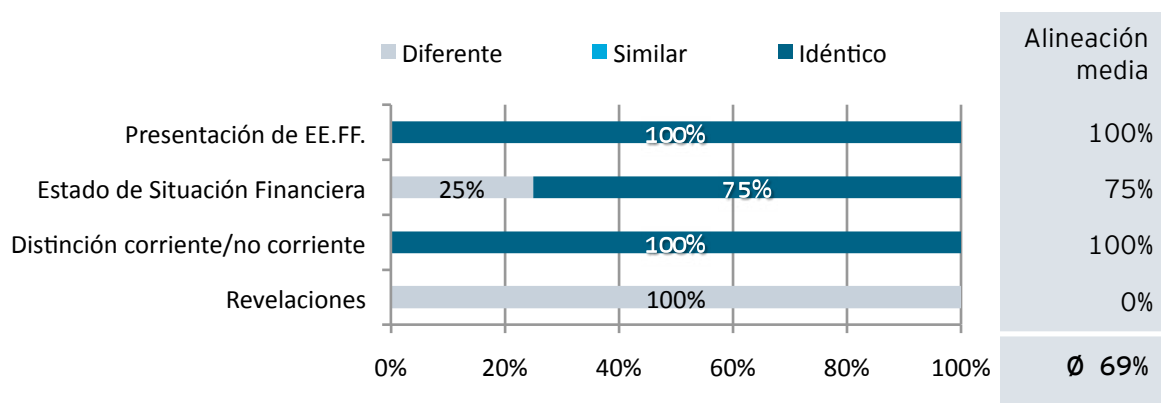


Figura 1: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 1

Presentación de EE.FF: Actualmente no se elabora un set de Estados Financieros Consolidados. Con los actuales sistemas contables y de reporte, la Contraloría General de la República elabora un set de Estados Financieros “agregados” anuales por sectores, los cuales cuentan con las eliminaciones de las transacciones inter-entidad, pero no cuentan con una eliminación a nivel patrimonial.

Estado de situación financiera: Las principales diferencias identificadas se relacionan con la presentación de las cuentas por cobrar de transacciones sin contraprestación. En este sentido, la Contraloría General de la República está trabajando en la elaboración de un modelo de reconocimiento de ingresos que los ayude a reconocer dichos ingresos en forma devengada. Este modelo debería estar en régimen a más tardar al 31 de diciembre del 2018. Actualmente los ingresos por contribuyentes se presentan en base percibida y no devengada. Otro tema importante a mencionar y que tiene un impacto en la presentación de la información financiera bajo las “NICSP-CGR Chile”, es la no inclusión de un patrimonio en donde se separe el porcentaje del patrimonio neto que corresponde al Estado de Chile y aquel interés no controlador o interés minoritario que corresponde al porcentaje del patrimonio neto del Estado de Chile atribuible a terceras partes. Finalmente, otro punto importante a mencionar es que actualmente la Contraloría no tiene las herramientas para poder generar la apertura de aquellos depósitos a plazo o valores negociables de alta liquidez que de acuerdo a las “NICSP-CGR Chile”, debiesen estar siendo presentados dentro de la cuenta Efectivo y efectivo equivalente. Actualmente, estos activos financieros son presentados en el rubro “Otros activos financieros” corto plazo.

Revelaciones: La principales diferencias identificadas se relacionan con las siguientes revelaciones que no están contempladas por la normativa “NICSP-CGR Chile”:

- ▶ que la administración ha concluido que los Estados Financieros presentan razonablemente la situación financiera de la entidad, los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo.
- ▶ que ha cumplido con las normas aplicables, con excepción de un requerimiento en particular para así poder lograr una presentación razonable.
- ▶ el nombre de la norma del cual la entidad se desvía, la naturaleza del desvío, inclusive el tratamiento que la Norma requeriría, la razón por la cual el tratamiento sería equivocado bajo las circunstancias ya que estaría en conflicto con los objetivos de los Estados Financieros establecidos en esta Norma, y el tratamiento adoptado.

- ▶ para cada período presentado, el impacto financiero del desvío de cada ítem en los Estados Financieros que se habría informado si se cumpliera el requerimiento.

En relación a estos puntos, la Contraloría General de la República va a emitir un instructivo específico para la elaboración y presentación de Estados Financieros bajo las “NICSP-CGR Chile”. En este instructivo se va a hacer mención a los puntos identificados anteriormente y como cada uno de estos deberá ser abordado por las instituciones públicas.

4.1.2 NICSP 2 Estados de Flujo de Efectivo

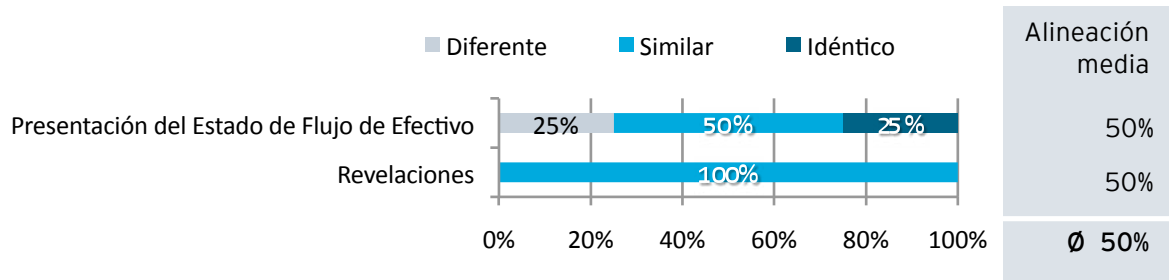


Figura 2: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 2

Tal como se mencionó anteriormente, la “NICSP-CGR Chile” no considera en la clasificación y presentación aquellos activos financieros de corto plazo y de alta liquidez como parte del efectivo equivalente. Por lo cual, en la presentación del Estado de Flujo de Efectivo, en la línea de Efectivo y Efectivo Equivalente, solo se considera el efectivo.

Por otra parte, la “NICSP-CGR Chile” no incluye el requerimiento de presentar por separado en el Estado de Flujo de Efectivo, aquellos flujos de efectivo derivados de adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas u otras unidades operativas como parte del flujo de Inversión. Hay solamente una entidad, la Corporación de Fomento de la Producción (CORFO), que controla empresas, sociedades y posee influencia significativa sobre otras, la cual debe presentar Estados Financieros Consolidados, a partir de lo cual deberá instruirse sobre estos casos.

4.1.3 NICSP 3 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

En relación a los temas que aborda NICSP 3, no se han identificado diferencias en comparación a las “NICSP-CGR Chile”.

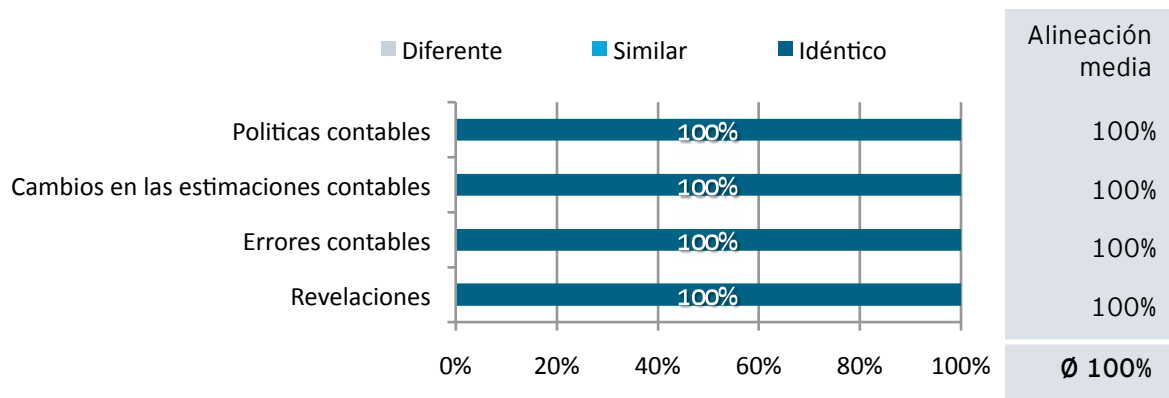


Figura 3: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 3

4.1.4 NICSP 18 Información Financiera por Segmentos

Como parte de las “NICSP-CGR Chile”, hay una norma que aborda el concepto de Información financiera por segmentos, la cual está alineada con los requerimientos que solicita la NICSP 18. Sin embargo, a la fecha, no se han definido los segmentos y por ende no se ha implementado una presentación por segmentos. Dicha presentación deberá tener fecha límite el 31 de diciembre de 2018.

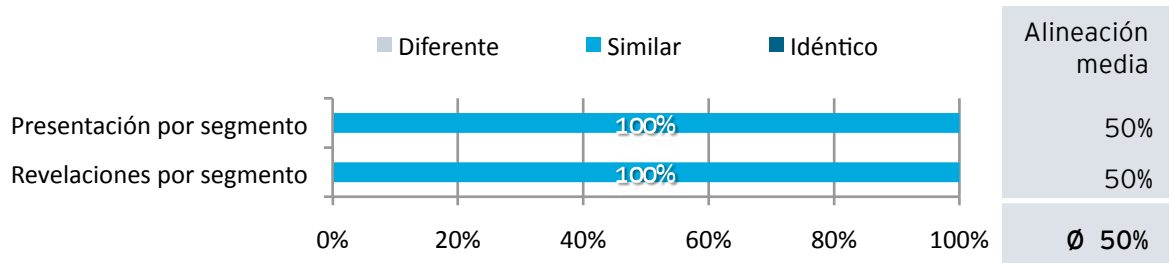


Figura 4: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 18

4.1.5 NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los EE.FF.

El presupuesto se formula en base devengado, excepto en los impuestos, pero sus transacciones cuando ocurren se registran según las siguientes bases: compromiso, devengo y efectivo. Tanto los Estados Financieros como el presupuesto de la Nación son de información pública.

Los Estados Financieros bajo las “NICSP-CGR Chile” consideran una comparación de los montos presupuestados y los reales, como estado financiero por separado o como columna adicional para el presupuesto en los Estados Financieros. Lo anterior, está de acuerdo a lo que solicita NICSP 24.14 en relación a esta materia.

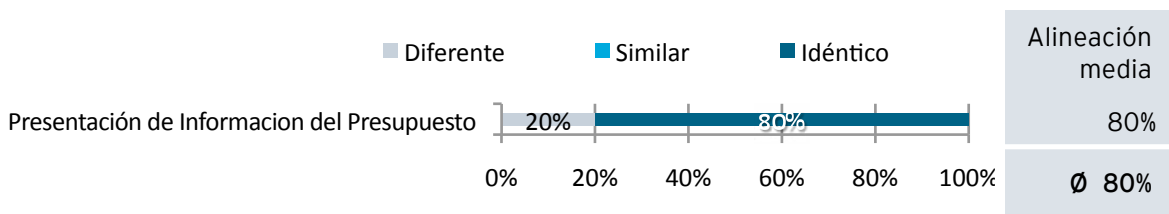


Figura 5: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 24

Actualmente, y con fines de rendición de cuentas presupuestarias, la Contraloría solo exige informar aquellas diferencias significativas entre los montos reales y aquellos presupuestados después de efectuadas las reasignaciones presupuestarias, sin explicar las diferencias entre el presupuesto inicial y el presupuesto final.

4.2 Activos Mayores: Reconocimiento y Medición

4.2.1 NICSP 11 Contratos de Construcción

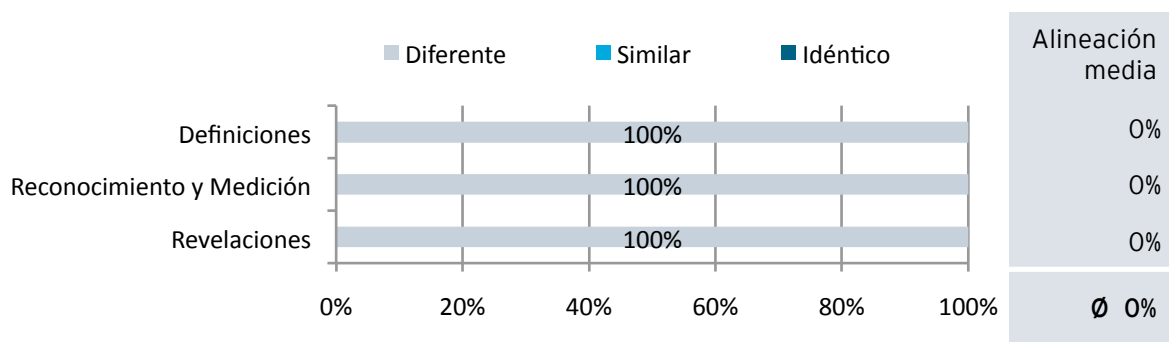


Figura 6: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 11

Esta norma no se abordó como parte de las “NICSP-CGR Chile”, dado que el Gobierno Central no realiza actividades relacionadas con contratos de construcción donde participe como contratista.

4.2.2 NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo

Como parte del instructivo de primera adopción a las “NICSP-CGR Chile”, se ha establecido un período de transición de hasta tres años. Desde el 1o de enero de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2018.

En términos generales el Gobierno Central mantiene un inventario físico de sus Propiedades, Plantas y Equipos. En este sentido, cada organismo es responsable de esta función y como parte del proceso de conversión y adopción de las “NICSP-CGR Chile”, se ha comunicado a cada institución la necesidad de evaluar si corresponde o no efectuar una actualización del inventario físico de sus Propiedades, Plantas y Equipos. De acuerdo al análisis efectuado por la Contraloría General de la República, el área que requiere de mayor trabajo en términos de inventarios físicos se relaciona con aquellos activos de Patrimonio y aquellos otros activos muebles que se encuentran en cada uno de los servicios del Gobierno Central.

Desde el punto de vista de la medición de dichos activos, los principales desafíos que se han identificado se relacionan con la determinación del costo de aquellos activos de Infraestructura y aquellos otros activos patrimoniales, no obstante que para el caso de estos últimos las “NICSP-CGR Chile” no exigen valorizar los activos de patrimonio histórico, es decir, es opcional.

En términos del reconocimiento de estos activos en el estado de situación financiera, los principales desafíos se observan en el reconocimiento de los activos militares (debido a su carácter estratégico), activos de Infraestructura y de Patrimonio.

Finalmente, en cuanto al estatus y grado de avance global del registro y medición de las Propiedades, Plantas y Equipos, éste se encuentra en proceso para aquellos bienes de Infraestructura, Militares y de Patrimonio, cuyo período de finalización es el 31 de diciembre de 2018. En relación a otros bienes tales como Terrenos, Edificios y Equipo Informático, este trabajo está prácticamente finalizado.

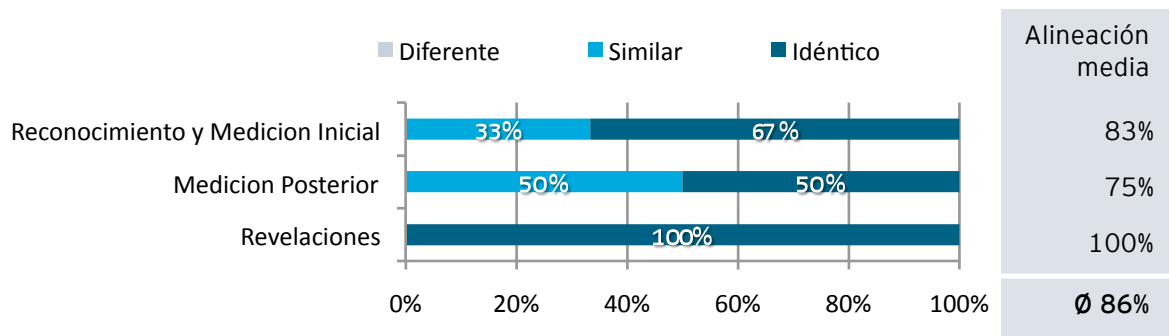


Figura 7: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 17

Es importante destacar que como parte de la adopción indirecta de las NICSP, las “NICSP-CGR Chile” no consideran como una opción de medición el método de la revalorización. De acuerdo a las “NICSP - CGR Chile”, el único método válido es el del costo. Sin embargo, como parte de la primera adopción, el instructivo de la Contraloría General de la República, da la opción de utilizar el valor razonable como costo atribuido por una única vez. Dependiendo del tipo de bienes muebles o inmuebles a los cuales se les aplique la exención de primera adopción, la Contraloría ha desarrollado un instructivo en donde se presentan ciertas alternativas para poder aplicar el concepto valor razonable como costo atribuido, entendiéndose que para ciertos bienes muebles o inmuebles puede ser complejo y costoso obtener dicho valor. Por ejemplo, para aquellos bienes inmuebles y equipos especializados que a la fecha de transición se encuentran valorizados a \$1, la contraloría ha dado como alternativa ajustar el valor de dicho bien de acuerdo a su avalúo fiscal (bienes inmuebles) o al valor de tasación establecido por algún profesional u organismo competente (equipos especializados).

4.2.3 NICSP 21 Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo

La “NICSP-CGR Chile” relacionada a temas de deterioro de activos recoge los criterios establecidos en la NICSP original. En este sentido, la Contraloría General de la República es quien autoriza el registro de deterioros significativos.

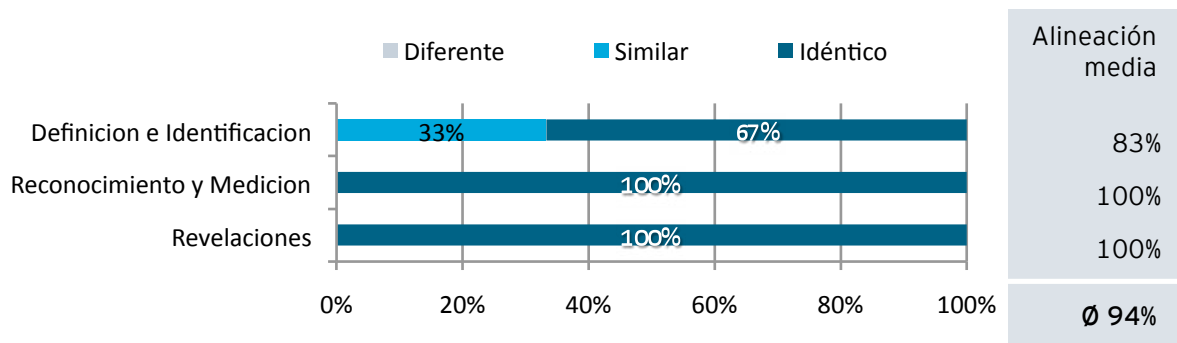


Figura 8: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 21

La norma es idéntica, solamente que en la primera adopción respecto de los saldos iniciales se establece que el ajuste por deterioro de los activos solo procederá en aquellos casos en que se utilice costo como base de valuación.

4.2.4 NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicio: La Concedente

Las únicas disposiciones en materia de registro y contabilización de acuerdo de concesiones están establecidas en las “NICSP-CGR Chile”.

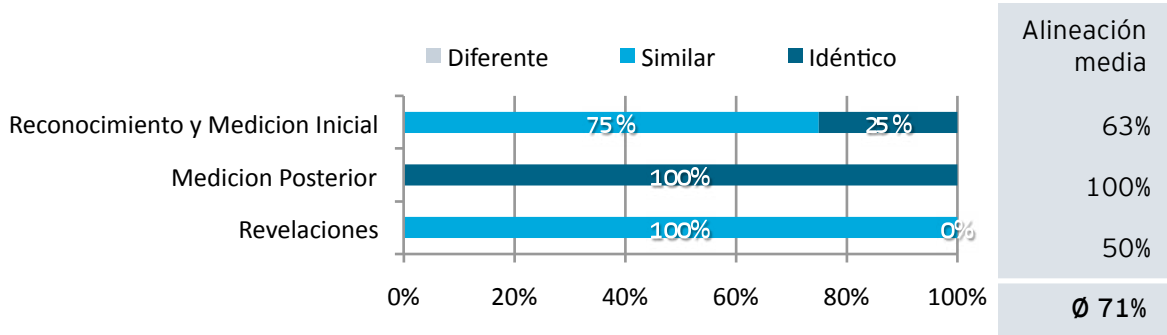


Figura 9: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 32

En relación a la norma “NICSP-CGR Chile” que aborda todo lo relacionado con concesiones, ésta es idéntica a la NICSP 32, sin embargo, y como parte de la primera adopción, durante el período de transición, el pasivo financiero deberá ser valorizado por el valor presente de los pagos contractuales futuros, correspondientes al servicio de construcción o mejora. Por otra parte, durante el período de transición, las entidades públicas sujetas a este tipo de operaciones podrán usar para la medición inicial de los activos concesionados el costo atribuido. Entendiendo que el costo atribuido corresponderá al valor razonable de un activo, el cual, de ser posible, se medirá en base a información de mercado, lo que pudiese considerar, de manera implícita un posible deterioro.

Adicionalmente, y también como parte de la primera adopción, se ha identificado que durante este período el pasivo por concesión de derechos deberá ser valorizado por el diferencial entre el costo atribuido al activo y el monto del pasivo financiero.

En relación a estos dos puntos, las distintas entidades públicas que se pudiesen ver afectadas por esta norma están trabajando internamente para identificar la totalidad de los contratos y a su vez desarrollando un modelo de valorización estándar.

Desde el punto de vista de las revelaciones, la norma “NICSP-CGR Chile” es idéntica a la NICSP 32, sin embargo, la adopción de todas estas revelaciones se implementaran de manera gradual hasta completarlas en los *Estados Financieros 2018*.

4.3 Pasivos Mayores

4.3.1 NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

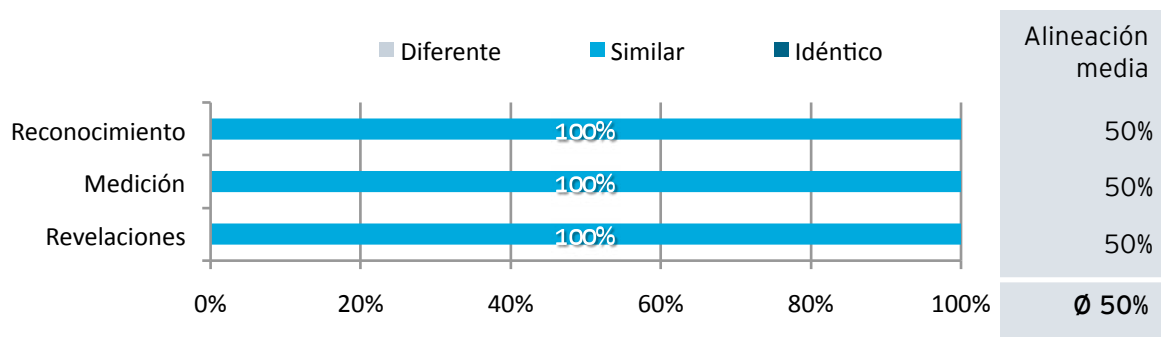


Figura 10: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 19

La “NICSP-CGR Chile” aborda lo relacionado al tema de provisiones y considera los mismos lineamientos que la NICSP 19. Sin embargo, debido que en Chile aún se está en el período de transición y éste es el primer año que las entidades públicas van a tener que registrar sus provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes en base a esta nueva norma, se espera que la mayoría de las entidades del Estado utilicen los plazos de transición definidos por NICSP 33.

Adicionalmente, la Contraloría ha establecido en las “NICSP-CGR Chile” que las provisiones deberán ser reconocidas cuando su monto, unitario o agrupado para obligaciones de igual naturaleza, sea mayor o igual a 1.000 unidades tributarias mensuales (equivalente a 70.000 USD) Este requerimiento se encuentra en periodo de implementación desde el 1 de enero de 2016, dentro de los plazos establecidos en la NICSP 33. Las entidades públicas no tienen la obligación de reconocer provisiones, como indica la norma, hasta el 31 de diciembre de 2016.

Otro punto interesante de exponer respecto a las “NICSP-CGR Chile”, se relaciona con el valor del dinero en el tiempo, es decir con el valor presente de los desembolsos futuros para para cancelar una obligación, como así también el uso de la tasa de descuento utilizada para registrar el valor presente de ésta. La “NICSP-CGR Chile”, reproduce el texto de la NICSP 19, considerando un cambio menor en relación al párrafo 53 de la norma original, el cual consiste en solo descontar o traer a valor presente aquellas provisiones u obligaciones con un desembolso futuro mayor a tres años.

Al igual que el punto anterior, otra similitud tiene relación con el párrafo 56 de la NICSP, ya que para efectos de la “NICSP-CGR Chile”, se ha definido que la tasa de descuento a utilizar deberá ser la tasa de endeudamiento del Estado (“Fisco”).

4.3.2 NICSP 25 Beneficios a los Empleados

No se ha reconocido los planes de beneficio ni los beneficios a los empleados a largo plazo bajo la base contable anterior de la Contraloría General de la República.

En el Oficio CGR N° 73.121, de 2015, se adopta esta disposición transitoria para el reconocimiento, permitida por la NICSP 33, de aplicación entre el 1o de enero de 2016 y el 31 de diciembre de 2018.

Para los beneficios a los empleados ya reconocidos, correspondientes a beneficios a corto plazo, se deben aplicar las políticas contables de las “NICSP-CGR Chile” desde el 1o de enero de 2016. Es decir, no se hace uso del período de transición para beneficios a los empleados que ya estaban reconocidos en base a la normativa anterior.

Las políticas contables anteriores, contrarias a las “NICSP-CGR Chile”, fueron derogadas el 1o de enero de 2016.

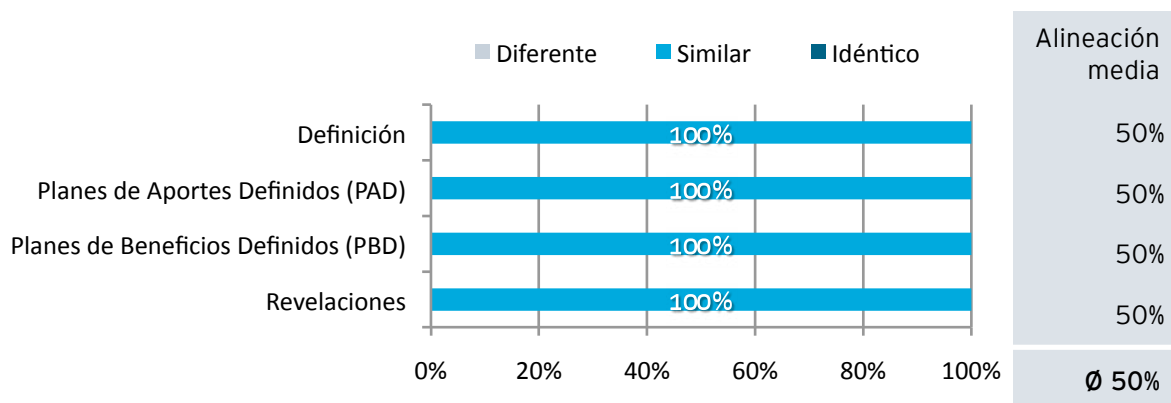


Figura 11: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 25

En términos generales las “NICSP-CGR Chile”, si bien no utilizan el lenguaje exacto de la NICSP 25, abordan los mismos conceptos para las definiciones relacionadas con Beneficios de Corto Plazo, Beneficios de Aportes Definidos, Planes de Beneficios Definidos y todo lo relacionado a la utilización de hipótesis actuariales. Sin embargo, las “NICSP-CGR Chile” no profundizan en términos de cómo desarrollar esto en la práctica y cómo efectuar la correcta medición de los distintos beneficios que pudiesen existir. Es por esto que las “NICSP-CGR Chile” señalan que en caso de que algún tema en particular no sea abordado por las mismas, se deberá dirigir a las NICSP emitidas por el IPSASB.

La normativa “NICSP-CGR Chile” no profundiza en la tasa de interés aplicada para el descuento de beneficios a los empleados. Sin embargo, en este caso, las “NICSP-CGR Chile”, en su norma de Provisiones, indican que la tasa de descuento a ocupar para aquellas provisiones es la tasa de endeudamiento del Fisco, por lo tanto, para Beneficios a los Empleados se deberá ocupar la misma tasa dado que se trata de una situación similar.

Actualmente las entidades del sector público (DICREP10, CAPREDENA11 e IPS12) se encuentran en etapa de definición de las metodologías a utilizar para poder determinar sus cálculos actuariales y pasivos por los beneficios a los empleados.

¹⁰ Dirección General de Crédito Prendario - DICREP (Ministerio del Trabajo y Previsión Social)

¹¹ Caja de Previsión de la Defensa Nacional - CAPREDENA (Ministerio de) Defensa Nacional)

¹² Instituto de salud Pública de Chile - IPS (Ministerio de Salud)

4.3.3 NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición

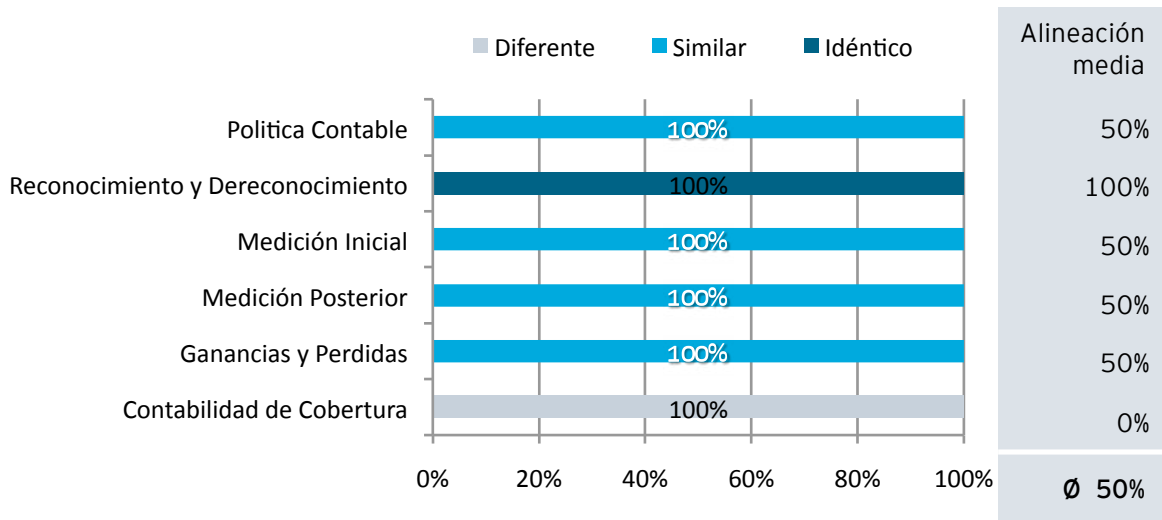


Figura 12: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 29

Las “NICSP-CGR Chile” en términos generales abordan todas las categorías tanto para activos como pasivos financieros de acuerdo a lo que establece la NICSP 29, a excepción de la categoría “Otros pasivos financieros inclusive contratos de garantía financiera y compromisos de préstamos”. Sin embargo, en caso de que exista este tipo de pasivos financieros, las “NICSP-CGR Chile” establecen que en caso de ausencia de una norma o parte de esta, se debe seguir como guía las NICSP.

La normativa “NICSP-CGR Chile” considera cambios menores desde el punto de vista de su redacción sin afectar el resultado contable. Una diferencia que se ha identificado en las “NICSP-CGR Chile” en comparación a las NICSP tiene relación con la tasa de descuento a utilizar en el reconocimiento inicial de préstamos en condiciones favorables. En este sentido, las “NICSP-CGR Chile” consideraron obtener el valor del reconocimiento inicial de préstamos en condiciones favorables a través de descontar los flujos de efectivo futuros utilizando la tasa de endeudamiento del Fisco de Chile.

Otro punto importante a mencionar es que las “NICSP-CGR Chile” no abordan la medición de activos financieros mantenidos para la venta, al considerarlos un caso excepcional en base a la realidad local. Sin embargo, en el caso que surja algún hecho económico que requiera el uso de dicha clasificación, las entidades públicas deberán elevar una solicitud expresa a la Contraloría para hacer uso de ésta categoría en específico (Activos financieros mantenidos para la venta). Lo anterior se fundamenta con el hecho que las “NICSP-CGR Chile” establecen que en caso que las normas locales no aborden alguna materia en específico de las NICSP, se deberán considerar éstas últimas.

En cuanto a contabilidad de cobertura, las “NICSP-CGR Chile” no abordan la contabilidad de coberturas, por considerarla un caso excepcional. En la norma se indica que si una entidad tiene instrumentos de cobertura, deberá pedir instrucciones específicas a la Contraloría General, las que se emitirán basadas en la NICSP 29.

Las revelaciones respecto a los instrumentos financieros (NICSP 30) son consideradas “detalladas” por parte del Gobierno Central. Las revelaciones irán aumentando el nivel de detalle y profundidad durante los tres años de período de transición que se ha adoptado.

4.4 Reconocimiento de Ingresos

4.4.1 NICSP 23 Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)

Para propósitos de llevar a cabo el reconocimiento de ingresos sin contraprestación en forma devengada, se ha considerado el período de transición desde el 1° de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2018. En este sentido, el Gobierno Central está desarrollando una metodología para la estimación del cálculo de recaudación de impuestos. Lo anterior, considerando que actualmente los ingresos sin contraprestación, especialmente aquellos relacionados a los impuestos, se están reconociendo al momento en que cada contribuyente los declara.

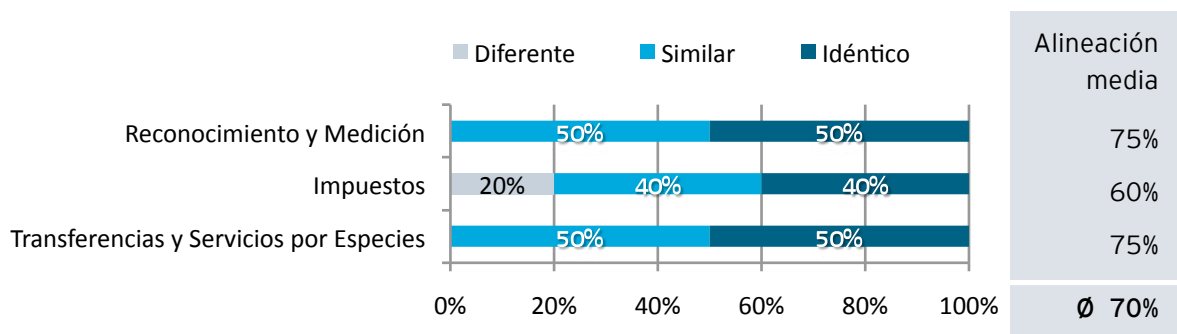


Figura 13: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 23

La "NICSP-CGR Chile" de impuestos y transferencias no aborda algunos conceptos o definiciones como por ejemplo la definición de un activo o pasivo. Sin embargo, estas definiciones pueden ser encontradas en el Marco Conceptual de las mismas.

Uno de los temas más relevantes desde el punto de vista de los impuestos en cuanto a la transición a las NICSP, es que actualmente la Contraloría General de la República, junto con el Gobierno Central de Chile, están trabajando en la elaboración de un modelo estadístico para poder registrar y medir los ingresos por este concepto en base a un modelo estadístico que les permita reconocer los ingresos cuando estos se devengan y no cuando el contribuyente efectúa su declaración de impuesto. El período para la implementación de dicho modelo considera los 3 años de transición que permiten las NICSP a los adoptantes por primera vez.

4.5 Consolidación

Las respuestas de esta sección pretenden ofrecer un mayor entendimiento del enfoque de consolidación a nivel del Gobierno Central. Los datos obtenidos serán insumos para una posterior evaluación de las brechas entre normas nacionales y las NICSP 6, 7 y 8.

De acuerdo al Decreto de Ley 1263 de 1975, Ley de Administración Financiera, la entidad pública responsable de efectuar la consolidación de los Estados Financieros del Sector Público (Gobierno Central) es de la Contraloría General de la República. Estos Estados Financieros Consolidados deben ser elaborados de forma obligatoria anualmente. Sin embargo y tal como se menciona en las secciones 3.1 y 4.1 del presente documento, la Contraloría actualmente genera una “agregación de cuentas” y no una consolidación de estas como lo establece la NICSP 6.43.

Requerimientos de consolidación a nivel del gobierno central						
Entidades en el alcance de la consolidación:	Se consolida completamente?		Entidad responsable de la consolidación	Obligatoria / Voluntaria		
	Sí	No			Sí	No
Todo ministerio / departamento del gobierno	X			X	Contraloría General de la República	obligatoria
Toda agencia del gobierno	X			X	Contraloría General de la República	obligatoria
Gobiernos estatales / regionales		X		X		
Gobiernos locales		X		X		
Fondos Previsionales		X		X		
Empresas Controladas por el Gobierno		X		X		

Tabla 6: Requerimientos de consolidación

4.5.1 NICSP 6 Estados Financieros Consolidados y Registro de Entidades Controladas

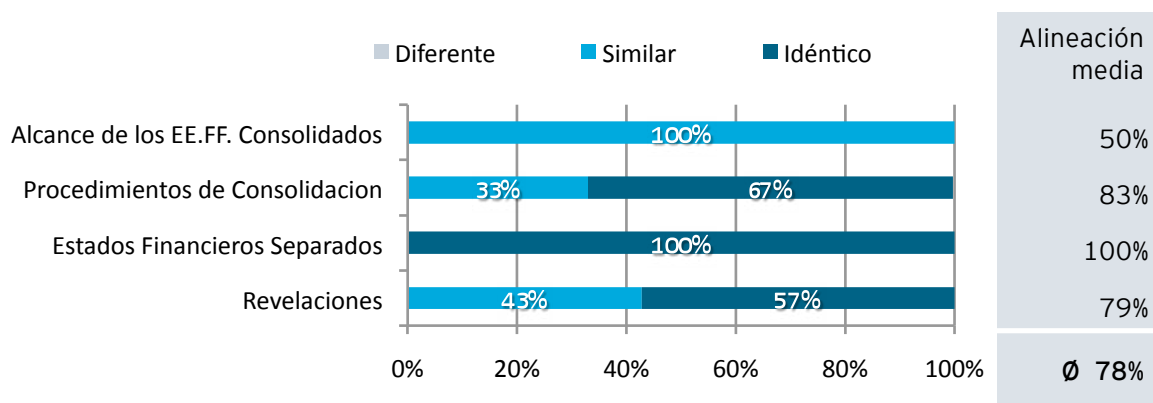


Figura 14: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 6

En términos de la consolidación de los Estados Financieros, la ley establece que la consolidación debe abarcar el Gobierno General, lo cual incluye a la totalidad de las entidades públicas. Lo anterior, ha sido abordado por la Contraloría y fue un punto de análisis al momento de tomar la decisión de adoptar las NICSP debido a que el proyecto de adopción de las NICSP en una primera etapa solo considera al Gobierno Central, dejando fuera del perímetro de consolidación a los Gobiernos locales, municipios y empresas del Estado que actualmente funcionan como empresas del sector privado. A partir del 1º de enero de 2018, la Contraloría tiene como objetivo comenzar con la segunda fase del proyecto de NICSP, en donde se consideraran aquellas entidades públicas que no forman parte del Gobierno Central.

Respecto de los criterios de consolidación establecidos en las “NICSP-CGR Chile”, estos son los mismos definidos en la NICSP 6, sin embargo estos no podrán ser aplicados al 31 de diciembre de 2016, debido a lo mencionado en los párrafos anteriores.

Como parte del proyecto de adopción de las NICSP, actualmente la Contraloría General de la República está trabajando en la elaboración de un modelo de consolidación que les permita efectuar las “eliminaciones de consolidación patrimoniales”, considerando que bajo el antiguo régimen contable, solo se efectuaba una agrupación de Estados Financieros, donde se generaban eliminaciones de consolidación solo a nivel de saldos, transacciones, ingresos y gastos de las entidades que están sujetas al perímetro de consolidación. El plazo para implementar la eliminación patrimonial de aquellas entidades públicas que son controladas y por ende consolidadas considera el período de transición de tres años a partir del 1º de enero del 2016.

En relación al alcance de los Estados Financieros Consolidados, es importante mencionar que en Chile existen entidades públicas (Codelco, Correo de Chile, Metro, etc.) las cuales son administradas como una entidad privada cuyo marco contable es IFRS, por lo cual éstas actualmente están fuera del perímetro de consolidación. No obstante lo anterior, la Contraloría General de la República está evaluando como incorporar estas entidades en los Estados Financieros del Gobierno Central. Dicha decisión está considerada como parte de la transición de 3 años a las NICSP.

En cuanto al alcance de los Estados Financieros Consolidados, la Contraloría General de la República en conjunto con los distintos servicios del Gobierno Central están efectuando un levantamiento para identificar todas aquellas entidades públicas que de acuerdo a la norma “NICSP 6-CGR Chile” debiesen ser consolidadas y que bajo el antiguo marco contable no se consideraban en el perímetro de consolidación, entendiendo que la definición de control establecida por la NICSP 6 no considera los mismos lineamientos o definiciones que existían bajo el antiguo marco conceptual de la Contraloría.

4.5.2 NICSP 7 Inversiones en Empresas Asociadas

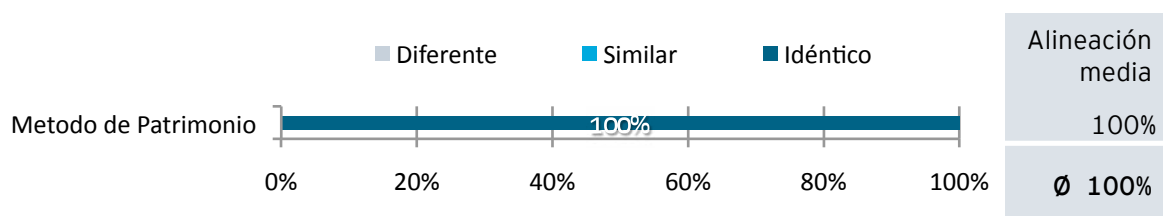


Figura 15: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 7

En relación a los temas que aborda NICSP 7, no se han identificado diferencias en comparación a las “NICSP-CGR Chile”.

4.5.3 NICSP 8 Empresas Conjuntas

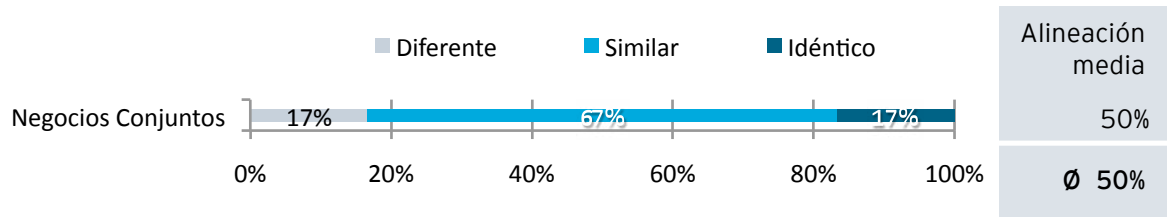


Figura 16: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 8

En términos de negocios conjuntos, en la “NICSP-CGR Chile” no se abordan los conceptos asociados a operaciones controladas conjuntamente, y tampoco los activos controlados conjuntamente. Sin embargo, se establece que para la aplicación de este criterio se debe consultar la NICSP original.

Como parte del período de transición de 3 años a la “NICSP-CGR Chile”, la Contraloría General de la República en conjunto con los servicios del Gobierno Central, están efectuando un levantamiento para identificar si actualmente existen operaciones y activos controlados conjuntamente.

En cuanto a la metodología para reconocer y medir los intereses en entidades controladas conjuntamente, la “NICSP-CGR Chile” solo han establecido como base el método del patrimonio.

5. Reformas Contables Actuales - avances, planes y necesidad de acción

El objetivo de esta Sección es obtener un entendimiento de los planes y avances de reformas contables, además de los conocer eventuales obstáculos a las reformas y necesidad de mayores acciones.

Reformas Contables Actuales - Planes, Avances y Necesidad de Acción

El Gobierno Central, por medio de la Contraloría General de la República ha desarrollado una reforma en los últimos años para la adopción de las NICSP. Dicha reforma entró en régimen a contar del 1º de enero de 2016 y tiene un período de transición de 3 años. Una segunda fase de esta reforma es la adopción de las NICSP a nivel del sector municipal. Esta segunda fase tendría una fecha de implementación a partir del 1º de enero del 2019 y también tendría un período de transición de 3 años.

El objetivo principal de esta reforma es la adopción indirecta de las NICSP, donde la Contraloría emitió su propio compendio de normas, denominadas "NICSP-CGR Chile". Estas normas son una adaptación de las NICSP y consideran su implementación total.

Una de las principales razones para llevar adelante esta reforma fue mejorar la transparencia, rendición de cuentas y toma de decisiones en el sector público. Otro de los propósitos de esta iniciativa fue actualizar las normas a estándares internacionales y eliminar brechas, respecto de la aplicación del principio del devengo, que existían en las normas contables anteriores.

Esta reforma ha sido liderada por la Contraloría General de la República, como organismo rector de la contabilidad pública. Esta iniciativa también ha contado con el apoyo del Ministerio de Hacienda y con la colaboración de un amplio conjunto de entidades, entre las que se cuentan servicios públicos, universidades y empresas consultoras/auditoras.

Este proyecto ha sido financiado mayoritariamente por el país. Se ha recibido apoyo del BID y del Banco Mundial en proyectos estratégicos, pero de menor cuantía. Para el éxito del proyecto se estima que se requiere el apoyo de organismos internacionales para financiar iniciativas específicas de la implementación.

En términos del estado actual de la reforma, el 100% de las entidades del Gobierno Central debe estar registrando los nuevos hechos económicos en cumplimiento de las "NICSP-CGR Chile". Sin embargo, deben realizar ajustes contables para reflejar los hechos económicos ocurridos antes de 2016, como si siempre se hubiera utilizado la nueva normativa, en cumplimiento de lo indicado en la NICSP 33, para lo cual han utilizado el período de transición de 3 años que permiten las NICSP.

Un 51% de las instituciones públicas, que conforman el Gobierno Central han informado a la Contraloría General que tienen planificado terminar su período de transición en un año, un 12 %, en dos años y un 14% en tres años. El 23% restante de los servicios públicos, no le ha informado a Contraloría cuál es su plan de implementación, por lo que, a menos que pidan una autorización justificada, su plazo de transición permitido será de un año. El sector municipal se encuentra en una etapa que ha denominado de pre-implementación. Actualmente se está desarrollando con ellos un proceso de regularización de activos fijos.

Referente a los beneficios de la actual reforma, a continuación se enumeran aquellos 5 beneficios más relevantes que la Contraloría ha identificado en este proceso:

Los 5 mejores beneficios de esta reforma
Aumento de la Transparencia del sector público a través de la publicación de <i>Estados Financieros</i> .
Fortalecer el proceso de rendición de cuentas sobre la gestión financiera de las entidades y su uso de recursos públicos.
Generar información patrimonial para apoyar la toma de decisiones en las entidades públicas.
Establecer un marco contable de alta calidad para un posterior proceso de auditoría de <i>Estados Financieros</i> .
Mejorar la comparabilidad de la información financiera con la de otros países.

Tabla 7: Beneficios de la reforma

Finalmente, a continuación se detallan las lecciones más relevantes aprendidas en este proceso de cambio a la contabilidad de devengo de las NICSP:

Las lecciones aprendidas más importantes	
HACER	NO HACER
Tomar una decisión fundada sobre la metodología de adopción (directa o indirecta).	Planificación de actividades en paralelo. En Chile se programó el desarrollo normativo, la capacitación y los ajustes de los sistemas informáticos en paralelo, pero en la práctica, sólo una vez finalizada toda la norma se pudieron abordar cabalmente las otras materias.
Definir las principales políticas contables de manera uniforme y con la colaboración de entidades públicas, universidades y empresas consultoras, lo que asegura la evaluación de distintos puntos de vista, como en el caso de las "NICSP-CGR Chile".	
Flexibilizar la planificación inicial de ser necesario. En el caso de Chile, se pospuso en un año la fecha inicial de adopción, planificada originalmente para el 1º de enero de 2015. Lo anterior, permitió enfocarse el año 2015 a la capacitación y a la preparación de la implementación.	Iniciar la reforma sin contar con un diagnóstico completo de la situación actual de las entidades afectadas. En Chile, este diagnóstico se fue formando a medida que avanzaba el proceso de adopción, lo que desembocó en que se tuvieron que programar tareas adicionales, como el proceso de regularización del activo fijo, dado que existían diversas materias de la normativa anterior que no se estaban cumpliendo.
Mantener acotados los costos de la reforma. En el caso de Chile, esto se ha logrado a través del ajuste de los sistemas informáticos existentes, en vez del desarrollo de nuevos sistemas transaccionales, y mediante el fortalecimiento de los equipos contables internos a través de la capacitación, por sobre la contratación de especialistas externos.	
Apoyarse en aliados estratégicos para la difusión del proceso. En el caso de Chile, se tuvo una importante colaboración de universidades y de empresas consultoras, las que ya habían pasado por el proceso de adopción de IFRS.	Dictar la norma sin mantener una supervisión de su aplicación o subestimar la capacitación previa.
Determinar que todos los servicios públicos aplicarán la normativa al mismo tiempo, lo que asegura la uniformidad de su aplicación.	

Tabla 8: Lecciones aprendidas

Próximos desafíos

- ▶ Necesidad de acción, se necesita desarrollar acciones para asegurar la correcta aplicación de las “NICSP-CGR Chile”, lo que pasa por:
 - ▶ Continuar con la capacitación
 - ▶ Aumentar el apoyo a la implementación y el monitoreo de avances del Gobierno Central en algunos temas, como el reconocimiento y valorización de la infraestructura pública.
 - ▶ Apoyar los ajustes a los sistemas informáticos y la integración entre sistemas.
 - ▶ Avanzar en el proceso de consolidación.
 - ▶ Ejecutar el proceso en el sector municipal, mejorado en base al aprendizaje ya obtenido.
 - ▶ Implementar un proceso de auditoría de Estados Financieros bajo las “NICSP-CGR Chile”.
- ▶ Beneficios/Impactos esperados, correcta aplicación de la nueva normativa para el logro de los beneficios indicados anteriormente lo cual pueda ayudar a la toma de decisiones y el desarrollo de políticas públicas en base a información financiera de calidad.
- ▶ Obstáculos:
 - ▶ Baja prioridad de la reforma contable para los servicios públicos, en comparación con otras reformas en curso.
 - ▶ Falta de recursos para llevar a cabo modificaciones a los sistemas informáticos, o en algunos casos, para adquirir sistemas anexos.
 - ▶ Dificultad para aumentar la relevancia de la información contable, es decir, su uso por parte de distintos actores, en un contexto donde prima el uso de la información presupuestaria, lo cual en parte requiere de un cambio cultural.
- ▶ Financiamiento, para el éxito del proyecto se considera de importancia el apoyo financiero de entidades de cooperación multilaterales, dado que, junto con los recursos, se valora el respaldo que se entrega a los proyectos y el apoyo técnico que se acompaña, junto con la posibilidad de acceder a buenas prácticas de otras partes del mundo.

6. Nivel calculado de alineación con NICSP

El nivel de alineación con NICSP se calcula en base a la metodología descrita anteriormente y los resultados de las entrevistas con respecto al análisis de brechas presentado en la sección 4.

Las siguientes figuras muestran el nivel de alineación logrado del país con las NICSP individuales y el promedio ponderado¹³ de alineación por dimensión de área contable:

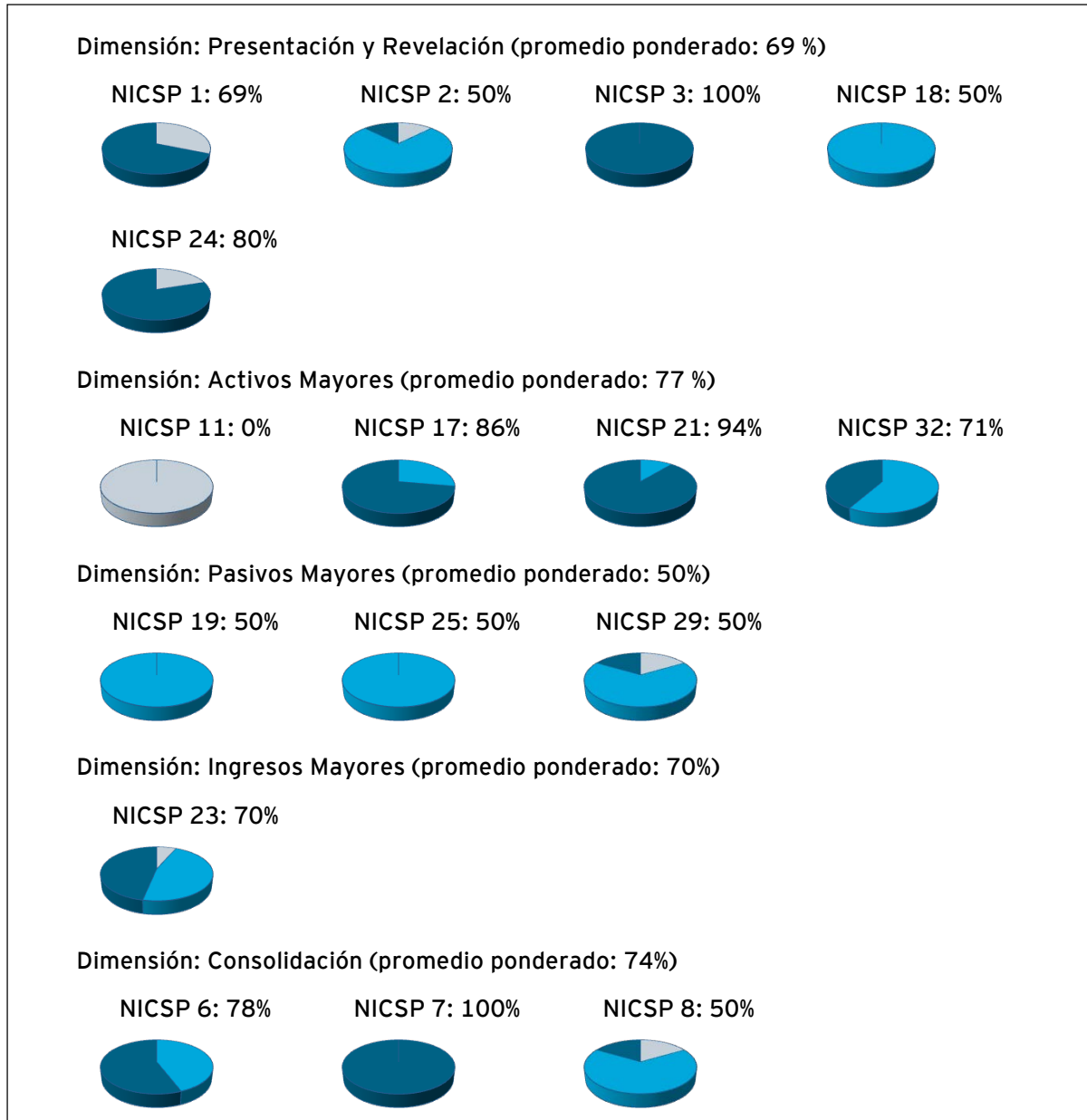


Figura 17: Nivel de alineación con las NICSP individuales y el promedio ponderado por dimensión

El nivel global de alineación es 67 %. El cálculo detallado del nivel global de alineación se presenta en el Anexo E.

¹³ El promedio en figura 17 es calculado con el factor de ponderación mostrado en Anexo E.

Anexo A Lista de entrevistados

Contraparte entrevistada de las instituciones gubernamentales				
País	Organización	Nombre	Cargo	Fecha de entrevista
Chile	Contraloría General de la República; División de Análisis Contable	Patricio Barra Aeloiza	Jefe de División	Julio 8 y 14, 2016

Anexo B Lista de participantes del BID

Representantes del BID involucrados en la entrevista y preparación del informe			
País	Organización	Nombre	Cargo
Chile	IDB	Francisco Lois	Especialista Fiduciario en Gestión Financiera

Anexo C Validación del informe

Instituciones gubernamentales involucrados en la validación del informe de país			
País	Organización	Nombre	Fecha de validación
Chile	Contraloría General de la República	Patricio Barra Aeloiza	14 de agosto de 2017

Anexo D Cuestionario (versión en blanco)

Referirse al Anexo 5 en el informe principal.

Anexo E Cálculo del nivel global de alineación con devengo según NICSP

Normas NICSP incluidas en la evaluación del nivel de alineación con NICSP	Factor de ponderación (1 a 5)	Nivel de alineación por cada norma NICSP individual según el cuestionario	Calculo del nivel global de alineación
Presentación y Revelación			
▶ NICSP 01 Presentación de Estados Financieros	5	69%	344%
▶ NICSP 02 Estados de Flujo de Efectivo	4	50%	200%
▶ NICSP 03 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y E	2	100%	200%
▶ NICSP 18 Información Financiera por Segmentos	1	50%	50%
▶ NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Fir	3	80%	240%
Activos Mayores: Reconocimiento y Medición			
▶ NICSP 11 Contratos de Construcción	1	0%	0%
▶ NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo	5	86%	430%
▶ NICSP 21 Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo	3	94%	283%
▶ NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicio: La Concedente	4	71%	283%
Pasivos Mayores: Reconocimiento y Medición			
▶ NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	4	50%	200%
▶ NICSP 25 Beneficios a los Empleados	5	50%	250%
▶ NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	3	50%	150%
Ingresos			
▶ NICSP 23 Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y T	5	70%	350%
Consolidación			
▶ NICSP 06 Estados Financieros Consolidados y Separados	4	78%	312%
▶ NICSP 07 Inversiones en Empresas Asociadas	2	100%	200%
▶ NICSP 08 Empresas Conjuntas	3	50%	150%
Subtotal A:	54	Subtotal B:	3642%
Nivel Global de Alineación con NICSP (Subtotal B / Subtotal A =)			67%

Anexo F Lista de Referencias

IPSASB (2015): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volumen I y II, edición 2015; Nueva York

Joseph Cavanagh, Almudena Fernández Benito (2015): Public Accounting and Fiscal Credibility; en: Carlos Pimenta, Mario Pessoa (2015): Public Financial Management in Latin America - The Key to Efficiency and Transparency; publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo

Thomas Müller-Marqués Berger (2012): IPSAS Explained - Segunda Edición; Stuttgart

The World Bank Group (2014): Government Accounting and Financial Reporting Reforms in Latin America; Washington D.C.