

RESUMEN.

La Contraloría de la República de Chile comenzó a realizar mejoras y actualizaciones a la normativa contable que rige a sus servicios públicos, quedando de manifiesto con las NICSP. Por lo anterior, se realizó un análisis de la implementación de la Resolución 16/2016, utilizando un enfoque cualitativo tipo estudio de casos, entrevistando a personas expertas y construyendo una matriz MEFI, verificando el estado de esta implementación respecto a los Bienes de Uso en un servicio público de la V Región. Normalmente se obtiene que la organización en estudio comenzó con la implementación de las NICSP a partir del 2012, identificando que la principal fortaleza es la capacitación al personal a cargo del proceso, y la debilidad más significativa es la falta de registros contables adecuados sobre los bienes de uso que mantienen. Los principales efectos patrimoniales y de resultados se generaron por las reevaluaciones de activos fijos y la eliminación de la corrección monetaria.

Palabras Claves: Normas Internacionales de Contabilidad, Servicios Públicos, Resolución 16, Bienes de Uso.

ANÁLISIS DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LA RESOLUCIÓN 16/2015, DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA REFERIDO A LOS BIENES DE USO EN UN SERVICIO PÚBLICO DE LA REGIÓN DE VALPARAÍSO, PERIODO 2016

Marcela Fernández Rozas¹ / Marcelo Curiqueo Ahumada² / Nicolás Estay Mondaca³

ANALYSIS OF THE IMPLEMENTATION OF RESOLUTION 16/2015 OF THE CHILEAN REPUBLIC CONTROLLERSHIP WHICH REFERS TO PUBLIC PROPERTIES IN A PUBLIC SERVICE OF THE REGION OF VALPARAISO DURING 2016

ABSTRACT.

The Chilean Republic Controllershship began to make improvements and updatings to the accounting standards which govern public services, thus becoming obvious with the NICSP. Because of this, an analysis of the implementation of Resolution 16/2016 was carried out using a qualitative approach of case studies, interviewing experts and building an MEFI matrix to verify the state of this implementation regarding public properties in a public service of the Fifth Region. The organization under study started with the implementation of NICSP as from 2012. At this point in time, identifying that the main strength is the training given to the personnel in charge of the process, and the most significant weakness is the lack of appropriate accounting reports about the public properties which they maintain. The main patrimonial effects and results were produced by re-evaluations of active assets and the elimination of monetary adjustment.

Key Words: Accounting International Standards, Public Services, Resolution 16, Public properties.

¹ Contador Auditor, Magister en Gestión de Organizaciones, Mención Finanzas, Escuela de Auditoría, Universidad de Valparaíso. marcela.fernandez@uv.cl

² Contador Público Auditor, Licenciado en Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión.

³ Contador Público Auditor, Licenciado en Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Desde hace algunos años, Chile ha decidido efectuar una adopción indirecta de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), donde se cumplan con los requerimientos de éstas, con la finalidad de avanzar en calidad, comparabilidad y transparencia de la información contable para los usuarios internos y externos y, además, propender a una mejor rendición de cuentas. Es por ello que la Contraloría General de la República (CGR) ha puesto en vigencia la Resolución N°16 desde el año 2015, siendo esta normativa actualmente utilizada por los diversos servicios públicos de Chile, en remplazo del Oficio N° 60.820 del año 2005.

La normativa es completa y está confeccionada sobre las bases de los principios de contabilidad de general aceptación, los cuales se encuentran en armonía con los preceptos aplicados en el ámbito privado, salvo en lo que concierne a la ejecución presupuestaria que se construye a partir de la propia información. En lo que se refiere a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), la Contraloría no se ha quedado atrás y ha comenzado a implementarlas, y ha estado trabajando para que el proceso de transición del actual Sistema Contable a las NICSP sea lo más armonioso y eficiente posible, para que en un comienzo se puedan reconocer las similitudes e incorporarlas a la actual normativa hasta llegar a las normas internacionales que presentarán una mayor dificultad en cuanto a su tratamiento, y que por ello puedan presentar importantes diferencias con la normativa actual.

El presente estudio tiene como propósito analizar el proceso de implementación de la Resolución N°16/15, de la Contraloría General de la República en lo referido a los Bienes de Uso, en un Servicio Público de la región de Valparaíso, período 2016.

REVISIÓN DE LITERATURA

Proceso de Convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad

Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público se originan por la necesidad de actualizar al Estado frente a la comparación de la información de los servicios públicos entre distintos países. De un tiempo a la fecha, varios países han decidido converger e implementar estas Normas, por lo que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), Banco Interamericano de Desarrollo (BID), Organización de Naciones Unidas (ONU), Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Mundial han sugerido su implementación.

Las NICSP son actualmente 32 en base a Devengado y una en base Efectivo, estas cubren todas las actividades de los servicios públicos. Algunos países están adoptando las NICSP en base Devengada, como es el caso de Chile, otros en base Efectivo, y algunos están realizando una adopción parcial. A nivel internacional, el

organismo encargado de emitir y regular las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público es la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP)

De acuerdo a lo señalado por la Contraloría General de la República (2012), las NICSP son un conjunto de normas que se utilizan tanto para el registro de hechos económicos, como para la presentación de estados financieros, emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), el cual forma parte de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Dichas normas se aplican solamente a los servicios públicos, excluyéndose las empresas del estado, ya que estas se rigen por la normativa para las empresas privadas como las NIIF, NIC. Tal como ocurre en el sector privado con las NIIF, estas normas vienen a contribuir con la elaboración de los estados financieros y a normar determinados hechos económicos relacionados con el sector público, para hacer la información más transparente y confiable para los usuarios de estos informes.

Clasificación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)

Según Téllez (2013), el IPSASB estableció 32 Normas Internacionales del Sector Público para su aplicación. En el *Cuadro N°1* se muestra la clasificación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público. Cabe hacer mención que la NICSP N°30 “Revelación de Instrumentos Financieros”, hace reemplazo de los requerimientos de Información a Revelar, establecidos por la NICSP N° 15 “Revelación y Presentación de Instrumentos Financieros”, quedando la primera en vigencia desde enero de 2013.

Cuadro N°1: Clasificación de las NICSP según su ámbito de Aplicación

NICSP relacionadas con los Estados Financieros	
NICSP 1	Presentación de Estados Financieros.
NICSP 2	Estado de Flujos de Efectivo.
NICSP 3	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.
NICSP 14	Hechos Ocurredos después del Periodo que se Informa.
NICSP 18	Información por Segmentación.
NICSP 24	Presentación de Información Presupuestaria en los Estados Financieros.
NICSP relacionadas con el Ciclo Productivo	
NICSP 5	Costos por Préstamos.
NICSP 11	Contratos de Construcción.
NICSP 13	Arrendamientos.
NICSP 16	Propiedades de Inversión.
NICSP 17	Propiedades, Plantas y Equipos.
NICSP 21	Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo.
NICSP 26	Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo.
NICSP 27	Agricultura.
NICSP 31	Activos Intangibles.
NICSP 32	Concesión de Servicios.
NICSP relacionadas con el Ciclo de Operaciones.	
NICSP 9	Ingresos por Transacciones con Contraprestación.
NICSP 12	Inventarios.
NICSP 23	Ingresos por Transacciones sin Contraprestación.
NICSP 28	Presentación de Instrumentos Financieros.
NICSP 29	Reconocimiento y Medición de Instrumentos Financieros.
NICSP 30	Revelación de Riesgos de Instrumentos Financieros.
NICSP relacionadas con la Combinación de Negocios	
NICSP 6	Estados Financieros Consolidados y Separados.
NICSP 7	Inversiones en Asociadas.
NICSP 8	Participación en Negocios Conjuntos.
NICSP 20	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas
NICSP relacionadas con las Operaciones de Apoyo.	
NICSP 19	Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.
NICSP 22	Revelaciones de Información Financiera sobre el Sector Gubernamental.
NICSP 25	Beneficios de Personas.
NICSP relacionadas con la Fluctuación de Precios	
NICSP 4	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.
NICSP 10	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.

Fuente: Elaboración Propia (2016), a partir de Téllez (2013).

Entidades Piloto

Durante el año 2011, en una primera etapa, se conformó un grupo de servicios, los cuáles reciben el nombre de “entidades piloto”, quienes tienen como función ser contraparte de la Contraloría en el análisis y evaluación del cambio normativo.

La actual normativa que rige al Sistema de Contabilidad General de la Nación se encuentra contemplada en la resolución en estudio emitida por la Contraloría General de la República, la cual tiene por objeto actualizar las normas del SICOGEN con los estándares internacionales de contabilidad pública, así como también, con las nuevas prácticas administrativas y comerciales, y, en concordancia con las disposiciones legales vigentes. En este texto normativo se recogen las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) emitidas por la IFAC, a través del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB).

Contraloría General de la República de Chile

Como se señaló anteriormente, la Contraloría General de la República, como órgano regulador de la administración del Estado, le corresponde, entre otras funciones, llevar la Contabilidad General de la Nación, de acuerdo con lo establecido en la Constitución Política del Estado y lo regulado en la Ley Orgánica, N°10.336.

En este contexto, al Organismo Contralor le corresponde ejercer un rol fundamentalmente normativo que se traduce en la fijación de un marco doctrinario de carácter general, principios, normas y procedimientos técnicos, como asimismo, le cabe realizar el control y la supervisión técnica de las unidades de contabilidad de los servicios e instituciones públicas, en armonía con los principios de control interno que permitan asegurar la confiabilidad de los registros e informes contables y el cumplimiento de la normativa vigente.

Resolución N°16 de febrero de 2015, emitida por la Contraloría General de la República

Como se ha mencionado anteriormente, Chile ha decidido efectuar una adopción indirecta de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público y, producto de ello, la Contraloría General de la República realizó un proceso de actualización de la normativa contable vigente, de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) a través del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB), con el propósito de avanzar en materia de rendición de cuentas, transparencia y comparabilidad, fijando criterios comunes y uniformes a nivel nacional.

Como resultado de esta actualización, nació la Resolución N°16, de fecha 16 de febrero del 2015, en la cual se establecen las bases y procedimientos para llevar la Contabilidad General de la Nación, como lo son:

Marco Conceptual

Respecto al marco conceptual, que se encuentra en la Resolución N°16 de la CGR (2015), es apropiado definirlo como aquel conjunto de conceptos básicos definido para que pueda ser utilizado como una base para la creación y desarrollo de las normas específicas, y para contribuir con el análisis y solución de las nuevas realidades o hechos económicos que se puedan conocer durante la confección de los estados financieros.

- **Entidad Contable**

Se entenderá por Entidad Contable a cada servicio u organismo público que administre recursos y obligaciones del Estado, constituye una unidad contable independiente con derechos, atribuciones y deberes propios, los que en conjunto conforman el ente contable.

- **Objetivos y Usuarios de la Información Financiera**

La información financiera de las entidades del sector público tiene como objetivo proporcionar información sobre la entidad que sea útil para los usuarios de los estados financieros a efectos de rendición de cuentas y

toma de decisiones. La información debe resultar útil para los usuarios con el objeto de determinar la capacidad de la entidad para cumplir adecuadamente sus objetivos, apoyar la evaluación de sus operaciones, favorecer el interés de los usuarios en la rendición de cuentas y facilitar la evaluación de los logros alcanzados.

- **Información proporcionada por los Estados Financieros**

La información sobre la situación financiera de una entidad pública permite a los usuarios identificar los recursos económicos que esta controla, la estructura de sus fuentes de financiamiento, la liquidez y solvencia. La información sobre los resultados de la entidad indica los gastos en que se ha incurrido para proveer los bienes y servicios, y los ingresos con que se han financiado los mismos y en qué medida estos han sido suficientes para cubrir aquellos.

Características Cualitativas de la Información Financiera

Las Características Cualitativas corresponden a la serie de atributos que hacen que la información contenida en los estados financieros sea útil para los usuarios. La información financiera a presentar, debe cumplir con ciertas características que regulen su confección, es por ello que Téllez (2013) detalló cinco características, las cuales se mencionarán a continuación:

1. Relevancia de la Información

La información será relevante para los usuarios si éstos la pueden usar como ayuda para evaluar hechos pasados, presentes o futuros; o para confirmar o corregir observaciones que pudieran haber sido planteadas en evaluaciones anteriores. Para que la información sea relevante deberá, además, ser presentada con la debida oportunidad.

2. Comprensible

La información será comprensible cuando razonablemente se puede esperar que los usuarios entiendan su significado. Al efecto, debe presumirse que los usuarios tienen un conocimiento general o cercano con la naturaleza y actividades de la entidad gestora, como también respecto del entorno en que ella opera, así como de contabilidad, por lo que la información proporcionada debiera permitirles formarse una impresión, a lo menos moderada, en relación con los datos y notas que se le presenten.

3. Representación Fiel

Para ser útil, la información financiera debe ser una representación fiel de los hechos económicos y de otro tipo que pueda representar. La

información será fiel cuando se presente la verdadera esencia de las transacciones y no distorsione la naturaleza del hecho económico que expone y se alcanza cuando la descripción del hecho es completa, neutral y libre de error significativo. La información presentada en los estados financieros deberá reflejar todas las operaciones y hechos económicos del periodo al que corresponde, dentro de los límites de su importancia o materialidad relativa y el costo involucrado.

4. Comparable

La información será comparable cuando permita a los usuarios identificar similitudes y diferencias entre dos conjuntos de hechos económicos. Esta característica no es una cualidad de un elemento individual de información, sino más bien un atributo de la relación entre dos o más partidas de información.

5. Verificabilidad

Este principio es la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los hechos económicos y de otro tipo que propone representar, para esto, deben ser transparentes las suposiciones que subyacen en la información revelada, las metodologías adoptadas para reunir esa información y los factores y circunstancias que apoyan las opiniones expresadas o reveladas.

- **Elementos de los Estados Financieros**

Con el propósito de lograr los objetivos que tiene la información contable, los estados financieros deben proporcionar necesariamente datos o antecedentes sobre los siguientes elementos: Activos, pasivos, patrimonio, ingresos patrimoniales, gastos patrimoniales, ingresos presupuestarios y gastos presupuestarios.

- **Reconocimiento contable de los Activos en los Estados Financiero**

Un registro o reconocimiento contable es el proceso mediante el cual se incorpora una partida a los estados financieros, previa verificación que esta cumple con la correspondiente definición y con las características cualitativas de la información, según corresponda. Es de suma importancia que todos los hechos económicos deban ser registrados en orden cronológico y cumpliendo la característica de oportuna.

Los activos se deben reconocer en el balance cuando sea probable que la entidad obtenga, a partir de los mismos, beneficios económicos o un potencial de servicio en el futuro; y su valor pueda medirse con fiabilidad.

El registro de un activo debe realizarse cuando, cumpliendo con las condiciones anteriores, se perfeccione la transacción, de manera que la entidad adquiera el derecho a utilizarlo. El reconocimiento contable de un activo implica también el

reconocimiento simultaneo de un pasivo, o un ingreso, o bien la disminución de otro activo, o el incremento del patrimonio neto.

- **Criterios de Valorización relacionados con el Activo**

La valorización es el proceso por el cual se asigna un valor monetario a cada elemento de los estados financieros, sin embargo, atendiendo a que un solo criterio no satisface íntegramente todos los objetivos posibles ni permite alcanzar niveles máximos de utilidad en relación con la rendición de cuentas y la toma de decisiones, se han considerado diferentes criterios de valorización, como lo son:

1. **Precio de Adquisición:** Es la suma en efectivo u otros activos, pagada o que la entidad se ha comprometido a pagar, así como cualquier costo directamente relacionado con la compra o puesta en condiciones de servicio del activo para el uso al que está destinado.
2. **Valor Razonable:** Es la cantidad por la que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en condiciones de independencia mutua. La definición de valor razonable incorpora el principio de gestión continuada, y, por lo tanto, no es la cantidad que se recibiría en una transacción forzada. En caso de existir el precio de cotización, debe primar este con respecto al valor razonable.
3. **Valor Realizable Neto:** Es la cantidad que se puede obtener por su venta en el mercado, de manera natural o no forzada, menos los costos estimados necesarios para llevar a cabo la venta, intercambio o distribución y, en el caso de los productos en proceso, los costos estimados para terminar su producción o construcción.
4. **Costo Corriente de Reposición:** Es aquel en que la entidad incurriría al adquirir el activo en la fecha de presentación.
5. **Valor de Uso:** Es el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de la utilización del activo en el curso normal de la actividad de la entidad y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición.
6. **Monto Recuperable:** Es el monto que resulte mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor de uso.
7. **Valor Actual de un Activo:** Es el monto de los flujos de efectivo a recibir, respectivamente, en el curso normal de la actividad de la entidad, actualizados a una tasa de descuento adecuada.
8. **Costo Amortizado de un Activo Financiero:** Es aquel monto por el cual

un activo fue inicialmente valorizado, menos los reembolsos del principal que se hubieran cobrado, más la parte imputada en los resultados del ejercicio, mediante el método de la tasa de interés efectiva, sobre la diferencia entre el monto inicial y el valor de reembolso y menos cualquier reducción de valor por deterioro.

9. **Costos de Transacción atribuibles a un Activo Financiero:** Son los gastos que se pueden atribuir directamente a la adquisición o enajenación de un activo financiero, en los cuales no se habría incurrido si la entidad no hubiese realizado dicha transacción, como lo son los honorarios pagados a intermediarios, gastos notariales, entre otros.
10. **Valor Contable o Valor Libro:** Es el monto por el que un activo se encuentra registrado en el balance, menos la depreciación o amortización acumulada y cualquier deterioro reconocido.
11. **Valor Residual de un Activo:** Es la cantidad que la entidad podría obtener actualmente por su venta u otra forma de disposición, menos los costos estimados para realizar esta, si el activo hubiese alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Bienes de Uso

Se entiende por bienes de uso aquellos activos tangibles, muebles e inmuebles, que poseen las entidades para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, o para propósito administrativos o para arrendarlos a terceros en caso de bienes muebles, que se espera que se utilicen durante más de un periodo contable.

- **Valorización Inicial**

Los bienes de uso que cumplan con las condiciones necesarias para ser reconocido como un activo, se valorizan por su costo de adquisición, excepto aquellos activos adquiridos a través de una transacción sin contraprestación, como es el caso de la:

1. **Reasignación:** Su costo será el valor libro del activo registrado en la entidad de origen, más los gastos necesarios hasta que los bienes se encuentren en condiciones de ser utilizados.
2. **Donación:** El costo del activo será el valor razonable de este a la fecha de adquisición. En el caso de desconocerse el valor asignado por el donante, el costo en el caso de los bienes muebles será el valor de reposición y en el caso de los bienes inmuebles, el costo será el valor de avalúo fiscal o valor de tasación proporcionado por un profesional u organismo competente.

En cuanto a los elementos del costo se puede distinguir:

1. **El precio de adquisición**, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.
2. **Los costos directamente relacionados con la ubicación del activo** en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar, tales como: costos de traslado, costos de instalación, entre otros. Los desembolsos que no están directamente relacionados se consideran gastos.
3. **El valor actual de los costos de desmantelamiento y la rehabilitación del lugar** donde está ubicado el bien de uso, siempre que la obligación se haya establecido mediante una norma legal o contractual, debiendo reconocerse una provisión, de acuerdo a lo establecido en la norma de provisiones.

- **Erogaciones Capitalizables**

Con posterioridad al registro inicial del activo, los egresos por causa de reparaciones, mejoras y adiciones que aumenten en forma sustancial la vida útil, o capacidad productiva o eficiencia original pasan a constituir incrementos del activo principal, siempre y cuando el egreso sea superior a las tres unidades monetarias mensuales, en caso contrario, se registra como gastos.

- **Valorización Posterior**

Una vez que un elemento del bien de uso se ha reconocido como activo, se registra por su valor inicial incrementado por todas las erogaciones capitalizables en que se incurran menos de la depreciación acumulada y el valor del deterioro a lo largo de su vida útil.

- **Depreciación**

Se entiende por depreciación a la disminución regular del potencial de servicio de un bien de uso originada por su utilización, obsolescencia regular o antigüedad del mismo. Esta afecta al valor contable del activo y se efectúa anualmente en función de la vida útil para lo cual la Contraloría General de la República dispone una tabla referencial, sin perjuicio que cualquier entidad podrá establecer formalmente su propia tabla de vida útil, en base a una metodología apropiada.

- **Disminuciones y Baja de Bienes**

Las disminuciones de bienes de uso se contabilizan al valor libro existente al momento de originarse la operación.

Un bien de uso se dará de baja en cuentas: En caso de venta, permuta, reasignación o donación. Y cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros o

potencial de servicio por su uso o disposición por otra vía.

- **Deterioro**

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

- **Reversión de las Pérdidas por Deterioros de un Activo**

La entidad debe evaluar al final de cada periodo sobre el que se informa si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro de un activo ya no existe o ha disminuido. Si así fuera, deberá reconocer una reversión del deterioro contabilizado en ejercicios anteriores cuando el valor recuperable es superior a su valor contable. Dicho ajuste se contabilizará en cuentas separadas, del mismo modo que el deterioro, y en los resultados del ejercicio. Asimismo, la reversión por deterioro no podrá hacer que el valor del bien supere su valor original.

Servicios Públicos

Según el artículo 28 del DFL 1 – 19653, los servicios públicos son órganos administrativos encargados de satisfacer necesidades colectivas, de manera regular y continúa. Estarán sometidos a la dependencia o supervigilancia del Presidente de la República a través de los respectivos ministerios, cuyas políticas, planes y programas les corresponderá aplicar.

Además, cabe señalar que los servicios públicos se pueden clasificar en centralizados y descentralizados.

Los servicios públicos centralizados actuarán bajo la personalidad jurídica y con los bienes y recursos del fisco y estarán sometidos a la dependencia del Presidente de la República a través de los ministerios correspondientes.

Los servicios públicos descentralizados actuarán con la personalidad jurídica y el patrimonio propio que la ley les asigne y estarán sometidos a la supervigilancia del Presidente de la República. La descentralización puede ser funcional o territorial.

Los Servicios Públicos tienen como finalidad satisfacer las necesidades públicas, es decir, necesidades de interés general que sólo pueden ser cubiertas por una administración del Estado, como lo es la defensa de la nación y la justicia, entre otros. Existen también, necesidades colectivas de la nación como la salud, el transporte y la educación, que pudiendo ser cubiertas por una administración pública, pueden ser cubiertas por “particulares privados” sujetándolos al cumplimiento de ciertas condiciones que el Estado establezca.

Diferencias entre el Oficio N° 60.820 y las NICSP

A continuación, se presenta el *Cuadro N°2*, donde se realiza una comparación del oficio N° 60.820, el cual regulaba la contabilidad del sector público antes de la implementación de la Resolución N°16, con las NICSP - CGR, tomando en cuenta aspectos como el concepto, umbral de reconocimiento, separación de componentes, valorización inicial, erogaciones capitalizables, valorización posterior, depreciación, deterioro y lo que respecta a bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural.

Cuadro N°2: Comparación entre el Oficio N° 60.820 y las NICSP

CONCEPTO	
Oficio N° 60.820/2005	NICSP – CGR
Comprende los bienes muebles e inmuebles que se adquieran para ser usados en la producción o para fines administrativos y que se espera utilizarlos más de un período contable	Se definen en los términos que establecen la normativa vigente, con el alcance siguiente: Se capitalizan o activan los bienes de beneficio público, tales como la Infraestructura Pública entre otros.
UMBRAL DE RECONOCIMIENTO	
Oficio N° 60.820/2005	NICSP – CGR
Conforme a la norma de adquisición de bienes de uso, cada entidad determina conforme al principio de materialidad e importancia relativa qué bienes muebles, se deben reconocer como activos y cuáles como gastos patrimoniales.	Los bienes de uso muebles son activados cuando su costo unitario de adquisición sea mayor o igual a 3 unidades tributarias mensuales (UTM). Aquellos bienes que sean inferiores a este monto deberán considerarse como gasto del ejercicio.
SEPARACIÓN DE COMPONENTES	
Oficio N° 60.820/2005	NICSP – CGR
No existe el concepto	Para determinados activos tales como edificaciones, buques, aeronaves y equipos de mayor complejidad, entre otros, sus componentes principales se podrán contabilizar en forma separada si sus costos son significativos y tienen vidas útiles claramente diferentes a la del activo al que están relacionados.
VALORIZACION INICIAL	
Oficio N° 60.820/2005	NICSP – CGR
Los bienes de uso incorporados por operaciones de compra se contabilizan al valor de adquisición, más todos los gastos inherentes a la transacción hasta que los bienes se encuentren en condiciones de ser usados. Se especifica el criterio de valorización para la donación, permuta, expropiación, destinación, y comodato de bienes.	Se define en mismos términos que establece la antigua normativa con el siguiente alcance: - Se incluyen los costos de desmantelamiento, si existe la obligación en una norma legal o contractual y se reconoce una provisión. - No se capitaliza los gastos financieros asociados a la adquisición de los bienes.

EROGACIONES CAPITALIZABLES	
Oficio N° 60.820/2005	NICSP – CGR
Los desembolsos por conceptos de reposiciones vitales, reparaciones extraordinarias, mejoras y adiciones que aumenten la vida útil del bien, o incrementen su capacidad productiva o eficiencia original, incrementan el costo de los bienes.	Se mantiene lo que establece la antigua normativa, pero se precisa su aplicación cuando las operaciones implican sustitución de elementos del bien.
VALORIZACIÓN POSTERIOR	
Oficio N° 60.820/2005	NICSP – CGR
<ul style="list-style-type: none">- Los bienes se valorizan por su valor inicial, incrementado por las erogaciones capitalizables, menos la depreciación acumulada.- Incluye la actualización.	<ul style="list-style-type: none">Se define en los términos que establece la normativa anterior, con el siguiente alcance:- Se incluye el monto acumulado de pérdidas por deterioro.- No se aplica actualización de los bienes.
DEPRECIACIÓN	
Oficio N° 60.820/2005	NICSP – CGR
<ul style="list-style-type: none">- Se deprecian los bienes que provienen del ejercicio anterior y los adquiridos en el primer semestre del año en curso.- El monto sujeto a depreciación es el valor libro actualizado del bien.	<ul style="list-style-type: none">- Se deprecian los bienes a partir del momento en que estén disponible para su uso.- El monto sujeto a depreciación es el valor libro del bien deducido por las pérdidas por deterioro.- Método de depreciación constante o lineal, con la opción de pedir autorización a la CGR para ocupar un método distinto.
DETERIORO	
Oficio N° 60.820/2005	NICSP – CGR
<ul style="list-style-type: none">- No existe el concepto	<ul style="list-style-type: none">- Deterioro del valor es una pérdida en el potencial de servicio, diferente del reconocimiento anual de la pérdida por depreciación, que se efectúa de manera excepcional.- Deberá contabilizarse cuando el valor libro del activo exceda en forma significativa a su monto recuperable. Si el exceso es mayor a 15 UTM se debe solicitar autorización a la Contraloría General de la República.
BIENES DEL PATRIMONIO HISTORICO, ARTISTICO Y/O CULTURAL	
Oficio N° 60.820/2005	NICSP – CGR
<ul style="list-style-type: none">- El concepto existe solamente para las obras de arte.	<ul style="list-style-type: none">- Los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural comprenden los bienes muebles e inmuebles de interés artístico, histórico, científico, etc.- Es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales, históricos o artísticos, quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado.- Si no se puede obtener un valor fiable de los bienes, estos serán objeto de registro a \$ 1.

Fuente: Elaboración Propia (2016), a partir del documento “Avance del Proyecto de Convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público”, CGR (2014).

Diferencias entre la NICSP 17 y la NIC 16

A continuación, se presenta el *Cuadro N°3*, donde se realiza una comparación de la NICSP 17, con la NIC 16, tomando en cuenta aspectos como el costo inicial, modelo de la revaluación, reevaluaciones, bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural, disposiciones transitorias y la información a revelar.

Cuadro N°3: Comparación entre la NICSP 17 y la NIC 16

COSTO INICIAL	
NICSP 17	NIC 16
- Establece que cuando un activo es adquirido por un costo nulo o insignificante, su costo es su valor razonable en la fecha de adquisición.	- Todos los elementos adquiridos pertenecientes a la Propiedad, Planta y Equipo serán valorizados por su costo.
MODELO DE LA REVALUACION	
NICSP 17	NIC 16
- La NICSP N°17 no incluye este requerimiento.	- Cuando se valorizan los activos por su valor revaluado, se debe informar sobre su costo histórico equivalente.
REVALUACIONES	
NICSP 17	NIC 16
- Los incrementos o disminuciones de revaluación pueden compensarse para cada clase de activo.	- Los aumentos o disminuciones de revaluación sólo pueden compensarse para cada elemento individualmente.
BIENES DEL PATRIMONIO HISTORICO, ARTÍSTICO Y CULTURAL	
NICSP 17	NIC 16
- No exige ni prohíbe el reconocimiento de los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural, pero si una entidad los reconoce, debe cumplir con los requerimientos de revelación de información sobre ellos.	- No tiene exclusión similar.
DISPOSICIONES TRANSITORIAS	
NICSP 17	NIC 16
- Contiene disposiciones transitorias que permiten a las entidades no reconocer Propiedad, planta y equipo para los períodos contables que comienzan dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se adoptó por primera vez la presente Norma. Las disposiciones transitorias también permiten a las entidades reconocer Propiedad, planta y equipo por su valor razonable la primera vez que se adopta esta Norma.	- No incluye disposiciones transitorias.
INFORMACION A REVELAR	
NICSP 17	NIC 16
- No permite excepciones respecto a los requerimientos de información comparativa a revelar por los Estados Financieros.	- Si permite la excepción respecto a los requerimientos de información comparativa a revelar por los Estados Financieros.

Fuente: Elaboración Propia (2016), a partir de la NICSP N°17 (2002), y la NIC N°16 (2005).

PROPUESTA METODOLÓGICA

El presente estudio es una investigación Cualitativa, de tipo estudios de casos, el que se desarrolló en seis etapas.

La primera relacionada con la - Recopilación de antecedentes – donde se revisaron textos, artículos de revistas, páginas web, tesis, relacionados con el tema investigado. La segunda – Sistematización de la información recopilada y determinación de los sujetos del estudio – acá se ordenaron los antecedentes recopilados en narrativas, figuras y cuadros, además se definieron los criterios para seleccionar al servicio público en estudio y a los sujetos que participaron de esta investigación. La tercera -Aplicación de la técnica de recogida de datos y criterios de calidad - La técnica de recogida de datos aplicada es el análisis de información recopilada mediante la realización de una entrevistas semi-estructurada a los sujetos seleccionados, y la elaboración de una Matriz MEFI, las cuales cumplieron con los criterios de credibilidad (revisión y aprobación por parte de los entrevistados), confirmabilidad (contraposición de las opiniones de los actores que forman parte de la investigación), transferencia (descripción del contexto y caracterización de los sujetos entrevistados) y fiabilidad (validación por parte de juicios de expertos), siguiendo la ruta de las entrevistas respectivas. - Análisis y de Discusión de Resultados obtenidos, se contrasta con la recogida de datos mediante las entrevistas y análisis documental realizándose una discusión de información pudiendo analizar la información para compararlos y contrastarlos entre sí.

La discusión corresponde al análisis comparativo entre los resultados obtenidos de las opiniones vertidas por los expertos. Finalmente, la última etapa correspondió a la obtención de las Conclusiones, referida a los resultados finales de la investigación, en función de los objetivos propuestos en la investigación.

ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

La selección del Servicio Público en estudio, fue realizada por conveniencia, ya que estuvo dispuesto a la entrega de la información necesaria para cumplir con los objetivos propuestos. Las entrevistas fueron dirigidas al personal del Servicio Público en estudio, como lo fue el Jefe del Departamento de Control y Normativa Contable y al que trabaja directamente en el Proceso de Levantamiento de los Bienes de Uso dependiente del Departamento de Gestión de Información Logística de la Dirección General de los Servicios; quienes en diferentes reuniones expusieron la situación actual de implementación de las NICSP en la Institución; las principales dificultades que han enfrentado en este proceso; las fortalezas y debilidades que se generaron entre otros factores importantes que han influido en el proceso de convergencia.

Las personas entrevistadas indican que el Servicio Público en estudio comenzó a implementar la Resolución N° 16 de la CGR a contar del 01 de enero del 2016, cuya entidad que fue sujeto de estudio, se encontraba a partir del año 2012 designada como entidad piloto por parte de la Contraloría General de la República para este proceso de convergencia.

Las capacitaciones se llevaron a cabo por la Contraloría General de la República, como por otros entes del sector privado como los son consultoras externas y también organizaciones de educación superior, y también por medio del Departamento de Control y Normativa Contable del Servicio Público en estudio.

En relación a la conformidad de las capacitaciones recibidas, tanto internas como externas, el personal se encuentra medianamente favorecidos por estas capacitaciones, ya que como esta institución fue considerada entidad piloto en el año 2012, la Contraloría General de la República tomó como ejemplo diversas situaciones que afectaban la contabilidad de este Servicio Público, por lo que, al no tener una base sólida, no se podía dar respuestas a interrogantes originadas por diversas áreas.

Las dificultades que se generaron durante el proceso de implementación de la Resolución N°16 de la CGR fue principalmente el levantamiento de los activos fijos, como también trabajar con distintas contabilidades dentro del Servicio Público, como lo son la Ley Reservada del Cobre; la Ley de Fondo Rotativo de Abastecimiento; y la Ley de Presupuesto. Es por ello, que se deduce como otra dificultad la de tener activos fijos asignados por el Estado, en especial edificaciones y terrenos sin un documento que respalde que fueron asignados al Servicio Público en estudio, y también la ausencia de roles para conocer su avalúo fiscal.

En cuanto a los Bienes de Uso, que se encuentran totalmente depreciados, como lo son edificaciones; predios; monumentos; museos; buques; entre otros, se les practicó una tasación, para que estos bienes que se encuentran a un peso en la contabilidad, se le otorgue un valor razonable. Al obtener un valor razonable, se asignaron nuevas vidas útiles a los bienes.

Finalmente, en cuanto a la etapa del proceso de implementación de la Resolución N°16/2015 CGR, actualmente se encuentran en estado de depuración de diversos bienes, sin embargo, algunos de ellos aún no ingresan a este proceso, como es el caso de algunos bienes raíces los cuales fueron postergados para una tercera etapa. Esto debido a su complejidad, la cual es originada por las diversas tasaciones que se deben realizar a predios, ya que algunos se encuentran muy alejados, como son el caso de predios de entrenamiento naval o casos de islas que se encuentran en el extremo sur de Chile.

Para la levantar las fortalezas y debilidades del servicio público en estudio, frente la aplicación de la Resolución N°16, se confeccionó una Matriz MEFI, tal como se aprecia en el *Cuadro N°4*, la cual arroja un promedio de 2.72, lo que significa que está por sobre la media estadística.

Cuadro N° 4: Matriz de Evaluación de Factores Internos

FACTOR INTERNO CLAVE	PONDERACIÓN	CLASIFICACIÓN	RESULTADO PONDERADO
FORTALEZAS			
1. Buena disposición frente a las capacitaciones en la NICSP por parte del personal.	0.09	4	0.36
2. Estructura definida de la División de Finanzas y del Departamento de Información Logística.	0.02	3	0.06
3. El personal cuenta con Información disponible y oportuna sobre la Norma para enfrentar la implementación.	0.06	4	0.24
4. Existencia de un departamento especializado para la implementación de las NICSP respecto a los Bienes de Uso.	0.04	3	0.12
5. Capacitaciones Internas y externas relacionada con NICSP, realizadas por la entidad y externos.	0.15	4	0.60
6. Existencia de Software Contable adecuado para llevar a cabo registros, de acuerdo a los estándares de NICSP.	0.13	4	0.52
7. Implementación de las NICSP estrictamente de acuerdo a las normas impartidas por la CGR.	0.05	4	0.20
8. Disponibilidad del Líder para contestar Interrogantes al Personal que lleva el Proceso de Implementación.	0.04	3	0.12
DEBILIDADES			
1. Falta de personal con conocimientos en Bienes de Uso.	0.10	1	0.10
2. Falta de Registros Contables adecuados.	0.15	1	0.15
3. Restructuraciones de Oficinas.	0.01	2	0.02
4. Existencia de una gran resistencia al cambio por parte del personal del Servicio Público.	0.04	1	0.04
FACTOR INTERNO CLAVE	PONDERACIÓN	CLASIFICACIÓN	RESULTADO PONDERADO
FORTALEZAS			
5. Importancia que da el Personal de la Institución al Proceso de Implementación NICSP.	0.03	2	0.06
6. Falta de integración entre la información presupuestaria y contable.	0.05	1	0.05
7. Falta de estructuras claras y equiparables a los efectos de la consolidación en el Servicio Público.	0.03	2	0.06
8. Insuficiente auditoría a los Estados Financieros anteriores.	0.01	2	0.02
TOTALES	1.00	-	2.72

Fuente: Elaboración Propia (2016), a partir de David, R. (2003)

Finalmente se lograron determinar los efectos que provocaron en el Patrimonio la aplicación de las NICSP, específicamente de la Resolución N° 16/2015 CGR, respecto a los Bienes de Uso, los entrevistados indicaron que: “Había mucha información de propiedad, planta y equipo que estaba desactualizada, bienes que estaban registrados a un peso, bienes que no estaban controlados, bienes que en el sector público no se conocen muy bien de quien son, si son de Bienes Nacionales, si son de la Armada, o si son de patrimonio de afectación fiscal o si fueron adquiridos por una repartición en forma particular. Entonces dado ese escenario, el mayor impacto que ha tenido la implementación de las NICSP es en el activo fijo”.

Si bien, existe efecto positivo en el patrimonio en el caso de las revaluaciones de algunos activos fijos, particularmente en la primera aplicación y específicamente en los bienes raíces; también puede existir una variación negativa del patrimonio, en una menor medida en comparación a las variaciones positivas, esto debido al efecto de la eliminación de la corrección monetaria que trae la aplicación de la nueva normativa.

CONCLUSIONES

La Institución en estudio, se consideró como entidad piloto, a partir del año que lo indicaba el organismo fiscalizador en la implementación de las NICSP, demostrando que ha sido capaz de llevar a cabo este proceso correctamente, mediante la capacitación del personal y sus reiteradas consultas a la CGR sobre nuevos procedimientos o distintos de los habituales para poder aclarar dudas, y poder presentar información útil y relevante para los usuarios.

El resultado ponderado de esta matriz MEFI fue de 2.72. Este factor quiere decir que el Servicio Público se encuentra sobre la media, lo que indica que existen más fortalezas que debilidades, dentro de las cuales se destaca que su mayor fortaleza es la capacitación tanto internas como externas sobre las NICSP, realizadas por la Contraloría General de la República, consultoras privadas; como también resulta de suma importancia que dicho Servicio Público haya realizado capacitaciones dentro de su misma organización, como lo es en el caso de que el Departamento de Control y Normativa Contable aclarara dudas respecto al proceso de implementación de la Resolución N° 16/2015, como también de la realización de reuniones entre distintas áreas, tratando de responder y orientar las interrogantes generadas por otras reparticiones. La segunda fortaleza destacada fue la existencia de software contables homologados para llevar a cabo los registros contables de la institución de acuerdo a los estándares de NICSP.

La principal debilidad detectado en el organismo público en estudio fue la falta de registros contables adecuados, esto quiere decir, que no se encontraban tanto registros como documentos legales que respaldaran la propiedad y existencia

de los diversos bienes que mantiene la institución. Lo anterior en su momento generó algún inconveniente en lo que respecta a la valorización de los Bienes de Uso, incurriendo en gastos para conseguir un valor fiable y razonable sobre las tasaciones de activos de carácter internos en la Institución actualizando los sistemas logístico y contable.

Finalmente se puede señalar que este Servicio Público si tuvo efectos en el patrimonio por la implementación de la Resolución N° 16/2015 CGR, esto debido a que se tuvieron que realizar retasaciones técnicas de algunos bienes del activo fijo, por lo que se ocasionaron una variación positiva del Patrimonio y que la variación negativa se generará por la ausencia de la Corrección Monetaria en los Estados Financieros. La variación que experimente el patrimonio, será más significativa en lo que respecta al primer año del proceso de implementación, esto porque se detectaron una gran cantidad de bienes que no se encontraban registrados en la contabilidad o que se encontraban totalmente depreciados, por lo que al momento de regularizarlos se generaron revaluaciones, lo que alteró el Patrimonio de la Institución aumentándolo de manera considerable. Mencionar además que en el segundo año tras implementar la contabilidad de los servicios públicos bajo NICSP se espera que el Patrimonio del servicio no aumente de forma considerable, esto debido a que ya se practicaron las revaluaciones de los Bienes de Uso más significativos que en un inicio generaron las variaciones de patrimonio experimentadas.

BIBLIOGRAFÍA

- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (s/f). Ley N°18.046, sobre Sociedades Anónimas. Recuperado el 13 de octubre de 2016 de <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=29473>
- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2000). Texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil; de la Ley N°4.808, sobre Registro Civil; de la Ley N°17.344; de la Ley N°16.618, Ley de Menores; de la Ley N°14.908 y de la Ley N°16.271, de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. Recuperado el 13 de octubre de 2016, de <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=172986>
- Camus, J. (s/f). Evolución del Gobierno Corporativo de las Sociedades Anónimas Locales y el Rol de la Bolsa. Seminario de Gobiernos Corporativos. Pontifica Universidad Católica de Chile. Recuperado el 9 de mayo de 2016 de <http://www.bolsadesantiago.com/Biblioteca%20BCS/Charla%20Gobiernos%20Corporativos,%20Juan%20Andr%C3%A9s%20Camus.pdf>
- El Mostrador (2015). Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. Recuperado el 29 de abril de 2016 de <http://www.elmostrador.cl/noticias/opinion/2015/11/23/los-gobiernoscorporativos/>
- Leyton, L. (2013). Revista Retailing. Santiago, Chile.
- Lucchini, F. (2010). Desarrollo de una Metodología para el Análisis del Comportamiento de la Industria del Retail en Chile. Memoria para optar al título de Ingeniero Civil Industrial. Departamento de Ingeniería Industrial. Facultad de Ciencias Físicas y Matemáticas. Universidad de Chile. Recuperado el 29 de octubre de 2016 de http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/103778/cf-lucchini_fa.pdf?sequence=3&isAllowed=y
- Pavez, C. (2015, diciembre 16). Fortaleciendo el Estándar de los Gobiernos Corporativos en Chile. Seminario de Gobiernos Corporativos. ESE – Universidad de Los Andes. Recuperado el 8 de noviembre de 2016 de https://www.svs.cl/portal/prensa/604/articles-21653_doc_pdf.pdf
- Pwc (2016). Gobiernos Corporativos en Chile: Una mirada a la Implementación de la Norma de Carácter General N°385. Recuperado el 27 de julio de 2016 de <https://www.pwc.com/cl/es/publicaciones/assets/2016/Estudio-NCG-385-2-VF.pdf>
- SVS (2012). Norma de Carácter General N°341 para la Difusión de

Información respecto de los Estándares de Gobierno Corporativo adoptados por las Sociedades Anónimas Abiertas. Recuperado el 27 de julio de 2016 de https://www.svs.cl/normativa/ncg_341_2012.pdf

- SVS (2015). Norma de Carácter General N°385 para la Difusión de Información respecto de los Estándares de Gobierno Corporativo adoptados por las Sociedades Anónimas Abiertas. Recuperado el 27 de julio de 2016 de http://www.svs.cl/normativa/ncg_385_2015.pdf
- Wigodski S. y Zúñiga G. (2001). Gobierno Corporativo en Chile después de la Ley de Opas. Tesis para optar al grado de Magister de Gestión y Dirección de Empresas. Departamento de Ingeniería Industrial. Universidad de Chile. Recuperado el 5 de mayo de 2016 de <http://www.dii.uchile.cl/~ceges/publicaciones/ceges38.pdf>