



**FACULTAD CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORÍA**

TEMA A INVESTIGAR:

**LOS EFECTOS EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA DE CONTABILIDAD AL
SECTOR PUBLICO N° 32 CONCESION DE SERVICIOS ARREGLOS
OTORGANTE – EN LA PRESENTACION DE LA INFORMACION FINANCIERA
PARA LAS EMPRESAS PORTUARIAS DEL ESTADO DE CHILE.**

**Tesis para optar al Título de Contador Público Auditor y al Grado
de Licenciado en Sistemas de Información Financiera y Control
de Gestión.**

Tesista : JOSE MAURICIO ARAVENA ARAVENA

Profesor(a) Guía: GUILLERMO REBOLLEDO SANCHEZ.

VALPARAÍSO, Diciembre 2012

INDICE DE CONTENIDOS

RESUMEN.....	5
MARCO TEORICO.....	6
1. Antecedentes Generales.....	6
2. Oficio N°54977 de 2010: Inclusión Capitulo Quinto “Estado Financieros”.....	10
3. Adopción de NICSP en Chile.....	13
3.1 Normas internacionales de contabilidad.....	14
3.2 Normas internacionales de contabilidad Sector Publico.....	16
4 Modernización de los Puertos en Chile.....	24
4.1 Objetivos de la Modernización.....	24
4.2 Ley N° 19.542 Modernización del Sector Portuario.....	25
4.3 Formación de Empresas Portuarias.....	27
4.4 Proceso de Licitaciones Portuarias.....	28
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	29
OBJETIVOS.....	30
Objetivo General:.....	30
Objetivos Específicos:.....	30
METODOLOGIA.....	31
ETAPA 1 RECOPIACION DE LA INFORMACION.....	31
ETAPA 2: SISTEMATIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN.....	32
ETAPA 3: ELECCIÓN DE SUJETO DE INVESTIGACION.....	32
ETAPA 4: APLICACIÓN DE LA TÉCNICA DE RECOGIDA DE DATOS.....	33
ETAPA 5: CUANTIFICACION DE LOS EFECTOS EN LA APLICACIÓN DE LA IPSAS N° 32.....	33
ETAPA 6: ANALISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....	33
ANALISIS DE RESULTADOS.....	34
ANTECEDENTES GENERALES.....	34
1. El actual sistema contable, “Contabilidad Gubernamental”.....	34
2. Los efectos, implicancias y desafíos de las NICSP y en particular la NICSP 32....	37
3. La experiencia internacional como guía para la aplicación.....	43
4. Discrepancias operativas entre el sistema de contabilidad gubernamental yNICSP 44	
5. Problemáticas en la aplicación de la NICSP 32.....	46
DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....	50

1. Norma de contabilidad Gubernamental.	50
2. Análisis aplicación NICSP 32 en el sector portuario chileno.	53
3. Cuantificación de los Efectos contables en la aplicación de la NICSP N° 32 en las Empresas Portuarias Estatales de Chile.	58
4. Efectos asociados a la adopción de NICSP en Chile.....	60
4.1 Retos del estado Chileno.	62
4.2 Aspectos relevantes a considerar en la implementación de las NICSP	63
4.3 Cambios requeridos de los sistemas Informáticos.....	65
4.4 Proyecciones, Ventajas y Desventajas.....	69
5. Gestión de Cambio Organizacional.	70
5.1 Condiciones y factores favorables del proceso de implementación de la NICSP N° 32.	72
CONCLUSIONES.	77
BIBLIOGRAFIA.....	81
ANEXOS.....	83
Anexo N° 1 Preguntas Contraloría General de la Republica.....	84
Anexo N° 2 Entrevista completa realizada al secretario general de la OCDE publicada por el diario español EL PAIS.....	96
Anexo N° 3 Capitulo V Estados Financieros.....	99
Anexo N° 4 Norma Internacional de Contabilidad N° 32.....	100

RESUMEN.

Las empresas portuarias de Chile, organismos autónomos del Estado, durante el año 1998 enfrentaron un gran cambio normativo en conformidad a la ley 19.542 de modernización del Sector Portuario Estatal, en donde se entregan concesiones a diversos entes marítimos los cuales explotan los diversos puertos de nuestro país. Es por lo anterior que tiene gran importancia la realización de una evaluación de aplicabilidad de la norma IPSAS N° 32 “**Acuerdos de Servicios de Concesión: Otorgante**” emitida por la Federación Internacional de Contadores Públicos.

Bajo esta mirada existen terminales portuarios entregados en concesión bajo la normativa antes señalada, por lo cual los otorgantes de estas concesiones enfrentan la necesidad de determinar la aplicabilidad de la norma IPSA N° 32 en sus estados financieros. Para lograr alcanzar este objetivo es necesario que cuenten con herramientas que les permitan diagnosticar, interpretar y describir los efectos en sus estados financieros. Para esto, la presente tesis desarrolla el proceso levantamiento de información y requerimientos trascendentales para la correcta conversión a esta normativa, mediante el análisis de normativa pertinente, llevada a la realidad estatal, en el cual se describen, analizan y cuantifican los impactos en la implementación de la norma IPSAS N° 32 en las Empresas portuarias estatales.

A lo largo del presente estudio es posible verificar el impacto en los estados financieros de las entidades públicas, dada la adopción de la normativa internacional IPSAS N° 32, identificando aquellos aspectos críticos en la adopción y posterior implementación de esta normativa, como también los efectos y ajustes que esta aplicación traerá como consecuencia.

La presente tesis es una contribución metodológica, a las entidades y empresas públicas que tengan como obligación la implementación de las normas IPSAS, a través de la propuesta, la aplicación de estándares y procedimientos los cuales les permitirán realizar una adopción óptima y eficiente, mostrando en sus estados financieros la correcta valuación y contabilización de las concesiones públicas otorgadas.

MARCO TEORICO.

1. Antecedentes Generales

La necesidad de parte del gobierno chileno de establecer una imagen más confiable y transparente a la ciudadanía en el uso de los recursos públicos, se fundamenta en alcanzar el Bienestar Social, lo que ha llevado al desarrollo de un proceso de modernización del Estado, utilizando para ello diferentes medios normativos y tecnológicos, con el objetivo de eliminar los procedimientos burocráticos que caracterizaban al Sector Público y permitir la asignación y realización eficiente de los activos de la comunidad en manos de la administración pública.

Esta situación, ha llevado a la administración pública chilena en la última década a desarrollar una serie de cambios y reformas con el fin de consolidar una gestión pública que sirva como modelo en este ámbito, tanto a nivel latinoamericano como internacional.

Esta idea de modernización surge bajo el gobierno del presidente Eduardo Frei Ruiz-Tagle, mediante el cual se tomaron las primeras medidas para asegurar el buen funcionamiento del Estado y la eficacia de sus operaciones. Sin embargo, los primeros avances y resultados se han obtenido a partir de la reforma establecida en el año 2000, a través del Proyecto de Reforma y Modernización del Estado (PRYME) por voluntad del presidente Ricardo Lagos, orientada a la actualización del régimen normativo y la solución de los problemas de información en la mayoría de los servicios de la administración del Gobierno Central.

Las razones que impulsaron a las reformas de la administración pública están asociadas a las exigencias internacionales dirigidas a cambios en la normativa y en respuesta a los requerimientos establecidos en el Decreto Ley N° 1.263 de 1975, Ley de Administración Financiera del Estado, que no habían podido ser desarrolladas en su momento por insolvencias tecnológicas en la gestión pública.

Al respecto, la Ley de Administración Financiera, le ha permitido al gobierno chileno desarrollar el proceso de modernización de una manera más favorable, al separar las funciones establecidas en el régimen financiero, centralizando las materias normativa y

de regulación en las Entidades Fiscalizadoras, y descentralizando la parte operativa a nivel de cada uno de los servicios e instituciones del sector público.

Finalmente, en el año 2000 la Contraloría General de la República y la Dirección de Presupuesto del Ministerio de Hacienda formalizaron una alianza estratégica, cuyo objetivo principal fue establecer los instrumentos y las bases normativas que permitiera generar un sistema de información integral, único y uniforme de apoyo a la gestión financiera del Estado, especialmente, en cuanto a las condiciones de oportunidad y calidad de la información presupuestaria y contable para una mejor administración y control de las finanzas públicas.(Carrillo E. , 2003)

Esta alianza ha permitido al gobierno chileno desarrollar una serie de herramientas e instrumentos, tanto normativos como tecnológicos con el fin de alcanzar las diferentes metas alrededor de este proceso.

El Gobierno Chileno, a lo largo de las últimas décadas, ha desarrollado un proceso de cambios y modernización del Estado, con el fin de lograr una gestión más eficiente de los recursos públicos, entregar información más transparente y una participación más activa de la sociedad en la administración del Estado. Desarrollando para ello, diferentes proyectos y sistemas tecnológicos que permitan establecer una base más efectiva y proactiva, eliminando métodos burocráticos e ineficientes. Dentro de este contexto nace el Proyecto de Reforma y Modernización del Estado (PRYME) que persigue el objetivo de: “Contribuir a una gestión más eficiente, transparente y participativa de la administración del Estado, a través de incentivar en los servicios públicos la incorporación de prácticas, herramientas y tecnologías de información que contribuyan al mejoramiento de la producción de bienes y servicios”.(presupuesto, 2012)

Este proyecto actualmente se ha focalizado al sistema de Gobierno Electrónico, entendiéndose como tal a: “El uso de tecnologías de información y comunicaciones (TIC) que realizan los órganos de la administración como una herramienta más de la modernización de la gestión pública, para mejorar los servicios e información ofrecidos a los ciudadanos, aumentar la eficiencia y la eficacia de la gestión pública e incrementar sustantivamente la transparencia del sector público y la participación de los ciudadanos”

Este medio ha traído consigo varias ventajas para el Gobierno y la ciudadanía, entre ellas, simplificar trámites y entregar un servicio de mejor calidad, además de permitir el

libre acceso para toda la sociedad. De esta manera, se han cumplido los objetivos principales de transparencia, participación y eficiencia.

Este sistema ha permitido establecer una gestión más eficiente de la información que emiten los diferentes organismos gubernamentales, logrando una actuación por parte del Estado más proactiva frente a las desviaciones de lo real con lo presupuestado.

Por otra parte, la responsabilidad principal que tiene el Estado es planificar y utilizar de la manera más eficaz y eficiente los recursos que posee el país y la sociedad en su conjunto, con el objetivo de satisfacer las necesidades generales y específicas de ésta, es decir, alcanzar los requerimientos y las exigencias que están ligadas al bienestar social.(Contraloría General de la República)

Debido a la globalización e internacionalización de las economías, requiere que las operaciones que realizan los agentes económicos, públicos y privados, sean reconocidas y procesadas de modo uniforme. En el ámbito del estado, esta exigencia de consistencia busca asegurar que la información financiera de las entidades públicas de cada país, sea más confiable y comparable, facilitando con ello el proceso de toma de decisiones de los usuarios interesados en conocer los resultados del quehacer gubernamental.(International Federation of Accountants)

Tales propósitos concitan consenso en el ámbito público chileno, respecto a la necesidad de establecer un proceso de convergencia de la normativa que rige el sistema de contabilidad general de la nación, con las normas internacionales de contabilidad del sector público definidas por el Consejo Asesor de Normas de la Federación Internacional de Contadores, en atención a que mediante la armonización financiera será posible disponer de una regulación coherente que permita la comparación de la gestión financiera del Estado de Chile con la información pública de otras jurisdicciones.

El año pasado, la Contraloría General de la República instruyó en el capítulo V de los Estados Financieros, a los organismos públicos a implementar un nuevo sistema financiero-contable, tal propósito concita consenso en el ámbito público chileno, respecto a la necesidad de establecer un proceso de convergencia de la normativa que rige el sistema de contabilidad general de la nación, con las normas internacionales de contabilidad del sector público definidas por el Consejo Asesor de Normas de la Federación Internacional de Contadores, en atención a que mediante la armonización financiera será posible disponer de una regulación coherente que permita la

comparación de la gestión financiera del Estado de Chile con la información pública de otras jurisdicciones.(Luis Tellez, 2009)

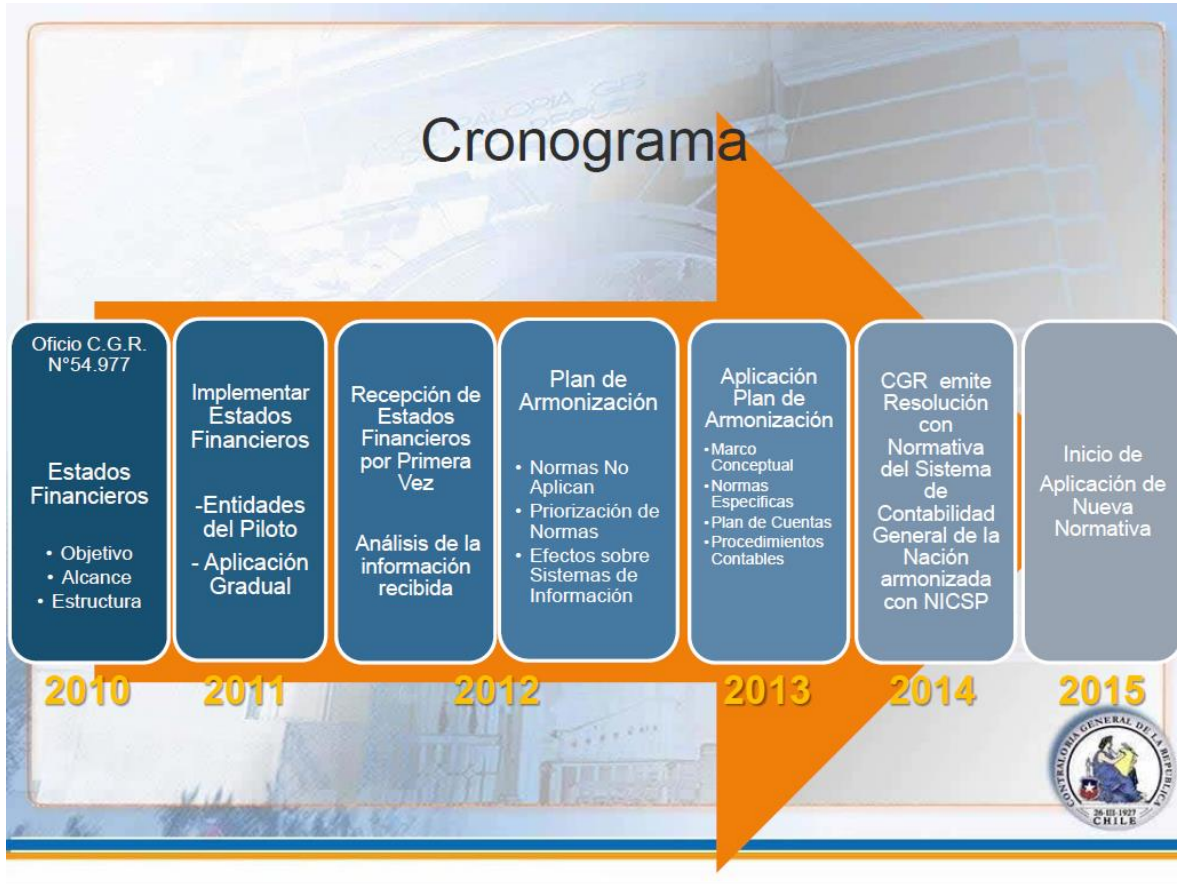
Este es el primer paso concreto que dará el sector público para avanzar hacia la adopción de un sistema análogo a las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por su sigla en inglés) -que hace tres años ya implementó el sector privado-, las denominadas IPSAS. Se trata de un proceso que culminará en 2015 con la aplicación integral de dicha normativa por las entidades gubernamentales. Luego de esa fecha se sumará a los municipios, esto es debido a la envergadura de este proceso, ya que hoy, los servicios públicos sólo entregan una desagregación básica de cuentas. En diciembre pasado la Contraloría inició un plan piloto con 12 servicios, representativos del sector público, con el objetivo de ir monitoreando “de manera más fina” la adaptación de los sistemas.

Con esta muestra donde figuran la propia Contraloría, Dipres, SVS, Corfo, Dirección General de Aeronáutica Civil y la Armada de Chile, entre otros la Contraloría sostendrá reuniones periódicas para “testear” la aplicación de los cambios en las diferentes transacciones a nivel público e ir ajustando los sistemas informáticos.

Desde el ente fiscalizador se explica que lo que se busca con esta convergencia es producir más información, que la contabilidad contenga datos más cercanos a valores económicos "Fair Value" y producir material importante para el diseño de políticas públicas.

En Suiza y Dinamarca ya se están implementado este tipo de parámetros y Chile será el primero en América Latina en incorporar las IPSAS. Junto con implementar un plan piloto, una unidad de 25 personas en la Contraloría se encuentra abocada a este tema, equipo que además trabaja coordinadamente con la Dipres y con la asesoría del Banco Interamericano de Desarrollo. Así, Chile incorporará una de las recomendaciones que la OCDE le realizó a nuestro país en materia de contabilidad, más aun luego de que estudios revelaran que si los países europeos hubiesen contado con estos estados financieros, se habrían evitado muchos de los problemas fiscales que hoy enfrentan.

Figura 1: Cronograma de Armonización de las NIC SP en Chile



Fuente: Contraloría General de la República. (2010)

Este cronograma muestra las distintas etapas por la que tienen que pasar las entidades del Estado, proceso que se extiende hasta el año 2015 y que según lo previsto allí, nos deberíamos encontrar aplicando los nuevos estados financieros en las entidades piloto

2. Oficio N°54977 de 2010: Inclusión Capítulo Quinto “Estado Financieros”

Como se indicó anteriormente la Contraloría General de la República en uso de las atribuciones de carácter normativo que le competen en materia de Contabilidad Pública, ha estimado procedente complementar la Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación, puesta en vigencia por el oficio C.G.R. N° 60.820, de 2005, incorporando el Capítulo Quinto “Estados Financieros”.(Contraloría General de la República)

Dicha incorporación se plantea sobre la base de desarrollar la norma general sobre Información Contable contenida entre las reglas que conforman el marco doctrinario del citado sistema, con el propósito de homogeneizar la estructuración de los estados financieros que constituyen la base para la determinación de la situación financiera, presupuestaria y patrimonial de cada una de las instituciones, organismos y entidades que integran el agente económico Estado, o Sector Público.

Por otra parte, en el contexto de la armonización de la normativa del sistema de contabilidad general de la Nación con los estándares internacionales de contabilidad pública, se ha procedido tanto en las instancias de definición de los objetivos, como en el alcance de los rubros incluidos en los estados contables y, también, en la preparación del formato de presentación de los mismos, a efectuar una adecuación de dichos reportes con las normas internacionales de contabilidad del sector público, NICSP, en especial, con aquellas que permitan alcanzar un alto grado de uniformidad en la exposición de los datos contables, tal cual se señala en la NICSP 1, Presentación de Estados Financieros, cuya finalidad es producir información general que represente razonablemente la imagen fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones, criterios de reconocimiento y otros aspectos a los que se ha hecho referencia y que constituyen el denominado marco conceptual de la norma.

Los principales estados financieros son los siguientes:

- Estado de Situación Patrimonial o Balance General
- Estado de Resultados
- Estado de Situación Presupuestaria
- Estado de Flujos de Efectivo
- Estado de Cambios en el Patrimonio Neto
- Notas a los Estados Financieros

En otro orden de consideraciones, y en lo que atañe específicamente a la preparación del Estado de Flujos de Efectivo, se consideraron los componentes incluidos en los conceptos de Actividades de Operación, Inversión y Financiación, como una particular adaptación a los lineamientos que, en tal sentido, se contienen en la NICSP 2, Estado de Flujos de Efectivo, los que a su vez, son concordantes con el clasificador presupuestario vigente, aprobado por el decreto N° 854, de 2004, del Ministerio de Hacienda. Sin

perjuicio de lo anterior, se incluye entre los flujos de disponibilidades, que forman parte del señalado estado, un reporte complementario referido a las variaciones de fondos no presupuestarios.(Contraloría General de la República)

En este mismo entendido, se decide adoptar la implementación del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, en el que se reconocen las variaciones directas al Patrimonio, como asimismo, aquellas variaciones o cambios que, por su naturaleza, no deben formar parte del Estado de Resultados. Por otra parte, en cuanto a las Notas a los Estados Financieros, se incluyen nuevas orientaciones que deberán ser consideradas entre las notas explicativas, o de apoyo a la comprensión de dichos estados.

En igual rango de importancia, en la configuración del Estado de Resultados, se efectuó un detenido análisis para la adaptación de la norma NICSP 3, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

Por otra parte, es preciso destacar el Estado de Situación Presupuestaria, informe tradicional de la contabilidad pública nacional, preparado, desde el año 1976, por este Organismo Superior de Control y rector en normas contables el cual se muestra a nivel consolidado de los sectores público y municipal, con detalle de los servicios públicos y municipios, respectivamente y sus desagregaciones en programas y/o áreas, según corresponda.

Asimismo, cabe denotar que se presenta como un estado independiente, considerando que los datos que se incluyen en el señalado estado fluyen de la integración contable presupuestaria que es uno de los principios asumidos por la contabilidad pública nacional, vinculándose en lo pertinente, con los Estados de Situación Patrimonial y de Flujos de Efectivo, constituyéndose, en este sentido, en un aporte a la normativa internacional, por cuanto sus contenidos armonizan con los planteamientos de la NICSP 24, sobre Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros.

Finalmente, cabe manifestar que las normas que se aprueban por el presente oficio, y que corresponden al Capítulo Quinto a que se ha hecho referencia, serán de carácter obligatorio en las entidades públicas afectas al sistema de contabilidad general de la Nación, y se aplicarán considerando los hechos económicos generados durante la ejecución del ejercicio contable correspondiente al año 2011, esto es, del mes de enero a diciembre del citado ejercicio.

3. Adopción de NICSP en Chile.

El estado chileno en sus distintas ramas estudia la forma hoy en día la forma de llevar la adopción de las distintas NICSP de la mejor forma posible. Este cambio no solo debe involucrar al área contable del servicio público, sino más bien a todos y a cada uno de los integrantes de la organización, que en cierta medida deberán aprender un nuevo lenguaje y una nueva forma de trabajar. En el caso de muchas entidades ello supondrá cambios importantes, que sin lugar a duda tendrán repercusiones en el exterior hasta en la cotidianidad del trabajo.

Es por lo anterior que es menester dedicar bastante tiempo a la planificación y ejecución a los cambios en la adopción de NICSP, así también una integración a nivel de entidad mientras se desarrollan las actividades normales, en otras palabras es necesario que la entidad se encuentre preparada en todas sus líneas para esta nueva tarea sin despreocupar el día a día. Una de las formas de poder dar pie a esta encrucijada es realizar cambios profundos en la manera de gestionar la información financiera de la entidad.

En la planificación del desarrollo normativo se agruparon temáticamente las treinta y dos NICSP y se especificaron prioridades para abordar durante los años 2012, 2013 y 2014. Estas preferencias se defirieron de acuerdo al impacto que cada conjunto de normas tendría en el sector público. Aquellas que la contraloría establece como prioridad están siendo abordadas durante este año. (Contraloría General de la República, 2012)

Figura 2: Prioridad de adopción de las NIC SP en Chile.



Fuente: Contraloría General de la República. (2010)

Este cuadro muestra las distintas NICSP que la contraloría General de la República se encuentra priorizando para su adopción en el corto plazo, es así como al 2015 se espera que la totalidad de las NICSP se encuentren implementadas en el estado chileno.

Es por ello que la Contraloría General de la República, actualmente como primer paso se encuentra elaborando proyectos de normas para cada una de las NICSP definidas para su aplicación durante este año, incluyendo las políticas contables a utilizar en nuestro país. Actualmente, la Contraloría General de la República se encuentra finalizando el proyecto de norma relacionado con propiedades, plantas y equipos, que considera no tan sólo aspectos mencionados en la norma internacional, sino además factores específicos que atañen a los distintos servicios públicos de nuestro país.

3.1 Normas Internacionales de Contabilidad.

Todo en relación a las Normas Internacionales de Contabilidad, Comienza en los Estados Unidos de América, cuando nace el APB-Accounting Principles Board (consejo de principios de contabilidad), este consejo emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera de las empresas. Pero más tarde fue desplazado ya que se encontraba formado por profesionales que trabajaban en bancos, industrias, compañías públicas y privadas, por lo que su participación en la elaboración de las normas, era una forma de beneficiar sus entidades donde laboraban, lo que provocaba a grandes luces un problema de independencia.(International Federation of Accountants)

Es así como surge el FASB-Financial Accounting Standard Board (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera), este comité logró (aún está en vigencia en EE.UU., donde se fundó) gran incidencia en la profesión contable producto de que emitió un sinnúmero de normas que transformaron la forma de ver y presentar las informaciones contables y financieras de las diversas empresas. Como forma de resguardar su independencia profesional, a sus integrantes se les prohibía trabajar en organizaciones con fines de lucro y si así lo decidían tenían que abandonar el comité FASB. Pudiendo solo prestar sus servicios profesionales en instituciones educativas como maestros.

Es necesario señalar que conjuntamente con los cambios que introdujo el FASB, se crearon varios organismos, comités y publicaciones de difusión de la profesión contable y empresarial: American Accounting Association (asociación americana de contabilidad), arb-accounting research bulletin (boletín de estudios contable, asb-auditing Standard Board (consejo de normas de auditoría, aicpa-american institute of certified public accountants (instituto americano de contadores públicos), entre otros.

Bajo esta perspectiva se tiene que al paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando en el marco de un proceso de globalización y así mismo la información contable. Esta situación empezó a repercutir en la forma en que las personas de diferentes países veían los estados financieros, es con esta problemática que surgen las normas internacionales de contabilidad, siendo su principal objetivo “la uniformidad en la presentación de las informaciones en los estados financieros” sin importar la nacionalidad de quien los estuviere leyendo e interpretando.

De esta manera para el año de 1973 cuando nace el IASC-Internacional Accounting Standard Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países, entre los cuales se tienen: Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Holanda, Japón y otros. Cuyo organismo es el responsable de emitir las NIC. Este comité tiene su sede en Londres, y su aceptación es cada día mayor en todo los países del mundo.

Bajo esta mirada importa señalar que el éxito de las NIC está dado porque las normas se han adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos. Caso contrario ocurrió con las normas del FASB, las cuales respondían a las actividades de su país, Estados Unidos, por lo que era en muchas ocasiones difícil de aplicar en países sub desarrollados.(Web Institucional IFAC)

3.2 Normas Internacionales de Contabilidad Sector Público

Actualmente conocemos la existencia de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC – NIIF) para las Empresas del sector privado. Sin embargo, pocos se han preguntado respecto de que ocurre en este sentido en el sector público. Es así como hemos llegado al estudio del IFAC (Federación Internacional de Contadores) quien tiene como misión “servir al interés Público” fortaleciendo la profesión contable alrededor de todo el mundo y contribuyendo al desarrollo de las economías internacionales, mediante el establecimiento de normas profesionales de calidad para favorecer principalmente la convergencia internacional tanto de las normas, como la información preparada por quienes las apliquen, por ejemplo; los estados financieros de grandes Empresas. Este Organismo, tiene dentro de sus actividades primarias el servir al interés público, donde una de sus tareas es “fomentar activamente la convergencia de las normas profesionales, especialmente las normas de auditoría, aseguramiento, ética, educación e informes financieros”, y es por eso que ha creado la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB), el cual es el encargado de desarrollar las normas de contabilidad de alta calidad a ser utilizadas por las entidades que comprenden el sector público en la preparación de los estados financieros para sus fines habituales.(Web Institucional IFAC)

El IPSASB actualmente es un consejo de la IFAC, y como decíamos tiene a su cargo el desarrollo y la emisión de las NIC SP (o IPSAS en inglés).

Cabe mencionar por lo tanto que las NIC SP tienen su base principal en las NIIF, ya que de estas se produjo la adaptación hacia el conocido sector público, sobre todo en lo referido a informes financieros preparados bajo una base contable de acumulación (o devengo).

En resumen, debemos entender que las NIC SP establecen requisitos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de transacciones y hechos en los estados financieros con propósito general. Asimismo, las NIC SP incluyen normas para la preparación de información financiera, tanto para aquella bajo un sistema de acumulación (NIIF) y para la preparada bajo una base de efectivo. Para el caso de las NIC SP referidas a la base contable de acumulación, el IPSASB apunta que estas intentan mantener de la mejor forma posible el tratamiento contable que indican las NIIF, justificando aquellas circunstancias que ameritan adecuarse al contexto del sector público, algunos ejemplos

de esto son: la forma en que las entidades públicas obtienen sus ingresos, el tipo de usuarios destinatarios de la información, la distribución de los recursos, entre otros.

En este ámbito como las NIC SP son muy similares a las NIIF, para el caso de la Preparación y Presentación de los Estados Financieros de las entidades del sector público, el Marco Conceptual de las NIIF se transforma en una referencia relevante a tomar en cuenta para estos usuarios. Para el caso de las entidades públicas que preparan sus informes financieros bajo la base contable del efectivo, las NIC SP incluyen algunas secciones obligatorias para los usuarios, al igual que una suma de revelaciones que deben dar conocer al público, el problema que existe, es que estas revelaciones no son obligatorias, y según el IPSASB, estas pueden animar voluntariamente a que los usuarios complementen su información financiera, y en un futuro no muy cercano, llevarlos a la adopción de una base contable de acumulación (o devengo).

En este mismo ámbito, el IPSASB entrega todas las facilidades para que las entidades se comprometan a utilizar las NIC SP con base contable de acumulación, para esto, el organismo ha expuesto el uso de ciertas disposiciones para algunas normas, de esta forma la adopción no resultaría tan problemática y cumpliría con su labor de facilitar la convergencia de la normas de información financiera alrededor del mundo.

3.2.1 Objetivos de la Adopción e Implementación de las NICSP.

La globalización ha llevado a los Estados a realizar una reforma de sus sistemas de Administración Financiera, colocando a la Contabilidad Gubernamental en el rol de núcleo integrador de dichos sistemas, con la finalidad de fortalecer la confiabilidad y la transparencia de la información financiera para la toma de decisiones, así como la rendición de cuentas. Con la globalización del mundo moderno, las empresas y las entidades estatales, se ven obligadas a confrontar sus resultados más allá de sus fronteras, siendo necesario replantear los esquemas tradicionales de gestión dentro de las organizaciones. La renovada competencia internacional de las empresas por suplir mercados globales, y la competencia de los estados por atraer inversiones, y conseguir recursos para el desarrollo; obliga a que se modernicen los sistemas de gestión administrativo-financiera, y se cuente con información financiera comparable a nivel internacional para facilitar las decisiones de los inversionistas, de los países cooperantes y de los organismos financieros internacionales. Teniendo en cuenta esas tendencias

internacionales y la estrategia de desarrollo seguida en las últimas décadas, con el mercado externo como principal motor del crecimiento económico apoyado en la atracción de inversiones y en la promoción de exportaciones; el Gobierno de Chile decidió implementar normativa contable internacional en el sector público chileno. Decisión que se complementa con la de los colegios profesionales de la profesión contable que habían decidido adoptar e implementar en el sector privado, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Las NICSP son un conjunto de normas de contabilidad, de aplicación mundial para las instituciones del sector público, exceptuando empresas públicas; emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés), entidad integrante de la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés). Sin embargo, puede ocurrir que algunas instituciones que tienen grados de autonomía especiales, gocen de facultades otorgadas por la ley o por interpretaciones de instancias competentes, para decidir respecto a la normativa contable que utilizarán; aunque de acuerdo al criterio técnico contable, deberían aplicar NICSP. Estas normas nacen con el propósito de brindar estándares internacionales para responder a la necesidad de lograr una mejor calidad de la información financiera y enfrentar así problemas tales como la falta de transparencia, la dificultad para establecer comparaciones, la existencia de normas poco fiables y la corrupción administrativa. Al usar un sistema de normas contables de carácter mundial, coherente y consistente entre sí; en el registro de las transacciones de las entidades del sector público, el Estado de Chile apoyaría la gestión de consolidación de la información financiera con características tales como: alta calidad, comprensibles, de cumplimiento obligatorio, con información comparativa y transparente. Al estandarizar el lenguaje y las técnicas contables a nivel de Sector Público Chileno, cada institución utilizará criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación uniformes permitiendo la comparación de la información financiera de las distintas entidades y procesos de consolidación de mayor confiabilidad. Es un gran reto por delante que sin duda alguna, será cumplido con el respaldo de todas y cada una de las instituciones que se encuentran involucradas en el proceso; trabajando en equipo y con ahínco para lograr el objetivo trazado. (Ministerio de hacienda de Costa Rica, 2010)

3.2.2 Norma Internacional de Contabilidad de Sector Público (IPSAS) N° 32.

En los últimos años, las entidades del sector público utilizan los acuerdos de concesión de servicios para satisfacer sus necesidades, las cuales importantes necesidades de infraestructura se han incrementado en todo el mundo. Estos “acuerdos” de concesión en sector público hoy en día no son abordables por ninguna normativa internacional bajo esta óptica. Otro punto de vista es el desarrollado por la IFRIC 12 “servicios de concesión arreglos operador” ((IASB), Comité de Interpretación de las normas Internacionales de Interpretación 12 de la Normas Internacionales de Información Financiera Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad), las cuales solo es aplicable para el sector privado, por lo cual y tendiendo en consideración que el otorgante es típicamente un ente público, se volvió imperante la redacción de una normativa que permitiera al ente público otorgante de concesiones efectuar un correcto reconocimiento y contabilización de sus concesiones. (IPSASB, 2011) Es por ello que la creación y posteriores modificaciones de la NIC SP N° 32 fue redactada bajo los criterios utilizados en la IFRIC N°12 de forma de poder evaluar si el concedente de la concesión controla los activos.

Por su parte la IPSAS N° 32 establece el reconocimiento, medición, y la revelación de activos de la concesión de servicios otorgados, los pasivos relacionados, los ingresos y gastos por parte del otorgante.

Por ende la NICSP N° 32 crea una asimetría con la IFRIC 12 en las cuestiones pertinentes a la contabilidad entre un organismo y otro por lo cual la SIC 29, es consistente con la nueva normativa para el sector público. En conclusión la NIC SP N° 32 abarca la contabilidad en acuerdos de concesiones, utilizando un enfoque consistente en aquel utilizado para la contabilidad del operador incluida en la interpretación IFRIC 12.

El reconocimiento de estos elementos, junto con las revelaciones que se requieren en la aplicación de esta normativa, hace que tales acuerdos de concesión contemplen mayor transparencia y por otra parte mejora la rendición de cuentas del otorgante, ya que con esta normativa las operaciones económicas de ambas entidades, otorgante y concesionario, se contabilizarán de forma coherente transformándose en un espejo, proporcionando una mayor comparabilidad entre una y otra entidad.

Por lo tanto el NIC SP N° 32 permitirá avanzar en el objetivo del IPSAB, es decir mejorar la transparencia y responsabilidad de las entidades del sector público al garantizar que los activos de los acuerdos de concesión de servicio y sus finanzas relacionadas están siendo reportadas. Este IPSAS mejora igualmente la consistencia en la manera que las entidades del sector público contabilizan e informan los acuerdos de concesión de servicios las cuales y sin lugar a duda son transacciones significativas y a menudo muy complejas.(Noticias IFAC, 2011) A continuación se darán a conocer algunos conceptos claves que ayudaran al entendimiento de esta normativa y así evitar suspicacias que pueden de alguna forma desvirtuar cualquier tipo de análisis a saber:

Un acuerdo vinculante formal (binding arrangement) describe contratos y otros acuerdos que confieren derechos y obligaciones similares a las partes contratantes. El cedente o administrador concedente (grantor), es la entidad que concede a un operador, gestor o concesionario (operator) el derecho de uso de un activo público para la prestación de los servicios concesionados.

Un operador (operator) es la entidad que utiliza un activo público concesionado para la prestación de servicios públicos sujeto al control de la administración concedente (dueña del activo o que actúa en nombre del estado si éste es el dueño del activo).

Por otra parte podemos señalar que:

Un contrato de concesión (service concession arrangement) es un acuerdo o contrato vinculante (binding arrangement) entre un administrador concedente (a grantor) y un concesionario (operator) en virtud del cual:

(a) el operador del activo concesionado provee un servicio público en representación de la administración concedente durante un periodo determinado de tiempo, y (b) el operador es compensado por sus servicios durante el periodo del contrato de concesión. (Web Institucional IFAC)

3.2.3 Norma Internacional IFRIC 12 Acuerdos de Concesión de Servicios.

En muchos países, la infraestructura para servicios públicos, tales como caminos, puentes, túneles, puertos, prisiones, hospitales, etc., Ha sido tradicionalmente construida, operada y mantenida por el sector público y financiada por fondos públicos asignados a esta. Es por ello que en algunos países incluyendo Chile, los gobiernos han implementado acuerdos de servicios para atraer la participación del sector privado en el desarrollo, financiamiento, operación y mantención del dicha infraestructura. Por ende un acuerdo

dentro de esta lógica involucra a una entidad del sector privado (operador) la cual construye u opera una concesión entregada por el estado.(KPMG, 2009)

La participación del operador dentro del contrato se traduce bien en la construcción de la infraestructura o bien en la mejora de la misma (por ejemplo aumentando su capacidad), pudiendo realizar asimismo su explotación y mantenimiento por un periodo determinado. Por su parte el operador cobra por sus servicios durante el período que dure el acuerdo de concesión, debiendo al término de la concesión volver la infraestructura a la entidad concedente.

Asimismo la IFRIC 12 señala como rasgo distintivo de los acuerdos de concesión, la naturaleza de servicio público de la obligación emprendida por el operador. Es por ello que el acuerdo de concesión por el que se suministra el servicio público está sujeto a las siguientes consideraciones:(Barcelona, 2009)

- a) La parte que concede el acuerdo de concesión es una entidad del sector público,
- b) El operador es responsable de al menos algún servicio de gestión de la infraestructura, pudiendo hacerse cargo de otros servicios relacionados con la misma,
- c) El contrato fija los precios iniciales a cargar por el operador y regula sus revisiones a lo largo del periodo del acuerdo de concesión.

El objetivo del comité de Interpretaciones del IASB ha sido el establecer una guía para el sector privado, por lo cual la contabilidad del organismo concedente (Publico) ha quedado fuera de esta aplicación , no obstante como se ha mencionado anteriormente esta interpretación ha sido utilizada como referencia para la creación de su espejo la NICSP 32.

Por otra parte la IFRIC 12 señala los puntos que determinan la aplicabilidad de la IFRIC 12, esto es, estar al corriente si los acuerdos público – privado están dentro del alcance de esta interpretación. A continuación se detallan 2 puntos importantes que deben ser considerados al interpretar esta norma contable internacional.

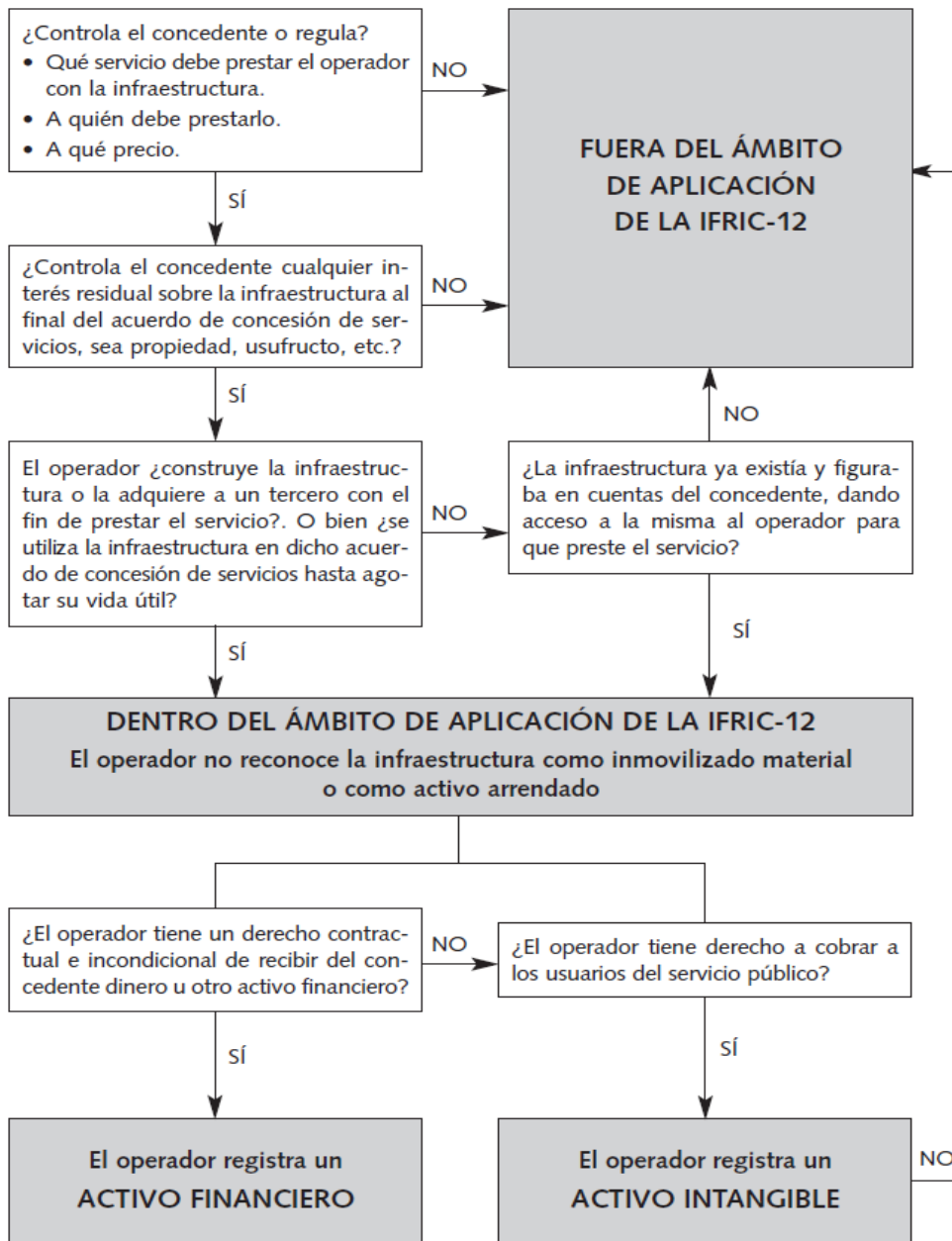
- a) El concedente controla o regula que servicios debe suministrar el operador de la infraestructura, a quien debe suminístralo y qué precio.

- b) La concedente controla a través de la propiedad, o mediante el derecho de obtener beneficio o de otro modo, todo interés residual significativo sobre la infraestructura al finalizar el término del acuerdo.(KPMG, 2009)

Figura 3: Cuadro de Análisis aplicación IFRIC 12.

Cuadro 1. IFRIC núm. 12. Acuerdos de concesión de servicios públicos	
CUESTIONES	TRATAMIENTO CONTABLE
Reconocimiento de la infraestructura	Según el enfoque de control – Marco conceptual
Elección del modelo contable	Según el enfoque de la identidad del pagador: <ul style="list-style-type: none"> • Activo intangible si pagan los usuarios (NIC 38) • Activo financiero si paga el concedente (NIC 39)
Obligaciones contractuales	Según la NIC 37 <i>Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes</i>
Reconocimiento y valoración de ingresos	<ul style="list-style-type: none"> • Servicios de construcción y mejora, según la NIC 11 <i>Contratos de construcción</i> • Servicios de explotación, según la NIC 18 <i>Ingresos</i>
Costes financieros	Según NIC 23 <i>Costes por intereses</i> Para activo intangible se llevarán al balance: <ul style="list-style-type: none"> • Se estima fiablemente que se recuperarán • Cese cuando el activo esté en condiciones de uso Para activo financiero: <ul style="list-style-type: none"> • Costes financieros directamente a Pérdidas y Ganancias

Figura 4: Tratamiento Contable de los Acuerdos de Concesión de servicios IFRIC 12



Fuente: Apéndice IFRIC 12

4 Modernización de los Puertos en Chile.

Cerca del 95% del intercambio de mercancías de Chile con el exterior se realiza a través de terminales marítimos, en un país cuyo comercio exterior en el año 2003 sobrepasó los US\$ 34 mil millones y que ha logrado formalizar tratados de libre comercio con Estados Unidos, la Unión Europea, países asiáticos de la APEC y Centroamérica que fortalecerán su inserción internacional e intercambio con el resto del mundo. Con más de 4 mil kilómetros de costa sobre el Pacífico, el país dispone en la actualidad de 36 puertos, 26 en manos de inversionistas privados y 10 en manos estatales.

Es evidente entonces que para un país situado en una de las zonas económicas más dinámicas del planeta como lo es el Océano Pacífico y con grandes distancias que lo separan de los mercados mundiales, la calidad y eficiencia de los servicios portuarios son un tema clave para el desarrollo nacional.

Percibiendo esta realidad, en la segunda mitad de los años noventa se dio impulso a la modernización del sector portuario nacional, mediante la promulgación de cuerpos legales que concretaran las aspiraciones de autoridades y empresarios. Las medidas dispuestas involucraron una serie de reformas en los principales puertos del país.

Este nuevo modelo permitió enfrentar el aumento en la velocidad de transferencia de los frentes de atraque, gracias al uso de contenedores y a la introducción de equipos de alta tecnología para el movimiento de carga a granel o general, también aumentar el tamaño de las naves, reduciéndose así los costos totales del transporte y, por tanto, de los fletes.

En consecuencia, por la trascendencia que representan las transformaciones emprendidas, su repercusión en el acontecer nacional y su contribución al incremento de los intereses marítimos nacionales.

4.1 Objetivos de la Modernización

El principal objetivo de la modernización Portuaria fue aumentar la eficiencia de los puertos estatales, para atender en forma oportuna y mejorada la demanda de servicios portuarios, evitando que estos se transformaran en un cuello de botella para el creciente comercio exterior. Desde el inicio de su mandato, el gobierno del Presidente Eduardo Frei Ruiz-Tagle decidió que la inversión en los puertos estatales debería provenir del sector

privado. El Estado no estaba dispuesto a asumirla, por tener recursos escasos con destinos más urgentes, como las políticas sociales.

Entre sus objetivos más importantes se pueden destacar los siguientes:

Licitaciones competitivas. El fomento de la competencia transparente entre los diferentes componentes, sobre la base de las mismas reglas para los principales puertos.

Frentes de atraque. Uso intensivo de los frentes de atraque, aumentando la capacidad física y operativa de los puertos.

Inversión privada. Hacerla más eficiente y modernizar los frentes licitados a través de inversiones en tecnología, con el propósito de reducir las tarifas portuarias, los costos portuarios por efecto de la disminución de tiempos de espera de las naves y el ahorro de fletes debido a la recepción de naves de mayor tamaño.

Incentivar la competencia. Velando por la sana competencia y promoviéndola entre terminales licitados y nuevos puertos. Por otra parte, protegiendo a los usuarios de discriminaciones en el Servicio Portuario.

Calidad del servicio. Asegurando la calidad del servicio a los usuarios, en términos de tiempos de espera y atención de naves.(Carrillo I. , 2005)

4.2 Ley N° 19.542 Modernización del Sector Portuario

En diciembre de 1997 fue publicada la ley 19.542 de Modernización del Sector Portuario Estatal, ley que eliminó la EMPORCHI, creó 10 Empresas Portuarias Estatales y abrió la posibilidad a los privados de administrar e invertir en los frentes de atraque, con el fin de asegurar la competencia interportuaria e incentivar la participación de un mayor número de operadores portuarios, requisitos mínimos para lograr un aumento en la eficiencia del sector.

Las Empresas Portuarias son empresas del Estado que se rigen por normas de las Sociedades Anónimas, están administradas por un Directorio de exclusiva confianza del Presidente de la República, se relacionan con el Estado a través del Ministerio de Obras

Públicas, Transporte y Telecomunicaciones y el control de su gestión lo lleva el “Sistema de Empresas Públicas SEP”.

Estas características y los principios de autonomía, igualdad financiera, tributaria, laboral, de auditoría y control, les permite funcionar en forma similar a las empresas privadas, permitiendo una competencia de igual a igual entre ambos sectores.

Estas empresas deben autofinanciarse, sus presupuestos deben ser aprobados por el Ministerio de Economía, deben pagar impuestos de 16,5% más un sobreimpuesto de 40% sobre las utilidades, y la Dirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda puede solicitarles que entreguen sus utilidades al Tesoro Nacional.(Cuturrufo, 2010)

Adicionalmente la norma establece funciones y el rol que deben cumplir las empresas públicas con el objeto de mantener el control sobre la infraestructura fiscal y los servicios que se prestan con ellas, las cuales son:

- La fijación de tarifas por los servicios de almacenamiento que se presten y por el uso de bienes que se exploten.
- La coordinación de la operación de los agentes y servicios públicos que intervienen en el interior de los recintos portuarios.
- La formulación de un “Plan Maestro” y de un “Calendario Referencial de Inversiones” para los Puertos y Terminales que administren.
- La elaboración y supervisión de la reglamentación necesaria.
- El diseño de concesiones, administración de espacios comunes, servicios de almacenaje, etc.
- Garantizar a través de las tarifas una cierta rentabilidad.

La ley establece un esquema multioperador para la operación de los diferentes frentes de atraque, que podrá ser modificado y transformado a mono operador, a través de una licitación pública, en caso de:

- Existir en los puertos y terminales de la región otro frente de atraque capaz de atender a la misma nave, o el directorio contar con un informe positivo de la Comisión Preventiva Central.
- Que el concesionario del frente de atraque se encuentre relacionado con otros concesionarios ubicados en un puerto estatal de la región que sirva a la máxima nave de diseño, en los términos que señala la ley 18.045 sobre el Mercado de

Valores y en conformidad a las condiciones que haya fijado previamente la Comisión Preventiva.

La diferencia entre ambos esquemas es que en el primero distintas empresas otorgan los servicios de gestión y movilización de carga a un mismo frente, mientras que en el segundo, una sola empresa de muellaje entrega el servicio.

4.3 Formación de Empresas Portuarias.

Entre el 31 de Enero y el 1 de Octubre de 1998, se procedió a la formación de las diez empresas portuarias autónomas, en un plazo menor al de un año establecido por la Ley N° 19.542.

Estas empresas estaban en condiciones de cumplir con sus tareas bajo un enfoque que incorporaba criterios empresariales, con una organización basada en directorios, nombrados por el Presidente de la República, con sujeción a las normas propias de las sociedades anónimas y con un plan anual de gestión por cuyo cumplimiento respondía el directorio frente al Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones. También se desarrolló un plan de racionalización de cada uno de los puertos estatales, diseñando un esquema organizacional tanto para la transición como para el estado de régimen de cada una de las diez empresas portuarias, una vez cumplida esta fase del proceso, el 30 de diciembre de 1998 se extingue en forma definitiva la Empresa Portuaria de Chile.(Hoffman, 1999)

Figura 5: Formación de Empresas Portuarias.

EMPRESA PORTUARIA	Inicio Operaciones
Valparaíso	31 enero 1998
San Antonio	31 enero 1998
Talcahuano-San Vicente	1 abril 1998
Arica	30 abril 1998
Iquique	30 abril 1998
Antofagasta	1 julio 1998
Puerto Montt	1 julio 1998
Austral	1 agosto 1998
Chacabuco	1 septiembre 1998
Coquimbo	1 octubre 1998

4.4 Proceso de Licitaciones Portuarias.

Durante 1999 se llevaron a cabo las primeras licitaciones de frentes de atraque estatales del país, a través de un proceso simultáneo y coordinado entre las empresas portuarias Valparaíso, San Antonio y Talcahuano - San Vicente.

Desde un punto de vista de políticas públicas, este proceso se orientó a liberar al sector portuario de las limitaciones que históricamente habían inhibido la inversión, generando un marco de incentivos para que actuara la iniciativa de empresas con experiencia portuaria y respaldo financiero. Con ello, se lograría un aumento importante de la productividad del sector, a través de inversiones en tecnología y gestión y, a futuro, en nuevas obras de infraestructura.

El alto grado de interés nacional e internacional concitado por este proceso se vio reflejado en la cantidad y calidad de los proponentes, mientras que la gran competencia registrada entre ellos determinó un exitoso resultado, tanto en lo concerniente a la reducción tarifaria, como a los ingresos obtenidos para las empresas estatales y a los ambiciosos planes de inversión dados a conocer por los consorcios que se adjudicaron los frentes de atraque. (Moguillansky, 1997)

Las concesiones permitirían generar importantes beneficios para el comercio exterior chileno. En primer término, se produciría una disminución del costo portuario general, por efecto de baja en las tarifas portuarias para algunas naves, desde el inicio de las concesiones. A los 18 meses de entregadas las concesiones, o incluso antes, se agregaría una importante reducción de los costos portuarios por efecto de la mejora en eficiencia y la consecuente disminución de los tiempos de espera de las naves. Finalmente, a mediano y largo plazo se esperaba obtener una disminución progresiva de los costos de transporte, determinada por la posibilidad de los frentes modernizados de atraer naves de mayor capacidad y menores tarifas de flete marítimo.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

La información financiera llevada por los entes públicos hoy en día, ha estado en análisis para incorporar cambios gracias al constante surgimiento de normativas que modernizan la información financiera, entregándole un valor agregado y un constante desarrollo. Durante el año 2010, por su afán de modernización y transparencia, la Contraloría General de la República incorpora a la Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación el **Capítulo Quinto “Estados Financieros”**, por el cual se define el marco doctrinario que deberá considerarse en la preparación de los Estados Financieros, para el Sector Público, a partir del ejercicio contable 2011. Con esta medida, los servicios públicos empezarán a reportar su información financiera en un formato similar al de las NICSP, lo que les servirá de preparación para cuando se produzca el cambio normativo. Al momento de profundizar sobre entidades públicas específicas o especializadas, encontraremos una gran gama de entidades, las cuales observarán diferencias importantes en relación a sus operaciones. Teniendo una gran importancia el tratamiento de las concesiones otorgadas por el Estado a privados en relación a ciertos servicios públicos, el cual deberá determinar los efectos en la aplicación de la “NICSP 32 concesión de servicios arreglos – otorgantes”

Bajo esta mirada, las empresas portuarias de Chile enfrentan un gran desafío, debido a que sus operaciones se concentran en las concesiones que estas otorgan a los operadores marítimos, en consecuencia la aplicación de la NICSP 32 concesión de servicios arreglos – otorgantes”, se presenta como un gran reto en su aplicación, debiendo estructurar el tratamiento contable de las concesiones portuarias que actualmente se llevan a cabo en el país.

Es por ello que la presente tesis estudiara la adaptación y aplicación a esta normativa de información financiera, tomando como referencia las Empresas Portuarias del Estado de Chile debido a la necesidad empírica de su aplicación. Producto de sus operaciones esta normativa le proporcionara las bases y resultados esperados por esta norma a las entidades portuarias estatales revelando en sus estados financieros una correcta información en relación a las concesiones portuarias.

OBJETIVOS.

Objetivo General:

Estudiar la aplicación de la norma internacional de contabilidad del sector público (NICSP) N°32 en las Empresas Portuarias del Estado de Chile, en relación con las concesiones otorgadas a los diversos Terminales Portuarios, y su impacto en los estados financieros de la entidad estatal.

Objetivos Específicos:

1. Realizar un análisis en cuanto a la aplicación de la NICSP 32 en la Entidad Pública Portuaria, en relación a la contabilidad gubernamental vigente.
2. Realizar propuesta para la conversión inicial a la NICSP N° 32, para los organismos publicos.
3. Detectar los principales efectos y riesgos reales asociados a la implementación de las NICSP.

METODOLOGIA

El método utilizado para dar a conocer los desafíos e implicancias que deberá enfrentar la administración del estado en la aplicación de la norma internacional de contabilidad para el sector público N° 32 concesión de servicios arreglos otorgantes, contempla una perspectiva de tipo fenomenológica. En tanto la metodología será cualitativa con un alcance descriptivo-explicativo.

ETAPA 1 RECOPIACION DE LA INFORMACION.

La recopilación de la información se basará en:

- Normativa contable instruida por la Contraloría General de la República.
- Textos normativos emitidos por el International Accounting Estandar Board, vigentes y de aplicación a las empresas portuarias estatales.
- Lectura y análisis de la ley 19.542 Modernización del Sector Portuario Estatal.
- Páginas Web asociadas al análisis de la actualidad financiera en relación a “NICSP” la cual se obtendrá de diversas fuentes y sobretodo de los análisis que hagan los diferentes expositores sobre el tema, que ya hayan pasado por esta experiencia.
- Revistas Financieras, estas permiten obtener información de diversas fuentes y agentes de comercio, así como auditores externos y agencias de auditorías, las cuales obtienen información actualizada constantemente mediante sus investigaciones y reportes.
- Trabajos y tesis realizadas con anterioridad que tengan relación con el tema a desarrollar y que puedan ser de ayuda para complementar los diferentes temas que trata la tesis.
- Revisión de material institucional de los organismos relacionados y que serán estudiados a través de esta tesis.
- Revisar los oficios, presentaciones, de la Contraloría General de la República.

ETAPA 2: SISTEMATIZACION DE LA INFORMACION

Los criterios de orden de la información son los siguientes:

- De acuerdo al problema de investigación de cada uno de los temas que componen y contextualizan la problemática principal, se procederá a un análisis y estos tendrán un orden de acuerdo al objetivo general y los específicos.
- Primeramente se intentará dar al lector un conocimiento de la razón por la cual nace la problemática a investigar, esto es, fundamentos del porqué de la necesidad de análisis.
- El segundo criterio es qué entidad y qué rol cumple en el ámbito de las concesiones públicas, de forma de poder aplicar la normativa internacional vigente de concesiones.

ETAPA 3: ELECCIÓN DE SUJETO DE INVESTIGACION.

Bajo esta etapa se desarrollará la implementación de esta normativa, analizando los efectos contables en la adopción de la NICSP N° 32, en relación a sus contratos de concesiones otorgados por el Estado. Para lo cual se considerará lo siguiente:

- Verificar las condiciones contractuales de la concesión Portuaria entregada.
- Señalar la aplicación real NICSP N° 32 en relación a sus contratos de concesiones portuarias.

Efectuado lo anterior se dará paso a un análisis contable más profundo determinando:

- Los impactos contables, en la aplicación de la NICSP 32.
- Confección de asientos contables que permitan al lector obtener un mejor entendimiento de la NICSP 32.

ETAPA 4: APLICACION DE LA TECNICA DE RECOGIDA DE DATOS.

Ruta de investigación:

Este proceso consigna primeramente en identificar y cuantificar los efectos resultantes de la aplicación de la norma IPSAS N° 32.

- Se identificarán aquellas cuentas contables que presentan diferencias en relación a la normativa aplicable actualmente.
- Valorización de estas cuentas de acuerdo a la normativa internacional para el sector público.
- Presentación de asientos, correspondientes a lo observado en la aplicación de la normativa internacional.

ETAPA 5: CUANTIFICACION DE LOS EFECTOS EN LA APLICACION DE LAIPSAS N° 32.

- Presentar la contabilización de los ajustes nacidos en la adopción de esta norma.
- Revelar los principales efectos contables relacionados con esta normativa.
- Medición de las diferencias contables entre las normas relacionadas.
- Cuantificar el efecto cascada relacionado con esta normativa internacional.

ETAPA 6: ANALISIS Y DISCUSION DE RESULTADOS.

Categoría de la entrevista a implementar:

1. Interpretación de los resultados obtenidos, considerando como punto de partida los contratos de concesión que la empresa portuaria marítima haya celebrado.
2. Análisis de las consideraciones generales a tener en cuenta en la aplicación de la normativa IPSAS N°32.
3. Levantamiento de conclusiones a partir de la información recopilada.
4. Elaboración del informe final de tesis, considerando lo requerido en el reglamento de titulación.

ANALISIS DE RESULTADOS.

ANTECEDENTES GENERALES.

Bajo los antecedentes recopilados en materia de tratamientos contables, asignaciones de importancia a temáticas que son trascendentales en la aplicación de la NICSP 32 concesiones de servicios, se hace necesario poder comentar conceptos y situaciones que son de importancia para el Estado Chileno. Por otra parte se recopiló información de importancia para el correcto entendimiento de la contabilidad gubernamental actualmente aplicado en Chile. A continuación se detallan los puntos más trascendentales recogidos de la entrevistas, agrupados en relación a su categoría.

1. El actual sistema contable, “Contabilidad Gubernamental”

- 1.1. Bajo esta temática actualmente existen diversos tratamientos para las concesiones, dentro de las cuales no se encuentran todas normadas, además es necesario que podamos distinguir que dentro de las concesiones existen aquellas denominadas institucionales como lo son las cárceles, y concesiones que son de bienes nacionales de uso público dentro de las que podemos distinguir las carreteras, puertos entre otras, las cuales son totalmente distintas. Por lo tanto la contabilidad gubernamental en este momento no refleja el tratamiento para aquellas concesiones de uso público, ósea no están en la contabilidad, por lo cual si existe alguna concesión de bienes de uso público esta no se encuentra reconocida como un activo, pero el gasto si se encuentra reflejado en los presupuestos de cada una de las instituciones pero solamente como un gasto presupuestario y como un gasto patrimonial. Por lo cual para realizar un análisis minucioso y no queriendo ser majadera, debemos separar que la contabilidad gubernamental distingue en relación a las concesiones entre, concesiones sobre bienes institucionales y concesiones sobre bienes nacionales de uso público, en relación a las primeras hay que señalar que los tratamientos normativos y contables no son uniformes, ya que estos llamados bienes institucionales fueron creados con lógicas

presupuestarias totalmente distintas dependiendo de la institución en la que recae la propiedad y uso del bien, ahora bien en relación a las concesiones de bienes nacionales de uso público, la contraloría tiene claro que su gran problema radica en que los activos no se encuentran en la contabilidad, pero si se encuentra reflejado en los gastos presupuestarios que año a año se cargan al presupuesto.

- 1.2. Bajo mi experiencia laboral dentro de la contraloría, considero que claramente para la situación actual es la más adecuada, ya que la contabilidad pública tiene la ventaja de incorporar la ejecución presupuestaria dentro de la contabilidad esto por una parte, por otra en ningún momento se deja de mostrar el efecto en el patrimonio, esto nos permite tener ambas cosas en un solo elemento, entonces esta situación la incorporamos como un mecanismo de control adicional a través de cada una de las operaciones, ya que si lleváramos contabilidad y presupuesto por separado no sería posible llevar un control de las operaciones.

Ahora bien para profundizar un poco más, en este momento respecto de la contabilidad pública con la privada, no se va a generar ninguna diferencia, ya que no van a existir, exceptuando aquellos hechos económicos que no se dan en el ámbito privado, pero con respecto a todas las demás estamos aplicando un tipo de espejo que nos permite mostrar un símil a la contabilidad financiera privada.

- 1.3. Por supuesto, bajo mi óptica y la de muchos, una de las deficiencias que tiene es que en determinadas operaciones le es muy difícil a la contabilidad gubernamental respetar el principio del devengado, la razón de lo anterior es que debe existir una armonía entre el presupuesto y la contabilidad, por lo cual en el supuesto de que el presupuesto no define el devengamiento en el mismo momento, se produce una disparidad.

Por otra parte creo que es importante recalcar que otra deficiencia que presenta este sistema es que no incorpora estimaciones como las de incobrables, entre otras que en ocasiones son necesarias para representar en la contabilidad los hechos económicos, es más, en este momento estas

estimaciones no se encuentran claramente desarrolladas en el ámbito gubernamental.

- 1.4. Bajo mi óptica, no creo que faciliten los registros contables, pero claramente nos ayudará para obtener más información de la que hoy podemos encontrar, y lo que a larga nos ayudará a uniformar en gran medida el criterio presupuestario contable de la nación, ya que actualmente dentro del presupuesto no existe la uniformidad al momento de encontrarnos con las concesiones, ya que si hoy observamos las concesiones como se hacen en el Ministerio de obras públicas presupuestariamente hablando y por otra parte observamos las concesiones de las cárceles no se tratan de la misma forma, y esto sucede en todo el ámbito cuando nos referimos a las concesiones.
- 1.5. No, por ningún motivo para poder entender el por qué hay que hacer distinción de que existen diversos modelos de cómo llevar la contabilidad pública, existen unos modelos en que la contabilidad gubernamental y el presupuesto nunca se encuentran, existen otros en que no se encuentran en todo el periodo y al final se incorporan y se realizan ajustes de acuerdo a las desviaciones que se hayan presentado y existe otros como el estado chileno en que en cada operación se encuentra lo presupuestario y la contabilidad gubernamental entonces no es que vayan por caminos separados y bajo esta mirada la NICSP permite cualquiera de los modelos antes descritos, esta normativa obliga a llevar información en base devengado y base efectiva y eso el estado de Chile lo tiene desde su contabilidad, en cambio cuando se lleva la contabilidad y el presupuesto por separado no tienen la información requerida por la NICSP, se logra al final de día obtener tan sólo una.
- 1.6. Sí, todos aquellos que han implementado las NICSP, han tenido de una u otra manera modificar la norma contable, en algunos casos han tenido que crear leyes de administración financiera para poder aplicar las NICSP, esto depende del grado de avance de cada país en materia de contabilidad pública, han sido las modificaciones que han tenido que realizar. Para nosotros ha sido mucho más fácil que otros países producto de que como organismo contralor tenemos

toda la potestad normativa, por lo cual si se hace necesario crear y modificar alguna normativa que entorpezca la aplicación de las NICSP, se hace menos dificultoso poder solucionarlo.

- 1.7. No, ya que el presupuesto de ingresos y gastos contiene, gastos corrientes y gastos de capital y dentro de estos últimos se encuentran contenidos las inversiones por lo cual no se requiere un presupuesto separado, y esto es para todas las inversiones públicas.

Conclusión.

La actual contabilidad del país ha demostrado cumplir con los objetivos que le fueron encomendados, sin embargo muestra deficiencias en su aplicación al no considerar dentro de su norma los bienes nacionales de uso público que se han concesionado y los que no, lo cual preocupa al no tener una estimación de cuantos son, ni cuáles son sus importes que al aplicar la NICSP y en especial la NICSP 32 deberán revelarse en los estados financieros al momento de realizar el cambio a la norma internacional.

Por otra parte, el control presupuestario a través de la contabilidad gubernamental de las concesiones es casi nula debido a que no existe una hegemonía de cómo se deben tratar al no encontrarse normados en la contabilidad pública, lo que provoca un desequilibrio a nivel nacional en el tratamientos de las concesiones. Lo anterior provocara un gran desafío normativo, ya que se deberá incorporar dentro de los cuerpos legales el tratamiento de las concesiones, el reconocimiento de las mismas y la estandarización a los distintos organismos públicos lo que en definitiva ayudará a su correcto reconocimiento.

2. Los efectos, implicancias y desafíos de las NICSP y en particular la NICSP 32.

- 2.1. El primer y quizás más grande desafío, es el levantamiento de todos aquellos bienes de uso público que se encuentran concesionados a lo largo del país, ya que actualmente esto no existe, y en relación a lo que se encuentra normalizado e individualizado es armonizar todo lo que viene de años anteriores bajo un mismo tratamiento contable.

2.2 Si, se ha confeccionado un plan de convergencia que incluye la aplicación de todas las NICSP incluyendo la NICSP 32.

2.4. Por su puesto se pretenden estandarizar en la medida de lo posible, ya que de alguna manera esta iniciativa simplifica a los servicios, ya que los profesionales que existen en las distintas instituciones son de variada experiencia, entonces dependiendo de los servicios se irán aplicando dependiendo de su necesidad.

A modo de ejemplo este año por primera vez recibimos estados financieros aplicando NICSP y obtuvimos una gama de información totalmente diversa, como por ejemplo tenemos a CORFO que presenta sus estados financieros como si fuera una Sociedad Anónima, pero además tenemos un servicio que es una subsecretaría pequeña en las cuales no tienen noción de que es un balance y por ende no entendían que debían incorporar en las notas.

2.5. Si rotundamente, ya que existen aspectos que son bastantes importantes provenientes de origen conceptuales y de fondo, de ejemplo la norma contable vigente de la nación, indica que prima la norma legal sobre la norma contable (Primacía de la normativa legal) y por su parte las NICSP habla del fondo sobre la forma, por lo cual existen aspectos que se verán enfrentados entre una y otra norma. Tomando como ejemplo cualquiera concesión en donde la ley me indica que debo reflejar las garantías por un periodo determinado y los contratos, estos desde el punto de vista legal no cumple con el principio del devengado, bajo esta óptica estos no forma parte del devengamiento de la operación, por lo cual implica una limitancia al momento de la contabilización, ya que no sería posible devengar con estos contratos, a no ser que no existiera una normativa legal que me lo impidiera. Ahora bien, en este momento es posible realizarlo ya que en la actualidad el clasificador confeccionado por la DIPRES indica que al momento que posee una concesión me encuentro adquiriendo un endeudamiento, por lo cual me permite reflejarlo como deuda, como créditos a largo plazo, pero en cambio antes esta situación no era permitida. Todo lo anterior, la norma legal en muchos casos traerá conflictos que no podrán ser cambiados y de esa forma

habrá problemas con las NICSP en general, esta problemática para mi es la más trascendental ya que está implícito el marco conceptual, por tanto si el marco conceptual es definido de una forma que va en contra de las NICSP, no será posible realizar cambios a la normativa y no será posible la aplicación al 100%. Para concluir, todo lo anterior es el mayor problema al cual nos enfrentamos en la aplicación de las NICSP, es el conflicto más sustancial existente actualmente, sin embargo existen también problemáticas como aplicaciones, cuentas que siempre podrán ser creadas y podrá ser solucionado. A modo de ejemplo, es posible poder observar que las NICSP indican que se deben contabilizar todos los activos, pero existen por otra parte leyes reservadas del ámbito militar que no permite revelar toda la información de los activos, para poder cumplir con las NICSP 32 se deberá realizar un cambio de legislación en donde se deroguen este tipo de leyes que se contradicen con las NICSP, y por ende cualquier normativa legal que se contraponga con la NICSP deberá estudiarse profundamente la solución al problema, por lo cual es de esperar que al 2015 no existan leyes reservadas que se contrapongan a la normativa contable internacional.

- 2.6. Lo primero que se hace necesario para la aplicación de esta normativa contable es sin lugar a duda capacitaciones que nos permitan encontrar como organismo público en buen pie para afrontar este desafío, por otra parte se hace necesario tener un conocimiento profundo del servicio o entidad pública en la cual se desenvuelve el personal que estará a cargo de llevar a cabo esta aplicación de NICSP, ya que esta norma exige en todas sus líneas tener un conocimiento mayor del negocio del que actualmente se tiene, además se hace imperioso tener manuales de procedimientos y políticas de acuerdo a cada ente público ya que por naturaleza son totalmente distintos entre sí.
- 2.7. Esto se ha solucionado en gran medida estableciendo entidades pilotos, para entender de esa forma la particularidad de los sectores, pero se nos vuelve complicado poder estudiar individualmente a cada ente público. Por lo tanto la pieza fundamental es el funcionario que trabaja en la institución que está siendo fiscalizada y es ahí donde se centran los esfuerzos, ya que son ellos

los que deberán de empapar a los fiscalizadores del funcionamiento y detalle de sus operaciones.

Es por ello, que el plan de armonización contemplo como una de sus etapas fundamentales la creación de borradores que posteriormente serán enviados a las entidades públicas en donde se les solicitara la aplicación de este borrador, produciendo una retroalimentación sobre aquellos aspectos que se deben mejorar y otros nuevos que se deberán incluir.

2.8. Claramente este es un proyecto que lidera la división de análisis contable de la contraloría, y es posible visualizar que los demás entes dispuestos dentro y fuera de la contraloría actúan por reacción y no por iniciativa propia. Este problema radica ya que los organismos de la contraloría y otros fuera de esta no se sienten completamente involucrados producto de que el plazo para la adopción final de las NICSP será recién en el año 2015. Ahora bien se proyecta que los demás departamentos al interior de la contraloría se irán incorporando en la medida en que cada uno de estos se sientan tocados en la aplicación de las NICSP. A modo de ejemplo y considerando que actualmente nos encontramos en el desarrollo de la norma netamente contable, una vez que se encuentre terminada, el departamento de auditoría administrativa se hará parte de este proyecto producto que se sentirá tocado por el cambio normativo, además de cambiar sus sistemas de control producto de que ellos deberán en el futuro auditar y realizar controles a estados financieros elaborados a normas internacionales de contabilidad, cosa que actualmente no sucede y por ende deberán a través de un proceso interno confeccionar un enfoque de fiscalización adecuado que les permita llevar a buen puerto su tarea.

2.9. Bajo mi óptica, no creo que faciliten los registros contables, pero claramente nos ayudará para obtener más información de la que hoy podemos encontrar, y lo que a larga nos ayudara a uniformar en gran medida el criterio presupuestario contable de la nación, ya que actualmente dentro del presupuesto no existe la uniformidad al momento de encontrarnos con las concesiones, ya que si hoy observamos las concesiones como se hacen en el Ministerio de obras públicas presupuestariamente hablando y por otra parte

observamos las concesiones de las cárceles no se tratan de la misma forma, y esto sucede en todo el ámbito cuando nos referimos a las concesiones.

- 2.10. Uno de los mayores beneficios en las proyecciones de largo plazo, lo más importantes bajo mi entendido es poder dimensionar las deudas (Pasivos), los retornos para el estado de las concesiones, por otra parte poder conocer los activos con los que el estado cuenta, ya que actualmente no tenemos dimensionado, los montos reales de estos activos, un reflejo real las garantías asociadas a las concesiones entregadas a privados ya que estas no se encuentran contempladas dentro de la contabilidad de la nación. Otro punto importante es poder obtener el reflejo ideal de las provisiones que asocian a las concesiones en los casos de incumplimientos, todo esto es un gran paso para la nación ya que nos permitirá contar con información que antes no pensábamos tener, pero creo que lo más importante es que nos ayude la NICSP 32, será poder identificar, cuantificar y controlar aquellos bienes nacionales de uso públicos que la contabilidad gubernamental actualmente no considera ya que será un monto incalculable el que se ingresara a la contabilidad bajo este concepto.
- 2.11 No, lamentablemente no existe la forma de poder cuantificar el impacto al momento de aplicar la NICSP 32, debido de que no existe el levantamiento de la información necesaria que nos permite realizar esta tarea.
- 2.12. Si, actualmente en lo que se encuentra normado se reconoce un activo esto sucede en las concesiones de cárceles y las concesiones aeroportuarias, estas son las únicas que se encuentran normadas y que por ende reconocemos un activo en la contabilidad. Lo que esperamos en la aplicación de la NICSP 32 es reconocer todos los activos por las concesiones entregadas.
- 2.13. En primer lugar la NICSP 32 va a ser incorporada en la normativa contable que se aplica hoy en día, situación que aún no ocurre. Por lo cual toda la materia relacionada con las concesiones se ha solucionado dando respuestas concretas a ciertos organismos que han solicitado información en relación a

esta norma los que de alguna forma les ayuda a resolver sus problemas de interpretación y entendimiento del rubro de las concesiones. Por otra parte y para concluir, una vez incorporada la NICSP 32 a la normativa general, se establecerán los procedimientos contables específicos a las concesiones de carácter general y todo esto nos permitirá contar con información que actualmente no tenemos, lo que en definitiva nos permitirá incorporar a los estados financieros y a la contabilidad el rubro de activos concesionados y pasivos asociados a concesiones.

- 2.14. No ya que el software que debe ayudar a las NICSP es SIGFRE 2.0, claramente habrá que hacerles las modificaciones necesarias que permita la correcta aplicación de las NICSP, esto es exceptuando aquellas instituciones que se denominan homologadas que son aquellas que no tienen SIGFRE 2.0 deberán cotizar software que les permite la correcta adopción como por ejemplo obras públicas, Tesorería General de la Republica, CORFO, entre otros.

Conclusión.

El departamento de análisis contable, actualmente lidera el proceso de adopción de las NICSP en Chile, a través de lo dispuesto por la Contraloría en el oficio 54.977 capítulo quinto "Estados Financieros", este oficio define los lineamientos lo cual es reconocido por los miembros de los diversos organismos públicos como la columna vertebral en la adopción de NICSP.

Por otra parte quizás el principal desafío al momento de adoptar NICSP es el levantamiento de la información que es relevante en esta armonización, tal como se describió existe una gama en particular de bienes que no se encuentran controlados ni contabilizados, estos bienes nacionales de uso público, se cree representarían una gran partida dentro de los estados financieros que se comenzarían a confeccionar en un futuro próximo. Dada la inexistencia de una estimación del impacto en el reconocimiento de estos bienes, no se es posible aun determinar los efectos que se producirán en los estados financieros. Por otra parte el reconocimiento de las concesiones por parte del ente público obligaría necesariamente, al reconocimientos de activos, pasivos, pasivos contingentes, provisiones y garantías, todos estos conceptos no se encuentran

reconocidos en el actual sistema contable lo cual no permite realizar comparaciones ni análisis de los impactos pre y pos aplicación de las NICSP 32.

Ahora bien desde el punto de vista más global existen situaciones que deben considerarse al momento de la aplicación de las NICSP 32, tales como el correcto entendimiento de la normativa y su contra partida como lo es la IFRIC 12, lo cual les permitirá a los entes públicos lograr un conocimiento más acabado en relación a la norma lo cual le permitirá una correcta aplicación, por otra parte no hay que dejar de mencionar las capacitaciones que deberán ejecutarse en relación a las normas NICSP ya que esto se vuelve trascendental dentro de los organismos públicos lo cual les permitirá en el largo plazo un correcto entendimiento de toda la normativa internacional que se requiere aplicar, y por ultimo pero no menos importante hay que destacar el gran desafío que tiene la Contraloría General de la República en la adaptación de las notas explicativas a los estados financieros generados por las NICSP ya que estos deben ser reajustados a las distintos tratamientos de los diversos organismos públicos existentes.

3. La experiencia internacional como guía para la aplicación.

- 3.1. Si, a través de la asesoría de Andreas Bergmann nos encontramos tomando conocimiento de los avances de las NICSP de los distintos países como Costa Rica, España, en el cual Costa Rica, al igual que nosotros se encuentra en el proceso de implementación por lo cual es importante esta experiencia.
- 3.2. Sí, todos aquellos que han implementado las NICSP han tenido que de una u otra manera modificar la norma contable, en algunos casos han tenido que crear leyes de administración financiera para poder aplicar las NICSP, esto depende del grado de avance de cada país en materia de contabilidad pública, han sido las modificaciones que han tenido que realizar. Para nosotros ha sido mucho más fácil que otros países producto de que como organismo contralor tenemos toda la potestad normativa, por lo cual si se hace necesario crear y modificar alguna normativa que entorpezca la aplicación de las NICSP, se hace menos dificultoso poder solucionarlo.

Conclusión.

La experiencia internacional obtenida a lo largo del proceso se vuelve trascendental en la adopción de las NICSP, ya que en cierta medida proporciona las directrices en su aplicación y proporciona al estado de Chile una base en cuanto experiencia, errores, complejidad y cambios a niveles internos de la normativa contable.

Por otra parte, el apoyo de Andreas Bergmann como presidente del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, ha sido trascendental, aportando con experiencia, conocimiento y dinamismo a la transición de la normativa.

4. Discrepancias operativas entre el sistema de contabilidad gubernamental y NICSP

4.1 Si rotundamente, ya que existen aspectos que son bastantes importantes provenientes de origen conceptuales y de fondo, de ejemplo la norma contable vigente de la nación, indica que prima la norma legal sobre la norma contable (Primacía de la normativa legal) y por su parte las NICSP habla del fondo sobre la forma, por lo cual existen aspectos que se verán enfrentados entre una y otra norma. Tomando como ejemplo cualquiera concesión en donde la ley me indica que debo reflejar las garantías por un periodo determinado y los contratos, estos desde el punto de vista legal no cumple con el principio del devengado, bajo esta óptica estos no forma parte del devengamiento de la operación, por lo cual implica un limitancia al momento de la contabilización ya que no sería posible devengar con estos contratos, a no ser que no existiera una normativa legal que me lo impidiera. Ahora bien en este momento es posible realizarlo ya que en la actualidad el clasificador confeccionado por la DIPRES indica que al momento que poseo una concesión me encuentro adquiriendo un endeudamiento, por lo cual me permite reflejarlo como deuda, como créditos a largo plazo, pero en cambio antes esta situación no era permitida.

Todo lo anterior, la norma legal en muchos casos traerá conflictos que no podrán ser cambiados y de esa forma habrá problemas con las NICSP en general, esta problemática para mi es la más trascendental ya que está

implícito el marco conceptual, por tanto si el marco conceptual es definido de una forma que va en contra de las NICSP, no será posible realizar cambios a la normativa y no será posible la aplicación al 100%.

Para concluir, todo lo anterior es el mayor problema al cual nos enfrentamos en la aplicación de las NICSP, es el conflicto más sustancial existente actualmente, sin embargo existen también problemáticas como aplicaciones, cuentas que siempre podrán ser creadas y podrá ser solucionado. A modo de ejemplo es posible poder observar que las NICSP indican que se deben contabilizar todos los activos, pero existen por otra parte leyes reservadas del ámbito militar que no permite revelar toda la información de los activos, para poder cumplir con las NICSP 32 se deberá realizar un cambio de legislación en donde se deroguen este tipo de leyes que se contradicen con las NICSP, y por ende cualquier normativa legal que se contraponga con la NICSP deberá estudiarse profundamente la solución al problema, por lo cual es de esperar que al 2015 no existan leyes reservadas que se contrapongan a la normativa contable internacional.

Conclusión

Armonizar la norma legal vigente con las NICSP es trascendental para su correcta aplicación debido a la gran variedad de situaciones que se contraponen entre una y otra norma, por lo cual se hace necesario un examen exhaustivo que le permita definir los parámetros correctos para su aplicación. Todo lo anterior requiere voluntad de las partes involucradas, compromiso y consecuencia.

Por otra parte la contabilidad gubernamental tiene como característica principal que las decisiones que se toman son de forma autónoma en cada entidad, siendo además muy difícil compararla con otra, lo que hasta el momento no incomoda el objetivo general que es satisfacer los servicios públicos. En cambio las normas internacionales para el sector público indican que deben presentar estados financieros revelando más información que la que se maneja hasta ahora incluyendo los recursos que administran, además de que integran reglas para una adecuada consolidación de todas las entidades que manejan. Concluyendo, operativamente se debe mostrar más información de la que se emite hasta el momento, para así obtener una mejor información y más transparente.

5. Problemáticas en la aplicación de la NICSP 32.

- 5.1 En relación al plan de convergencia uno de los aspectos más importantes a considerar y más complejo es realizar las coordinaciones, ya que esto involucra a ministerios de diversas naturalezas, por otro lado el levantamiento de la información y no debemos dejar de lado los pasivos contingentes asociados a las concesiones y las provisiones asociadas a estas, ya que actualmente no se encuentran contempladas en la contabilidad gubernamental.

- 5.2 Tomando en consideración que la Contraloría General de la República por primera vez durante el año 2012, recibió estados financieros y que actualmente no se encuentra normalizada la estructurada en cuanto a las notas explicativas, en este momento lo que tenemos es información que no es posible estructurar de forma uniforme, ya que cada entidad que informó estados financieros realiza sus notas de acuerdo a como creyó que debiesen ser, entonces tomando en consideración este aspecto los estados financieros desarrollados en la actualidad, aun no son considerados como una condicionante para la acertada toma de decisiones, ya que bajo mi óptica se debe crear una cultura organizacional a nivel país de la importancia de esta armonización y posterior adopción, además de crear conciencia y cultura de que se mire la información financiera como un aspecto relevante, producto de que actualmente sólo se utiliza la información presupuestaria. Para concluir es importante señalar que este proceso de convergencia tiene dos cosas aparejadas, la primera es un cambio cultural que obliga a las instituciones a mirar la contabilidad y no tan sólo “hacer”, por lo cual debemos crear una conciencia de que esto es importante, ya que nos permite tener una óptica a más largo plazo, que el presupuesto sólo nos permite mirar en el transcurso de un año que es cuando éste se acaba. En este entendido las municipalidades actualmente utilizan un criterio cortoplacista y es por esto que los pasivos año a año se abultan, dado que sólo utilizan la información

presupuestaria y la información contable no la utilizan para el control de su endeudamiento.

- 5.3 Por su puesto se pretenden estandarizar en la medida de lo posible, ya que de alguna manera esta iniciativa simplifica a los servicios, ya que los profesionales que existen en las distintas instituciones son de variada experiencia, entonces dependiendo de los servicios se irán aplicando dependiendo de su necesidad.

A modo de ejemplo este año por primera vez recibimos estados financieros aplicando NICSP y obtuvimos una gama de información totalmente diversa, como por ejemplo tenemos a CORFO que presenta sus estados financieros como si fuera una Sociedad Anónima, pero además tenemos un servicio que es una subsecretaría pequeña en las cuales no tienen noción de que es un balance y por ende no entendían que debían incorporar en las notas.

- 5.4 Si rotundamente, ya que existen aspectos que son bastantes importantes provenientes de origen conceptuales y de fondo, de ejemplo la norma contable vigente de la nación, indica que prima la norma legal sobre la norma contable (Primacía de la normativa legal) y por su parte las NICSP habla del fondo sobre la forma, por lo cual existen aspectos que se verán enfrentados entre una y otra norma. Tomando como ejemplo cualquiera concesión en donde la ley me indica que debo reflejar las garantías por un periodo determinado y los contratos, estos desde el punto de vista legal no cumple con el principio del devengado, bajo esta óptica estos no forma parte del devengamiento de la operación, por lo cual implica un limitancia al momento de la contabilización ya que no sería posible devengar con estos contratos, a no ser que no existiera una normativa legal que me lo impidiera. Ahora bien en este momento es posible realizarlo ya que en la actualidad el clasificador confeccionado por la DIPRES indica que al momento que poseo una concesión me encuentro adquiriendo un endeudamiento, por lo cual me permite reflejarlo como deuda, como créditos a largo plazo, pero en cambio antes, esta situación no era permitida. Todo lo anterior, la norma legal en muchos casos traerá conflictos que no podrán ser cambiados y de esa forma habrá problemas con las NICSP en general, esta problemática para mi es la más trascendental ya que está

implícito el marco conceptual, por tanto si el marco conceptual es definido de una forma que va en contra de las NICSP, no será posible realizar cambios a la normativa y no será posible la aplicación al 100%. Para concluir, todo lo anterior es el mayor problema al cual nos enfrentamos en la aplicación de las NICSP, es el conflicto más sustancial existente actualmente, sin embargo existen también problemáticas como aplicaciones, cuentas que siempre podrán ser creadas y podrá ser solucionado. A modo de ejemplo es posible poder observar que las NICSP indican que se deben contabilizar todos los activos, pero existen por otra parte leyes reservadas del ámbito militar que no permite revelar toda la información de los activos. Por otro lado, para poder cumplir con las NICSP 32 se deberá realizar un cambio de legislación en donde se deroguen este tipo de leyes que se contradicen con las NICSP, y por ende cualquier normativa legal que se contraponga con la NICSP deberá estudiarse profundamente la solución al problema, por lo cual es de esperar que al 2015 no existan leyes reservadas que se contrapongan a la normativa contable internacional.

- 5.5 Esto se ha solucionado en gran medida estableciendo entidades pilotos, para entender de esa forma la particularidad de los sectores, pero se nos vuelve complicado poder estudiar individualmente a cada ente público. Por lo tanto la pieza fundamental es el funcionario que trabaja en la institución que está siendo fiscalizada y es ahí donde se centran los esfuerzos, ya que son ellos los que deberán de empapar a los fiscalizadores del funcionamiento y detalle de sus operaciones. Es por ello que el plan de armonización contemplo como una de sus etapas fundamentales la creación de borradores que posteriormente serán enviados a las entidades públicas en donde se les solicitará la aplicación de este borrador, produciendo una retroalimentación sobre aquellos aspectos que se deben mejorar y otros nuevos que se deberán incluir.

Conclusión.

El entendimiento de lo que se hace y por qué se hace, solo se logra con el correcto conocimiento del negocio, para lo cual la Contraloría General de la República estableció

entidades pilotos cuyo objetivo es producir retroalimentación en relación a los borradores confeccionados para así lograr mejorarlos. La NICSP 32 traerá consigo mayor compromiso de control y de entendimiento de la normativa, el correcto levantamiento de información de bienes concesionados es trascendental en este proceso, lamentablemente la aplicación de esta NICSP es esperada recién hacia el 2014 lo cual ha provocado un desentendimiento de los organismos públicos en relación a su estudio y aplicación.

Por otra parte los bienes concesionados no normados tienen distinto tratamiento en la contabilidad gubernamental aplicada actualmente, lo cual implica realizar esfuerzos para su correcta armonización inter sectorial lo cual permitirá a los diversos entes públicos estandarizar la información en relación a la NICSP 32 y sus notas en los estados financieros. En otro sentido es importante la correcta comunicación que se tiene actualmente con los diversos estados que se encuentran aplicando NICSP y que pueden dar al Estado Chileno lineamientos correctos en relación a su aplicación. No obstante lo anterior debido a que la normativa legal contable actual no ha contemplado las concesiones dentro de sus operaciones facilita en cierta medida su aplicación, cada vez que estas concesiones no se encuentren reguladas por leyes especiales que contengan cierto grado de confidencialidad o tratamientos especiales de lo contrario es de esperar que el órgano legislador actúe como un organismo proactivo y facilite la adecuada aplicación de la normativa internacional.

DISCUSIÓN DE RESULTADOS.

En conformidad a lo expuesto en el marco teórico de la presente investigación y como parte de la etapa de diagnóstico de los estados financieros de una entidad, se debe considerar la particularidad de los estados financieros emitidos por el ente gubernamental, en la cual se deberá efectuar

1. Norma de contabilidad Gubernamental.

Entendiendo los esfuerzos realizados por el Estado de Chile, a través de la Contraloría General de la República, la cual publica en el oficio 54.977 una modificación a la norma contabilidad gubernamental, el denominado Capítulo V “Estados Financieros”, dicho oficio se plantea sobre la base de desarrollar la norma general sobre información contable contenida entre las reglas que conforman el marco doctrinario del sistema.(Contraloría General de la República), sin embargo existen 2 situaciones que se deben considerar al momento de razonar sobre esta materia.

a. Situaciones no consideradas en la normativa contable que contienen aplicación en la norma de contabilidad internacional al sector público.

En la actualidad el sistema de contabilidad gubernamental de acuerdo al oficio circular n° 60.820 del año 2006, ha establecido cada uno de los aspectos que se entienden de importancia para el Estado de Chile, sin embargo ha dejado varios aspectos a criterio de los entes ejecutores de la contabilidad, que en cierta forma crean registros de acuerdo a su entendimiento y experiencia en su labor. No obstante las normas de contabilidad del sector público no permite bajo ningún punto de vista interpretaciones que no sean las que la norma indica, resultando de vital importancia el seguimiento de la norma al pie de la letra.

Estas discrepancias entre una y otra norma es de vital importancia poder revelarlas y analizarlas para el correcto estudio y aplicación de la norma internacional, a continuación se presentarán aquellos aspectos relevantes asociados a las concesiones de servicios que discrepan entre sí.

- No reconocimiento de bienes nacionales de uso público.

La normativa chilena a contemplado bienes dentro de su contabilidad los cuales no representan bajo ningún aspecto los bienes efectivamente reales que posee el estado, actualmente solo identifica aquellos bienes con carácter institucional dejando de lado aquellos bienes de uso público, que se encuentran concesionados. Esta situación traerá consigo una serie de aspectos relevantes que deberán ser resueltos antes de la aplicación de la NICSP 32, uno de ellos y quizás el más relevante es el levantamiento de la información de aquellos bienes no contemplados por la Contabilidad Gubernamental. El grado de complejidad de este levantamiento de información, dependerá en cierta medida de la información con la que se cuente de cada uno de estos bienes, servicio u organismo público, es por ello que es necesario la implementación de planes de trabajo que permitan un expedito levantamiento de esta información. Por otra parte existen organismos estatales que sí efectúan controles sobre estos bienes y que por tanto los tienen identificados, aun así no se encuentran incorporados en la contabilidad, lo anterior en cierta medida facilita el levantamiento de información de estos bienes logrando hacer el trabajo de una forma más expedita.

- Valorización de los activos en concesión.

Dentro de las concesiones normadas por el Estado de Chile, hay que distinguir 2 tipos las cuales son las concesiones Carcelarias y las aeronáuticas, todas las otras concesiones que pudiesen existir se encuentran en vacío legal que se espera poder cubrir tras la aplicación de la NICSP 32. Bajo los aspectos de las valorizaciones lamentablemente la contabilidad gubernamental no ha incorporado las concesiones portuarias a su normativa por lo cual es difícil poder inferir sobre esta situación. Ahora bien en relación a las concesiones anteriormente descritas, los cuerpos normativos vigentes señalan que deberán ser reconocidas como activos nacionales los cuales deberán ser contabilizados de acuerdo a su costo histórico determinado, situación que claramente se contrapone a lo indicado en la NICSP 32, la cual señala que las concesiones deben ser

contabilizadas a su valor razonable. Esta situación bajo la mirada gubernamental, es crítica al reconocer que existe un problema de fondo que debe ser subsanado, ahora bien este organismo deja claro que la aplicación en cuanto a valorización será distinta en relación al servicio u organismo público del cual se trate, y que en ningún caso se homogenizara para todos los servicios, esto es producto de que cada organismo estatal realiza un variedad de operaciones que pueden en algunos casos ser similares a otros organismos pero que en su gran mayoría no lo son.

b. Situaciones consideradas en la normativa contable que contienen aplicación en la norma de contabilidad internacional al sector público.

La normativa contable actualmente está siendo modificada de forma de poder incorporar aquellas situaciones que la NICSP requiere para su correcta aplicación, bajo esta mirada la contraloría general de la república ha confeccionado borradores que le permite poder obtener retroalimentación de los servicios públicos pilotos. Son estos servicios los cuales se encuentran informando sobre el estado de avance de la aplicación de las NICSP definidas por el ente regulador y de esta forma otorga los lineamientos necesarios para su correcta aplicación.

La normativa técnica y contable aplicada actualmente es la adecuada bajo la mirada del ente gubernamental, pero necesita de cambios para que la información pueda ser comparable entre entidades pertenecientes al mismo sector. En cuanto a los cambios, claramente se podrían realizar mejoras en el sistema de registro de las transacciones y mejoras en la presentación de los estados financieros, entregando mayor información, adecuada y oportuna, es por ello que actualmente se está trabajando, en un sistema integrado a nivel nacional, en que la información que se desee obtener sea en forma oportuna y precisa. Cabe destacar que ya se ha comenzado con los primeros cambios, y existe la obligatoriedad de presentar una serie de estados financieros que antes solo se tenían en mente y que son extensibles a todos los organismos del sector público con excepción de algunos, los cuales están informados en el Dictamen N°63652 del 07/10/2011 de la Contraloría General de la República.

Dichos Estados Financieros deben corresponder a los del ejercicio 2011 y ser informados durante el año 2012.

Por lo anterior hoy en día la principal deficiencia que posee la contabilidad gubernamental es la de presentar solo un estado financiero, que es el balance de ejecución presupuestario, ya que limita la toma de las decisiones, tergiversa la información y no permite la correcta comparación de información. Con los nuevos mecanismos es de esperar que logre un avance en términos contables y de revelación de información financiera. Son estos mecanismos los que ayudarán a presentar nuevos estados financieros los cuales fueron aplicados a una serie de entidades pilotos durante el presente año.

Es por lo anterior que la comparación del ámbito privado con el público se vuelve casi indiscutida ya que nos permite poder efectuar análisis y fijar objetivos tomando como ejemplo los grandes avances que han ocurrido en el ámbito privado, dado que hoy en día es posible tomar mejores decisiones, porque la información que manejan de sus activos y pasivos expresados a través de todos sus estados financieros es más, en términos de información, además es sabido que con más información, se puede tener una mirada más amplia de lo que realmente se debe hacer o cómo actuar adecuadamente, tratando de cometer los menores errores posibles. Todo esto sin quitar importancia a las decisiones que se toman hoy en día bajo la mirada presupuestaria.

2. Análisis aplicación NICSP 32 en el Sector Portuario Chileno.

El sector portuario chileno ha desarrollado grandes cambios estructurales a lo largo del tiempo, mejorando en sí, su estructura organizacional y de toma de decisiones. El estado a través de sus leyes, promulgo la medida de modernización portuaria, lo que en definitiva le permitía obtener un mayor control, sobre las operaciones portuarias que se realizan en nuestro país, además de llevar a cabo en parte la descentralización de organismos que provocaban una burocracia en sus operaciones.

Es por lo anterior que la ley promulgada por el estado instaura 10 entidades que se harán cargo de las operaciones y administración de los puertos a lo largo de nuestro país, produciendo con esto, un mayor dinamismo y una independencia decisional en cuanto a su administración.

Hoy en día las los entes portuarios estatales en términos de reconocimiento de las concesiones de puertos que estos otorgan, no tienen una claridad sobre la correcta aplicación normativa vigente del tema, ocasionando con esto una disparidad en la información entre un ente portuario y otro.

Si bien es cierto, uno de los objetivos más relevantes dentro de la ley de modernización portuaria es la de establecer “**licitaciones de concesión competitivas**”, son estas concesiones las que no se encuentran claramente normadas bajo la mirada financiera y que provocan discrepancias al momento de seguir el fiel cumplimiento de la normativa internacional.

Aspectos normativos a considerar.

La disposición gubernamental vigente a través de su plan de armonización, dispone que la Norma Internacional N° 32 deberá aplicarse sobre los estados financieros emitidos bajo NICSP que cubran los periodos que comiencen en o con posterioridad del año 2015, reconociendo a contar de este momento los bienes concesionados entregados a privados.

Sin embargo actualmente existen organismos portuarios que contienen dentro de sus estados financieros información en relación a las concesiones entregadas a privados reconociendo estas bajo la IFRIC12, la cual contiene una mirada completamente distinta a la que busca la NICSP 32, esta aplicación se contradice rotundamente bajo las miradas conceptuales de la contabilidad gubernamental, lo que implica una adopción errónea de la normativa financiera aplicada, a continuación se presentará los aspectos relevantes a ser considerados para la correcta aplicación de la NICSP 32.

- a. El concedente tiene el control y regula cuales servicios debe proporcionar el operador al cual se le ha otorgado la concesión de servicios, con la infraestructura, a qué precio y a quien debe proporcionarlos. La infraestructura entregada en concesiones queda a lo largo de toda su vida útil a la interpretación de la NICSP 32, no debiendo necesariamente controlar periódicamente el precio, ya que basta con regular este bajo un contrato limitando los precios a través de toques.

- b. La entidad concedente controla a través de su propiedad, cualquier interés significativo en la infraestructura restringe la capacidad práctica del operador para vender el activo y de esta forma dar a la entidad concedente un uso continuado hasta el término del contrato de concesión.

En relación a los tipos de relación contractuales que pueden originarse producto de la adopción de un contrato de concesión bajo la NICSP 32 y que permiten a la entidad concedente tener una regulación parcial de la infraestructura, esta norma internacional permite en cierta medida adoptar una diversidad de formas.

- Aquellas infraestructuras que son capaces de ser separables físicamente, que su vez exista la factibilidad de explotarla de forma independiente y que cumple la definición de unidad generadora de efectivo, como lo define la NICSP 26, deberá ser analizada separadamente para determinar si es totalmente utilizada para fines no sometidos a regulación.
- Cuando actividades puramente auxiliares no se encuentran reguladas, deberán aplicarse pruebas de control, tal como si estos servicios no existieran, ya que en los casos en que la entidad concedente de la concesión controla los servicios en las formas descritas con anterioridad, toda existencia de servicios anexos o auxiliares no afecta en lo absoluto el control que la entidad concedente puede ejercer sobre la infraestructura concesionada.

Derechos de la entidad concedente sobre la infraestructura.

La infraestructura entregada en concesión por la entidad concedente, dentro de la interpretación de la NICSP 32, se debe reconocer dentro del rubro Propiedad Planta y Equipos según la NICSP 17 o si procediera bajo la NICSP 31 Activos Intangibles, dado que la entidad concedente posee el derecho de control sobre dichos bienes y faculta a través de un contrato de concesión a una entidad privada a operar en su nombre dicha infraestructura.

Activos en concesión.

Bajo este ítem existen 3 diferentes categorizaciones de los activos, dispuestos en la concesión de servicios, entregando a la aplicación de la normativa un dinamismo mayor y una complejidad distinta que debe ser analizada bajo la NICSP 32.

a. Activos Públicos existentes.

Desde el punto de vista normativo un activo público existente, es aquel que entrega la entidad concedente de la infraestructura para que sea explotada bajo su nombre por lo tanto el reconocimiento de estos activos implica:

- Que la entidad concedente da acceso a la entidad privada (operador) a la infraestructura, para la finalidad establecida en el acuerdo de servicios de concesión y,
- Que la entidad que concedente da acceso al operador a la infraestructura a generar ingresos, como compensación por el activo de concesión.

Estos activos deberán ser reclasificados y reconocidos a su valor razonable según lo indica la normativa internacional, bajo ningún punto de vista cabe la posibilidad de ser reconocidos ya que estos se encuentran incorporados dentro de los estados financieros como Propiedad Planta y Equipos según la NICSP 17 o como Activos Intangibles según lo indica la NICSP 31, y el reconocimiento de estos activos sería equivalente a una duplicidad de la información. Por otra parte solo deberán ser reconocidos como activos concesionados aquellos bienes entregados para tales efectos por la entidad operaria de la concesión, lo cual será estudiado más adelante.

Por otra parte la NICSP 17 y NICSP 31 requieren que un activo concesionado se reconozca sí y solo sí:

- a. Es probable que la entidad pública reciba beneficios económicos o potencial de servicios futuros asociados con el elemento;

Este primer criterio de reconocimiento de activo, requiere el flujo de beneficios económicos a la concedente. Desde el punto de vista de la entidad pública, el propósito fundamental de un activo de concesión de servicios es proporcionar potencial de servicio en nombre de la concedente del ámbito público. De forma similar a un activo que la concedente construye o desarrolla para sí propio uso, la entidad pública concedente evalúa, en el momento que se incurre en los costos de construcción o desarrollo, los términos del acuerdo vinculante para determinar si el potencial de servicio de concesión fluirá hacia la concedente.

- b. El costo o el valor razonable del elemento pueden ser medidos de forma fiable.

Este segundo criterio de reconocimiento del activo, requiere que el costo o valor razonable inicial pueda medirse con fiabilidad. En consecuencia para cumplir los criterios de reconocimiento de la NICSP 17 o la NICSP 31, según proceda, la entidad pública concedente debe tener información fiable sobre el costo o valor razonable del activo durante su construcción o desarrollo. A modo de ejemplo, si el contrato de concesión indica que el operador debe proporcionar informes sobre el progreso durante la construcción del activo a la entidad pública concedente, los costos incurridos en la construcción tendrán la capacidad de ser medidos y por lo tanto cumplen el principio de reconocimiento de la NICSP 17 para activos construidos o de la NICSP 31 para activos desarrollados.

Aquellos criterios, junto con los términos y condiciones específicos del acuerdo vinculante necesitan ser considerados al momento de determinar si se reconocerán el activo de concesión de servicios durante el periodo en el que el activo se construye o desarrolla. Es por ello que tanto para las Propiedades, Plantas y Equipos como para los Activos Intangibles, los criterios señalados anteriormente pueden cumplirse durante el periodo de construcción o desarrollo y, por tanto la entidad pública concedente deberá reconocer el activo de concesión durante ese periodo.

b. Mejoras a los Activos Públicos.

Cuando el acuerdo de concesión de servicios implique la mejora de un activo existente de la entidad que concede la infraestructura, de manera que los beneficios económicos futuros o potenciales del servicio que este activo proporcionara sean incrementados, esta mejora deberá ser valorada para determinar si cumple para el reconocimiento de un activo de vida útil completa.

c. Activos concesionados pertenecientes al operador.

Es factible que además de los dos casos anteriores el operador pueda proporcionar activos de su propiedad para la utilización en la concesión de servicios. Si el contrato de concesión supone la utilización de estos bienes pertenecientes al operador, la entidad pública concedente determinará si el activo cumple las condiciones para ser parte del referido contrato, ahora bien si se cumplen las condiciones, es la entidad pública la que deberá reconocer dentro de sus estados financieros un activo de concesión de servicios y deberá ser contabilizado según la NICSP 32.

3. Cuantificación de los Efectos contables en la aplicación de la NICSP N° 32 en las Empresas Portuarias Estatales de Chile.

Dado lo señalado en los párrafos anteriores es menester cuantificar los efectos contables producidos en la aplicación de la NICSP N° 32, para esto, y para su mayor entendimiento será utilizada la Tesis “Análisis de los efectos de la aplicabilidad de la Norma Interpretativa CNIIF N°12 – acuerdos de concesiones de obras públicas, en la presentación y revelación de la información financiera de una empresa concesionada del sector portuario para el periodo 2009”(Cuturrufo, 2010), teniendo en consideración que esta aplicación de la CNIIF N°12 se constituye en calidad de espejo de la NICSP N° 32, teniendo ahí su importancia en la presente investigación.

Dentro de los impactos relevantes en los estados financieros es posible inferir en 3 grandes grupos los cuales se detallarán más adelante, ahora bien tomando en consideración estos grupos, es de esperar que los antecedentes presentados en los

anexos, sea mirado como un espejo a lo que se presentará a continuación, teniendo en cuenta que existe una relación inversa a lo presentado en el ámbito privado.

Reconocimiento de Activos.

Tal como lo señala la normativa se debe reconocer un activo, cada vez que cumpla las condiciones para ser reconocido como tal, por otra parte el contrato de concesión nos entrega los lineamientos necesarios para el reconocimiento correcto de este.

A continuación se presentan los movimientos contables a considerar en el reconocimiento del Activo en Concesión.

Propiedad Planta y Equipo.	xxxx
a Cuentas por Cobrar.	xxxx

Glosa: Reconocimiento Inicial PPE

a) Pagos relacionados con la concesión de servicios.

Como se ha mencionado anteriormente, los pagos que recibe el órgano estatal se encuentran directamente relacionado con lo estipulado en el contrato. Contablemente estos pagos dicen relación directa con la amortización del intangible por parte de la entidad privada, vale decir todo aquello que la entidad privada lleva a gasto por concepto de amortización es igual a lo que la entidad pública reconoce como ingreso, por otra parte es importante señalar que el periodo de reconocimiento de los ingresos va estrictamente tomada de la mano con el periodo de amortización, situación que se debe constatar en contrato de concesión de servicios, esta situación que podrá ser vista en los anexos presentados.

Caja	xxxx
a Ingreso Diferido	xxx

Glosa: Pago Inicial

Ingreso Diferido	xxxx
A Ingreso	xxxx

Glosa: Reconocimiento de Ingreso por Concesión.

b) Cuantificación de situaciones especiales.

En las operaciones de entrega de concesiones existen situaciones especiales, las cuales deben ser consideradas. Estas situaciones especiales deben considerarse cada vez que el contrato exija a la entidad privada la realización de actividades que perjudican en cierta forma su accionar dentro de sus operaciones. Son estos escenarios los que provocan que el órgano estatal otorgue subsidios de forma de subsanar en cierta medida el perjuicio ocasionado a la empresa privada.

Subsidio sector Privado	xx
a Cuentas por Pagar	xx

Glosa: Reconocimiento de la Obligación de Subsidio.

Cuentas por Pagar	xx
a Banco	xx

Glosa: Pago de Obligación de Subsidio.

4. Efectos asociados a la adopción de NICSP en Chile.

Para lograr entender el impacto que tendrá este cambio en la contabilidad de los organismos públicos chilenos, debemos saber cómo funcionaba la contabilidad en el sector hasta el año 2010. Hasta ese entonces la contraloría general de la república define la contabilidad gubernamental en Chile, como *“el conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos que permiten el registro de los hechos económicos inherentes a las operaciones del estado, con el objeto de satisfacer las necesidades de información para apoyar el control y el proceso de toma de decisiones de los administradores y para el conocimiento de terceros interesados en la gestión”*. (Contraloría General de la República). El sistema de contabilidad general de la nación se sustenta en la teoría contable general de aceptación, lo que significa que todo hecho económico susceptible de ser expresado en términos monetarios, debe ser registrado sobre la base de la partida doble. El sistema no contempla la contabilización de las estimaciones presupuestarias, por cuanto estas sólo representan probables derechos y compromisos monetarios.

Las transacciones se contabilizan en el momento en que se generan y es posible determinar su cuantía en forma objetiva. Así mismo, los resultados económicos deben

reconocerse cuando las operaciones que la originan quedan perfeccionadas desde el punto de vista de la legislación o de la práctica comercial aplicable, y se han ponderado fundadamente todos los riesgos inherentes a estas. El sistema de contabilidad general de la nación funciona sobre la base de una descentralización de los registros a nivel de los entes públicos y de una centralización de la información global en estados contables de agregación. Cada entidad pública que administra recursos y obligaciones del estado constituye, al margen de su naturaleza jurídica, una unidad contable independiente con derechos, atribuciones y deberes propios, los cuales, en su conjunto, conforman el ente contable de la nación de responsabilidad de la Contraloría General de la República.

Hoy en día la función de la contraloría y la definición de contabilidad no ha cambiado, se han presentado cambios a otros niveles, como la valorización y presentación de los estados financieros. Para esto la contraloría General de la república en el oficio 54.977 define el marco doctrinario que deberá considerarse para la preparación de los estados financieros.

Hoy los diferentes factores tales como el interés de los gobiernos por crear administraciones más transparentes, el optimizar los recursos y la incipiente necesidad de aumentar la recaudación de ingresos fiscales para cubrir los requerimientos de aquellos países con más necesidad, en cierta medida marcan la pauta en el establecimiento del marco técnico del registro y procesamiento de la información contable. Por su parte el Estado Chileno ha adoptado tendencias de acuerdo a la experiencia internacional para una correcta adecuación de las NICSP. A continuación se enumeran tendencias reconocidas a nivel internacional adoptadas por el Estado de Chile:

1. Transparencia y rendición de cuentas en la gestión del sector público, así como la fiscalización de los recursos y evaluación en la ejecución de programas estratégicos y de austeridad del gasto.
2. Adopción de prácticas corporativas contables que incluyan reformas de reportes acumulativos y patrimoniales.
3. Consolidación de la información financiera.
4. Reconocimiento del método de depreciación de inversiones de activos como elemento de medición de la reposición de bienes en las estimaciones presupuestales.

5. Mejor calidad de la información para evaluación de niveles de endeudamiento y calificación de deuda.
6. Registro y valuación de las provisiones que se constituyan para hacer frente a los pasivos de cualquier naturaleza.
7. Registro único de eventos económicos, presupuestarios y financieros para todas las entidades de Gobierno.
8. Utilización de postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental e inclusive Normas Internacionales de Contabilidad para sector público (NICSP, NIF, NIC, PCGA).
9. Creación de valor para los ciudadanos, comunidades y empresarios a través del uso de tecnologías de la información (GRPs –Government Resource Planning, o sistemas de planeación de recursos de gobierno), con la finalidad de brindar servicios accesibles, eficientes, útiles y en el momento adecuado.

Como es posible observar, es claro que los gobiernos deberán evolucionar hacia la administración con un elevado nivel de transparencia y rendición de cuentas, así como también al desarrollo de modelos de servicios enfocados a la necesidad y requerimientos de los ciudadanos. (Deloitte, 2010)

4.1 Retos del estado Chileno.

Como se ha enfatizado dentro de los órganos públicos chilenos a través de seminarios y capacitación relacionadas con NICSP, la armonización contable traerá consigo una serie de beneficios que ayudarán en su totalidad a mejorar la información financiera pública, en términos generales estos beneficios podrán resumirse en;

- Impulsar significativamente la transparencia y rendición de cuentas.
- Fortalecer las tareas de planeación, ejecución, control, evaluación y fiscalización.
- Contar con información consolidada en apoyo a la planeación nacional y regional.
- Disponer de esquemas que apoyen la gestión gubernamental (toma de decisiones).
- Inhibir prácticas discrecionales, ilícitas y de corrupción.

Sin duda alguna la armonización a las NICSP no es una tarea sencilla, ya que sus acciones implican afrontar diversos paradigmas y retos que están presentes en el sector gubernamental de nuestro país(Treviño). La Armonización es un asunto que requerirá de una inversión económica, esfuerzos relacionados con normatividad, procesos administrativos, tecnología, capital humano, administración del cambio, así como la coordinación entre los diferentes órdenes de gobierno y personal involucrado. Es necesario concientizar a los Entes Públicos de la obligatoriedad, necesidad e importancia de empezará trabajar cuanto antes(Bascuñan, 2012). A continuación enlistamos una serie de problemáticas y retos relacionados con la Armonización Contable y presupuestal.

4.2 Aspectos relevantes a considerar en la implementación de las NICSP

La implementación de NICSP, no solo conlleva un cambio a nivel de normativa, sino de la aplicación de ésta en los registros contables que se llevan a cabo en todas las entidades del Sector Público. Entre los cambios más relevantes que traerá a la práctica contable actual en el país se encuentran:

- a) Devengo: en la actualidad, una gran parte de las contabilidades son llevadas sobre una base de realizado: la implementación de las NICSP obliga a la aplicación del devengo, que no es otra cosa que el reconocimiento de los gastos e ingresos en el momento en que ocurren, sin que esto implique simultáneamente un movimiento de efectivo.
- b) Registro de bienes: para cumplir con las NICSP, se debe levantar un inventario de todos los activos con que cuenta el Sector Público; haciendo la distinción entre los bienes de Propiedad Planta y Equipo, Inventarios, concesionados, Arrendamientos y los que son considerados Propiedades de Inversión, que responde a las propiedades que las entidades tiene para obtener renta o plusvalía.
- c) Notas a los Estados Financieros: son complementos indispensables de los estados financieros y tienen gran importancia dentro de las NICSP; en ellas

se revela una gran variedad de situaciones, que por su especial trato no pueden ser consideradas dentro de los Estados Financieros.

- d) Estructura del Sector Público: para el cumplimiento de las NICSP, se debe tener muy claro la relación que existe entre todas las entidades que conforman el Sector Público, determinando bajo las definiciones entregadas por las NICSP, cuáles entidades son consideradas como asociadas, negocios conjuntos, controladoras, controladas, etc. Además se debe tener en cuenta el Clasificador Institucional del Sector Público
- e) La información a revelar sobre partes relacionadas, implica el conocimiento de todos aquellos negocios o entidades en donde se tenga influencias de carácter político o de otro tipo que puedan poner en riesgo la transparencia de las actividades que en ellas se realizan.
- f) Modificación en el uso de las cuentas de orden, las cuales son utilizadas actualmente para registrar transacciones de las que no se tiene completa seguridad de su ocurrencia, como los contingentes y que forman parte de los estados financieros. Con NICSP, estas transacciones, deben ser reveladas en las Notas a los Estados Financieros, eliminando con esto el uso de las cuentas de orden.(Costarrica, 2011)
- g) Modificaciones varias en cuanto a la valuación de los activos o pasivos, con la inclusión de algunos términos como valor razonable, valor de mercado, costo histórico, entre otros.
- h) Los sistemas informáticos: uno de los temas más delicados para la implementación de normativa internacional, ya que el ideal teórico se fundamenta en un sistema integrado en su totalidad. Para el proceso llevado a cabo por la Contabilidad Nacional, donde se realizó la elaboración del Plan General de Contabilidad Nacional, el cual será utilizado como herramienta para la implementación de las NICSP.

- i) Los recursos humanos: está claro que la implementación de la normativa internacional en nuestro país, requiere de un grupo de profesionales, calificados en el campo de la contabilidad gubernamental, así como en NICSP y NIIF; distribuidos en todas las entidades, direcciones y dependencias que conforman el Sector Público. Por lo anterior, aquellas entidades que requieran la respectiva aprobación para la creación de nuevas plazas o la reasignación de las existentes, a plazas de una mayor especialización, deben considerar el trámite administrativo y financiero que implica, con suficiente anticipación.

Dado lo anterior es posible distinguir que uno de los retos que tiene hoy la contabilidad gubernamental en el estado Chileno es la unificación de su lenguaje contable; más importante aún, de los criterios existentes para reconocer los hechos económicos, financieros y sociales, de tal manera que el resultado del proceso contable sea una información, que además de confiable, sea comparable, no solo en el tiempo sino también de una entidad a otra, o de un país a otro.

El llevar a la realidad la implementación de la normativa internacional conlleva una serie de modificaciones en las formas de registro que actualmente se utilizan para reconocer las diferentes transacciones contables. Las instituciones que conforman el sector público chileno, tienen diversas naturalezas, sin embargo para consolidar la información financiera de diversas instituciones y presentar estados financieros consolidados; es imprescindible que se trabaje sobre un sistema contable estandarizado, que sea la base común para los procesos contables de dichas instituciones.(Costarrica, 2011)

4.3 Cambios requeridos de los sistemas Informáticos.

La adopción e implementación de las NICSP, implica no solo una nueva normativa contable y un nuevo Plan General de Contabilidad Nacional, sino que también conlleva cambios en los procedimientos administrativos contables y en los sistemas informáticos relacionados.

Como ejemplo del análisis que se puede realizar en cada institución en relación a los impactos en procedimientos y sistemas informáticos, a continuación se presenta un

cuadro que resume el análisis realizado por la Contabilidad Nacional para el caso del proceso contable de la entidad estatal afectada. Cada institución debiera hacer un análisis, sobre la base de su situación específica.

NICSP	Procedimiento	Sistemas de Información
Presentación de Estados Financieros	Exige aplicación criterio devengo. Elimina los comparativos para el primer año de adopción. Estandarización de procedimientos contables. Estandarización de procesos en el sistema.	Cambios en Estructuras Organizativas. Aumento de Operaciones. Cambios en Configuraciones. Consolidación. Parametrización de todas las transacciones presupuestarias y patrimoniales. Integración de todos los subsistemas.
Estado de Flujos de flujo de Efectivo	Necesidad de identificar las transacciones que afectan las cuentas de efectivo y equivalente de efectivo (entradas y salidas) en relación con las demás transacciones que no son de efectivo.	Cambios en procesos y procedimientos y adaptación al sistema para asegurar la distinción de las operaciones que sean de efectivo.
Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores	Elaborar políticas contables. Establecer una Unidad de Normas y Procedimientos que de continuidad al mantenimiento de la normativa contable.	Políticas contables aplicadas a los procesos y procedimientos.
Estados Financieros Consolidados y Separados	Cambia la estructura de los estados financieros. Nuevos niveles de consolidación. Cambio en método de consolidación. Implica la utilización del mismo catálogo de cuentas y el mismo tratamiento contable de las transacciones.	Cambio de Plan de Cuentas Implementación del Módulo de Consolidación de Cifras.
Ingresos de Transacciones con Contraprestación	Aplicación criterio devengo. Modificación procedimientos de registro. Solicitud de modificación al clasificador de ingresos relacionado a las comisiones que se registran como venta de servicios.	Cambios en procesos y procedimientos. Adaptación al sistema para asegurar el registro contable de estos ingresos. Implementar módulo cuentas por cobrar.

NICSP	Procedimiento	Sistemas de Información
<p>Presentación de información del presupuesto en los estados financieros</p>	<p>Implementación nuevo estado financiero Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados. Definir base de registro del presupuesto (por devengado o efectivo) Base contable de registro de la contabilidad por devengado</p>	<p>Cambios en procesos y procedimientos, y adaptación al sistema para asegurar el registro del presupuesto, se adopta la base de devengado. Solicitar un análisis a Presupuesto Nacional sobre la implementación del devengo en los presupuestos. En caso de que se siga aplicando la base de efectivo en el presupuesto, solicitar la modificación en el sistema informático, que permita obtener el cuadro comparativo entre los resultados del presupuesto y los resultados contables.</p>
<p>Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo</p>	<p>Establecer los procedimientos a aplicar para determinar si un activo no generador de efectivo se ha deteriorado y asegurar el reconocimiento de las correspondientes pérdidas en el período; de lo contrario, proceder a su activación y revaluación en conjunto con su respectiva clase.</p>	<p>Implementar las modificaciones en el módulo de activos fijos.</p>
<p>Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes</p>	<p>Determinar fuentes de información. Identificar circunstancias en que deben reconocerse.</p>	<p>Registrar en auxiliares para elaborar las notas explicativas en los estados financieros.</p>
<p>Propiedades, Planta y Equipo</p>	<p>Levantamiento de un inventario. Actualizar procedimientos de registro contable. Solicitud de modificación de los clasificadores presupuestarios. Definir el tratamiento contable de los bienes históricos y culturales y los recursos naturales.</p>	<p>Implementar módulo de activos fijos.</p>
<p>Propiedades de Inversión</p>	<p>Levantamiento de un inventario de los activos y pasivos financieros. Actualizar procedimientos de registro contable. Implementación devengo, cálculo intereses, primas y descuentos. Solicitud de cambios presupuestarios. Levantamiento de un inventario. Actualizar procedimientos de registro contable.</p>	<p>Integración de los sistemas auxiliares. Implementación cuentas por cobrar y pagar Implementar módulo de activos fijos.</p>

Fuent

e: Guía de Implementación NICSP Gobierno de Costa Rica.

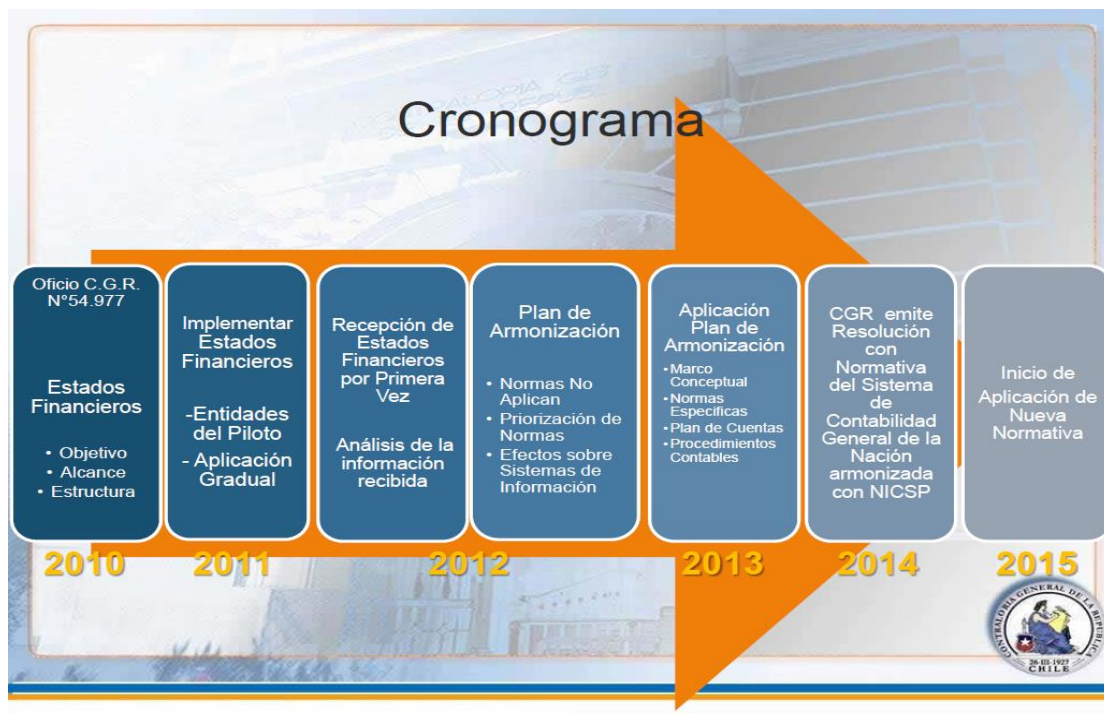
Dado que las concesiones portuarias, se encuentran sustentadas en “contratos” se vuelve relevante señalar que es posible incorporar al cuadro anterior debajo de la columna NICSP la materia implicancias de los derechos y obligaciones del contrato.

NICSP	Procedimiento	Sistemas de Información
<p>implicancias de los derechos y obligaciones del contrato.</p>	<p>Separación de los efectos del contrato en:</p>	
	<p>Bienes Y/o derechos de uso entregados por el Estado.</p>	<p>Sistema interno de control de cada contrato y sus condiciones por separado por parte del Estado.</p>
	<p>Obligaciones presentes y futuras del privado en flujos y operación.</p>	<p>Reportes de cumplimientos comparativo.</p>
	<p>Monitoreo periódico de información financiera del privado por parte del Estado.</p>	<p>Reportes por cuentas o Rubros contables Críticos. PPE. Ingresos Diferidos.</p>
	<p>Procesos de revisión y/o cumplimiento del contrato por parte del Estado y sus efectos y correlación en los EEFF del Estado y el Privado.</p>	<p>Cuentas Por Pagar Financieras.</p>

Por lo anterior sería importante, dado que los contratos de concesión portuarios no se encuentran estandarizados y que difieren entre uno y otro a lo largo del territorio nacional, que este análisis propuesto sea una de las primeras situaciones a considerar en cada diagnostico efectuado por la entidad controladora y los agentes públicos encargados de realizar el diagnostico de aplicación de la NICSP N°32.

4.4 Proyecciones, Ventajas y Desventajas.

De acuerdo a la Contraloría General de la República y a su proceso de armonización es posible inferir en la siguiente línea de tiempo:



Por el momento y tal como se ha señalado en el desarrollo de la presente tesis, el gobierno se encuentra en el proceso de transición y recién comienza a diagnosticar durante este año las NICSP a ciertos organismos denominados pilotos.

De acuerdo a la entrevista realizada a la jefa de normas contables y de acuerdo a la información entregada por el contralor general de la república, se deduce que el proceso de conversión tiene un plazo de 5 años de implementación, plazo considerado más que prudente, tomando en consideración el desafío que representa enorme cambio, aun así, todo proceso de implementación de sistemas, sea cual sea el escogido, debe tener un cronograma de actividades, pero es recalable que este cambio debe estar apoyado por auditores de sistemas, que apoye en el proceso, para de esta forma realizar una mejor integración de la información financiera con los sistemas.

Ventajas

El implementar esta nueva normativa internacional, trae consigo muchas ventajas, comentadas en los puntos anteriores.

- Una mejor calidad de información
- Confiabilidad en la información entregada
- Información más exacta y de calidad
- Comparabilidad de los estados financieros con otros organismos internacionales
- Lenguaje común
- Mayor transparencia
- Permite la implementación de planes y proyectos que luchen contra la corrupción en diferentes estamentos estatales
- Mejor gestión financiera.

Estas son sólo algunas de los muchos beneficios que trae consigo la implementación de esta norma internacional.

Desventajas.

En cuanto a las desventajas de la norma en sí, esta no tiene, más bien las fallas se podrían producir en la implementación e interpretación de la norma, más que la norma en sí misma, esto se encuentra dado principalmente por un diagnóstico efectuado de una forma débil y con efectos no detectados a tiempo. Adicionalmente a lo anterior se describen situaciones que se deben tener en consideración las cuales se enumeran a continuación.

- Desconocimiento general de la norma.
- Falta de personal competente
- Falta de un plan claramente establecido.
- Poca información disponible para la ciudadanía en general

5. Gestión de Cambio Organizacional.

La adopción e implementación de normativa contable internacional en el sector público chileno, implica un profundo cambio en la gestión financiera del Estado, por cuanto se cambia el limitado marco normativo actual, por sistemas de normas de información financiera de alta calidad, reconocidas internacionalmente. Esa normativa va a constituir

la columna vertebral del sistema de contabilidad gubernamental, que a su vez constituye el núcleo integrador del Sistema de Administración Financiera del Estado Chileno. En esta perspectiva, la adopción de la normativa contable significa un profundo cambio en el Sistema de Contabilidad Pública, aunque los órganos integrantes de este sean los mismos, ya que tendrán que realizar el proceso contable de una nueva manera, la que establece la normativa contable internacional adoptada.

En cuanto a las NICSP, el organismo controlador se encuentra en la confección de un nuevo Plan General de Contabilidad considerando como bases esencial la normativa NICSP. Esto permite a la Contabilidad Nacional y a las instituciones públicas sujetas a la implementación de dicha normativa contable, concentrarse en los ajustes que deben realizarse al proceso contable de cada institución, para adecuarlos a las exigencias del nuevo marco normativo contable, lo que puede implicar en algunos, o en varios casos, ajustes a la estructura organizacional, para que se puede alinear el triángulo estratégico conformado por la nueva normativa contable, el soporte de los sistemas de información y la estructura organizacional, con el fin de producir información financiera confiable, comparable y elaborada con prácticas uniformes, que sea oportuna y eficaz para la toma de decisiones, la rendición de cuentas y la transparencia en el manejo de los recursos públicos. En todo caso, es necesario evaluar la estructura actual del sistema financiero de la entidad con el fin de determinar si existe la necesidad de reestructurar el organigrama funcional y operativo.

Por lo tanto, la adopción de las NICSP implica cambios, pero al contar con reglas claras en cuanto a la normativa contable, plasmadas en el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional, el nivel de incertidumbre respecto al cambio se reduce y queda circunscrito a los ajustes que pueda requerir la estructura organizacional, las políticas y procedimientos contables específicos de la institución y otros elementos bajo el control de la institución, incorporados en su plan de acción para la implementación de las NICSP.

En cuanto al personal contable de cada institución, el cambio que representa la adopción e implementación de las NICSP, conlleva importantes efectos positivos. En primer lugar, la contabilidad se convierte en el núcleo articulador del sistema de administración financiera institucional, lo que destaca el rol y la importancia del personal contable, que con frecuencia ha sido relegado a posiciones de segundo y tercer orden. En segundo lugar, un componente fundamental de la implementación de esta nueva normativa contable es la capacitación, la que además debe ser considerada como una actividad

continua, lo conlleva al crecimiento de la calificación profesional y le convierte en un recurso de difícil sustitución, lo que contribuye a la estabilidad laboral y al crecimiento profesional.

Si bien el cambio de marco normativo contable, para una institución pública implica desarrollar un proceso de implementación que en la mayoría de los casos ya se ha iniciado con base en los planes de acción elaborados; los beneficios que conlleva son muchos, entre ellos la oportunidad de superar en forma definitiva, las debilidades de sus sistemas contables, que con frecuencia son sujetos de señalamientos y disposiciones en informes de la Contraloría General de la República y las auditorías internas. También brinda la oportunidad de mejorar o superar problemas, como en el caso de los relacionados con el tema de bienes en cuanto a reconocimiento, valoración, presentación y revelación en los estados financieros. En algunas instituciones que no cuentan con sistemas informáticos robustos e integrados, la implementación de las NICSP, va a requerir de la superación de esos problemas con el fin de lograr un proceso contable automatizado y con adecuados niveles de control y seguridad. De lo expuesto se concluye, que la adopción e implementación de las NICSP, representa un importante cambio en el Sistema de Contabilidad Pública, sin embargo al contar ya con el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional, la magnitud del cambio queda acotado, reduciendo la incertidumbre, y las tareas a realizar para implementar la normativa, quedan bajo el control de la organización con el plan de acción que cada institución elaboró.

Es necesario tener muy claro los beneficios de adoptar e implementar las NICSP en el sector público chileno y dimensionar el impacto que ello tiene en la institución, lo que es condición necesaria para elaborar un programa de gestión de cambio institucional que tengan como objetivos: explicar la magnitud, naturaleza y características del cambio que implican las NICSP para la institución; identificar y fortalecer los factores y condiciones favorables al proceso de implementación; identificar los eventuales temores y dudas que dicho cambio pueda generar; desarrollar el compromiso efectivo de todo el personal de la institución involucrado en el proceso de implementación; identificar los eventuales focos de resistencia al cambio y formular estrategias para superarlos.

5.1 Condiciones y factores favorables del proceso de implementación de la NICSP N° 32.

En un proceso de cambio, lograr el compromiso de las autoridades de cada institución involucrada es fundamental para que el cambio tenga éxito. No solo se debe contar

con el apoyo decidido de las máximas autoridades de cada institución, sino que también se debe lograr el apoyo decidido de las jefaturas de las áreas que generan información para el proceso contable y que están involucradas directamente en la implementación de la NICSP N° 32. Adicionalmente es importante ganar el apoyo del personal de las áreas que se encuentran involucradas en el proceso de implementación de las NICSP y en especial de la NICSP N° 32, ya que se verán envueltos en el proceso de cambio. Las instituciones que comenzaron el proceso de implementación formando una comisión con representantes de la alta dirección y de las áreas involucradas en el proceso de implementación y cuyo plan de acción para la implementación de las NICSP fue producto del trabajo de esa comisión, probablemente tengan mejores condiciones para lograr un apoyo decidido de los actores claves para el éxito del proceso de cambio. Más aún, si esa comisión institucional de implementación de NICSP y en especial de la NICSP N° 32, también recibió capacitación y ha venido promoviendo la ejecución del plan de acción, haciendo evaluaciones periódicas y elaborando los informes de avance requeridos para la correcta implementación de la normativa, va a contar con mayores fortalezas para impulsar el proceso de cambio y culminarlo con éxito. Las instituciones en las cuales el plan de acción fue elaborado por una sola persona, por personas solo de la sección contable o contrataron externamente la elaboración de dicho plan; probablemente tengan un reto mayor para lograr el apoyo de las altas autoridades de la institución, de las jefaturas de las áreas que suministran insumos al proceso contable y del personal de esas áreas. Salvo que ya hayan realizado un trabajo de divulgación de lo que significa el proceso de implementación de la nueva normativa contable, de las dimensiones y características del cambio y de los beneficios que ese cambio implicará para la institución. En caso de que eso no se haya hecho, es preciso iniciarlo cuanto antes, para lograr constituir un bloque de fuerzas favorable al proceso de implementación de la NICSP N° 32, que apoye e impulse el cambio en la institución que se derive de dicha implementación. Las condiciones y factores favorables al cambio no existen de por sí, son el resultado del trabajo de divulgación, de explicación, de convencimiento, de incorporación al proceso, que realicen las personas y dependencias que han asumido o que estén dispuestas a asumir el liderazgo en la implementación de la NICSP N° 32 en las instituciones involucradas. Se materializa en la articulación de un movimiento favorable a la implementación de la nueva normativa contable, que agrupe a todas las fuerzas institucionales favorables al

cambio y que se guie por un bien pensado y elaborado plan de acción para la implementación de las NICSP N° 32 y un programa de cambio organizacional que viabilice el éxito del proyecto.

5.1.1 Focos de resistencia al cambio y estrategias para superarlos.

En los procesos de cambio organizacional, y el que se deriva de la implementación de la nueva normativa contable internacional, puede que no sea la excepción; con frecuencia surgen focos de resistencia cuya base no son los temores, las dudas o las preocupaciones; sino que tienen como base, la oposición consciente a la implementación de las NICSP y el cambio que ello conlleva. En estos casos no basta con la divulgación, explicación y demostración de los beneficios del cambio para la institución y el país. Es necesario identificar adecuadamente esos focos de resistencia al cambio, determinar sus motivaciones, descubrir sus estrategias y tácticas de oposición; con el fin de diseñar estrategias adecuadas y efectivas para superarlos en forma definitiva y hacer que el proceso de cambio avance sin obstáculos de ese tipo. ¿Por qué podrían surgir esos focos de resistencia consciente a la implementación de las NICSP y a los cambios institucionales que se requieran? Algunas hipótesis podrían ser las siguientes:

- a. Porque podrían existir personas que no quieran que se trabaje con un sistema contable que tenga como condición el registro de todas las transacciones que realiza la institución con implicaciones contables, sobre la base de normas y políticas contables claramente establecidas, y que además requiere que se incluya una comparación de los importes del presupuesto en los estados financieros y los importes reales que surgen de la ejecución del presupuesto en los estados financieros (NICSP 24). Eso podría no ser favorable a personas que intentan aprovecharse de los recursos públicos para fines particulares.
- b. Porque podría ser un obstáculo para personas que se aprovechan de las debilidades e insuficiencias de los sistemas contables actuales en las instituciones en donde prestan sus servicios y quieren que la situación siga de la misma forma.
- c. Porque se oponen a todo lo que signifique progreso en el uso eficiente y transparente de los recursos públicos y la rendición efectiva de cuentas.

- d. Porque son persona con actitudes negativas que disfrutan del fracaso de los proyectos, aunque estos sean beneficiosos para la sociedad o porque se oponen a los proyectos en función de las personas que los impulsen y quieren verlos fracasar.

En casos específicos, hay que esforzarse por identificar las motivaciones y diseñar estrategias que lleven a una superación contundente de esos focos de resistencia consciente. Sin embargo, las estrategias que se diseñen, no deben perder de vista que el objetivo no es destruir personas, sino eliminar focos de resistencia, y no debe darse argumentos para que las personas que impulsan esos focos de resistencia consciente, se presenten como víctimas de alguna persecución o cosa por el estilo.

No debe perderse de vista que el proceso de cambio requiere convencer y sumar fuerzas a base de los argumentos a favor del cambio, de las ventajas de este y de los fines superiores que persigue. Los eventuales focos de resistencia consciente probablemente se presenten en situaciones excepcionales y la institución cuenta con argumentos técnicos, éticos, morales y legales para combatirlos.

CONCLUSIONES.

Es por todos conocido que la información para la toma de decisiones deber ser fiable, oportuna y sin sesgos. La completa adopción de las NICSP con sus revelaciones permitirá a los analistas y colaboradores de cada entidad pública, tener una imagen más completa de la posición financiera de la entidad, conociendo no solo su posición frente a otros organismos públicos, sino además sus riesgos asociados.

Ante los aspectos levantados, de acuerdo al desarrollo de la información recopilada y tomando en consideración los objetivos planteados en el presente estudio, es posible inferir en ciertas situaciones que se tornan de alguna u otra forma relevantes en el desarrollo de la problemática.

Los efectos en la adopción en la aplicación de la NICSP 32 en los puertos Chilenos, provoca un cambio con variadas implicancias en la actual forma de reconocer, medir y presentar la información financiera de las concesiones portuarias entregadas a privados, esto de alguna medida provoca un cambio organizacional que permite a los usuarios de la información financiera de las entidades públicas, interpretar esta información de manera homogénea generando la confianza en el órgano estatal.

La literatura analizada permitió entender el funcionamiento del ente gubernamental dentro de la normativa local, el cómo este plantea los lineamientos a cada organismo estatal para la correcta aplicación de las normas NICSP y las limitancias que este tiene en cuanto al reconocimiento de las concesiones y a su tratamiento. Bajo este mismo ámbito existen diversas situaciones que provocan una discrepancia significativa en la operatividad del sistema gubernamental, por lo que se vuelve recomendable crear coordinaciones de todos los agentes públicos para realizar una armonización más correcta y acertada a las NICSP.

Por lo anterior queda en evidencia que actualmente el Estado de Chile no se encuentra preparado para la armonización de la NICSP 32, producto de que esta normativa no se encuentra dentro de las prioridades para ser adoptadas dentro del corto plazo, provocando con esto una desinformación generalizada de los organismos estatales sobre la normativa internacional de contabilidad relacionada con las concesiones. Esta situación acarrea consigo una problemática mayor al interior de los organismos públicos, la

disparidad de criterios, el libre desarrollo de criterios de contabilización en el ámbito de concesiones, provoca al interior del órgano de control, un desafío mayor antes de la aplicación de la NICSP 32. Todo esto se ve solucionado de acuerdo al desarrollo de la presente tesis, reconociendo en la normativa local las concesiones y las diversas aristas que se pueden presentar el reconocimiento de las concesiones en la contabilidad gubernamental.

Por otra parte se presentó en la investigación modelos de asientos contables los cuales se encuentran razonados según la aplicación de forma de espejo de la CNIIF 12. Bajo esta mirada es preciso mencionar la relevancia de que exista una correlación entre una y otra norma, dado que se encuentran íntimamente ligadas por un contrato de concesión el cual determina, plazos, pagos, obligaciones y deberes que deben entenderse en su conjunto para poder llegar a un correcto desarrollo de políticas contables. Es necesario además mencionar el impacto que esto presenta al momento del reconocimiento de los activos, dado que órgano estatal contará al final del periodo con bienes que antes del contrato no contaba, además de obtener ingresos producto de los pagos que realiza la empresa pública por la concesión, lo cual claramente constituye una optimización de recursos y aprovechamiento de los nuevos modelos de gestión utilizados en el mercado nacional como internacional.

Dado lo anterior para que resulte exitoso este gran paso en el que se encuentra el país, el plan a implementar debe contemplar aspectos no tan solo técnicos, sino que también psicológico – social con los participantes en este cambio, es decir, se debe trabajar con las personas que estarán diariamente trabajando en este proceso, apoyarlos con trabajo social para disminuir la resistencia al cambio, los miedos, además de ayudar a motivarlos para lograr el compromiso de crear un sistema provechoso para todo el país. Es por ello que es importante tener en consideración los relevantes cambios que el estado de Chile planea ejercer debido a esta transición de política sobre las concesiones, por lo cual se vuelve importante contar con funcionarios con altos estándares de profesionalismo de forma de crear fluidez dentro de los organismos estatales.

Por otra parte la capacitación es un aspecto importante de este proceso, ya que por la funcionalidad de los organismos públicos y la carrera administrativa, probablemente nos encontraremos con personal que debe profesionalizarse, profesionales que deberán capacitarse en estas nuevas normas y algo que no deja de ser relevante, en talleres que

incidan en el clima laboral de aspecto positivo preparando el cambio y no transformar el cambio en paradigmas teóricos.

Otro de los aspectos fundamentales a desarrollar, es la utilización correcta de los sistemas de información. Para esto es recomendable que participen en el proceso auditores de sistema, profesionales que direccionarán en forma correcta la implementación de los sistemas tecnológicos y que estos a su vez, cumplan el propósito para el cual estuvieron hechos, entregar información de calidad, siendo ésta exacta, válida e íntegra. Esta situación es claramente vista en la aplicación de la NICSP 32 produciendo un gran impacto en los sistemas informáticos al momento de su aplicación, dado que no se encuentra contemplado la incorporación de módulos especiales de Activos Concesionados, Activos Fijos y otros que surjan del análisis del contrato (ver anexo 3), lo que resulta una desventaja significativa al momento de realizar comparaciones y análisis más profundos. En forma paralela los sistemas de información tendrán un impacto relevante al momento de su aplicación, esto es debido al desconocimiento inicial de estos sistemas, lo cual implicara capacitaciones continuas a los diversos usuarios del ente gubernamental. Por otro lado es recomendable que estos profesionales creen sistemas y validaciones al contrato de concesiones propiamente tal, de forma tal de tener un control más óptimo y oportuno sobre este, generando con esto un valor agregado a las concesiones entregadas a privados por parte del Estado de Chile.

En otro sentido, las concesiones hoy en día hay tenido una evolución constante y creciente, todo esto debido al constante aumento en el tráfico portuario, producto del crecimiento a nivel país en el cual nos encontramos. Las concesiones portuarias entregadas por el estado, le permite al ente público poder entregar en gran medida el desarrollo de las operaciones en los puertos chilenos, manteniendo este el control sobre los recintos los cuales concesiona. Lo anterior se encuentra claramente definido por las partes en el contrato de concesión lo cual le permite en gran medida la descentralización de funciones, menores costos en el manejo de puertos, contar con activos al final del periodo, entre otras.

Ahora bien, dado el estudio de la materia se logra vislumbrar aspectos significativos no resueltos por el ente gubernamental, como son el bajo conocimiento y tratamiento contable sobre la materia y sobre todos aquellos aspectos que nacen producto de las obligaciones contractuales del contrato de concesión.

Dada esta situación y en relación a los aspectos levantados en el estudio de la materia es recomendable poder tomar acciones que faciliten la correcta implementación de las NICSP y en especial la NICSP 32, bajo esta óptica y en el entendido de la necesidad de profesionalizar los servicios públicos, mejorar la calidad de la información, optimizar procesos, incorporación de nuevos sistemas de información y otras, es necesario el desarrollo de un plan focalizado que permita solucionar cada uno de estos ítem, desarrollando un análisis profundo sobre cada una de estas materias. Esto se encuentra dado y fundamentado bajo la primicia de que en la medida que pasa el tiempo y se logra efectuar un diagnóstico robusto, con los efectos reales, esto debería servir para proyectar la adecuación de la estructura organizacional de forma de preparar en cierta medida el cambio que provocara la implementación de la NICSP N° 32.

Ya finalizada la investigación han nacido nuevas interrogantes que necesariamente deben ser resueltas para lograr un mayor entendimiento y una correcta aplicación de la NICSP 32, interrogantes que el Estado en su situación actual no se ha planteado, producto de su posición reactiva. Para finalizar es recomendable que la Contraloría General de la República instaure planes de capacitación, estudios y análisis constantes sobre la materia, focalizando sus esfuerzos en la contratación de profesionales del área los cuales les permitirá descansar en cierta medida en sus conocimientos y capacidades, por otro lado la implementación de sistemas que contribuyan al correcto reconocimiento de las concesiones y todas sus aristas, ya que se vuelve trascendental entregar a estos profesionales las herramientas necesarias para el cumplimiento de sus labores. Sin lugar a duda deberán evaluarse la pertinencia de diseñar planes de retiro favorables y no en desmedro para aquellos agentes públicos que se verán en cierta forma perjudicados con estas acciones, de forma de lograr dentro de cada una de las entidades públicas ambientes de trabajos favorables para el desarrollo de las actividades o readecuar las actividades del personal más experimentado en el rol de servicio público de la institución.

Es de esperar que la presente tesis de investigación resulte útil para los diversos estudios que se puedan realizar sobre esta materia, en el entendido que esta normativa se encuentra recién en la etapa de conocimiento por los entes públicos, por ende, es de entender que pasara algún tiempo para que esta normativa se encuentre asentada en la normativa contable gubernamental, y pueda ser investigada en una mayor profundidad en la aplicación a diversos contratos de concesión.

BIBLIOGRAFIA.

(IASB), Comité de Interpretación de las normas Internacionales de Interpretación 12 de la Normas Internacionales de Información Financiera Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Barcelona, U. d. (2009). *Modelo de Valoración de los Acuerdos de Concesión de Infraestructura: La Interpretación Número 12 del IASB*. Barcelona.

Bascañan, Y. (25 de Octubre de 2012). Contraloría General de la República. Santiago, Chile.

Carrillo, E. (2003). *Perfeccionamiento de la Normativa Contable del Sistema de Contabilidad Gubernamental Tesis para optar al Grado de Magíster en Contabilidad y Auditoría en Gestión*. Universidad de Santiago de Chile.

Carrillo, I. (2005). *Modernización Portuaria en Chile*. Universidad Austral de Chile.

Contraloría General de la República. (Agosto de 2012). Boletín N° 2 NICSP.

Contraloría General de la República. (s.f.). *Oficio N°54977 de 2010*.

Costarrica, G. d. (2011). *Implementación NICSP*.

Cuturrufo, M. (2010). *Análisis de los Efectos de la aplicabilidad de la norma interpretativa de información financiera CNIIF 12*. Valparaíso.

Deloitte. (2010). *Contabilidad Gubernamental y su Impacto en la Adopción de NICSP*.

Foundation, I. A. (2004). *Normas Internacionales de Información Financiera*.

Hoffman, J. (1999). "Las privatizaciones portuarias en América Latina en los '90 : Determinantes y resultados".

International Federation of Accountants. *Normas Internacionales de Contabilidad Sector Público*.

IPSASB. (octubre de 2011). *Acuerdos de Concesión de Servicios, otorgante*.

KPMG. (Octubre de 2009). *Primeras Impresiones CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios*. 3.

Luis Tellez. (2009). *NORMAS INTERNACIONALES DE CONTAB NICSP*. Legis Chile.

Ministerio de hacienda de Costa Rica. (2010). *Guía de Implementación NICSP*.

Moguillansky, G. (1997). *Chile: Las reformas estructurales y la inversión privada en áreas de infraestructura*. Santiago de Chile.

Noticias IFAC. (2011). *Revista el Contador Público* .

presupuesto, M. E. (2012). *www.dipres.cl*. Obtenido de http://geminis.dipres.cl/virlib/docs/Gestion/2007/doc22-539-2007816_13MINUTA.pdf

Treviño, J. A. (s.f.). Secretario General de la OCDE. (D. e. País, Entrevistador) Madrid, España.

Web Institucional IFAC. (s.f.). *www.ifac.org*. Recuperado el Septiembre de 2012, de es.ifac.org.

Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público. Subsecretaría de Desarrollo Regional y Administrativo <http://www.subdere.gov.cl/1510/w3-printer-82058.html>.

ANEXOS.

Anexo N° 1 Preguntas Contraloría General de la Republica.

Pauta de Entrevista

1. Actualmente ¿Cómo se maneja la contabilidad gubernamental en lo que respecta a las concesiones y como se presentan en los estados financieros?

Bajo esta temática actualmente existen diversos tratamientos para las concesiones, dentro de las cuales no se encuentran todas normadas, además es necesario que podamos distinguir que dentro de las concesiones existen aquellas denominadas institucionales como lo son las cárceles, y concesiones que son de bienes nacionales de uso público dentro de las que podemos distinguir las carreteras, puertos entre otras, las cuales son totalmente distintas. Por lo tanto la contabilidad gubernamental en este momento no refleja el tratamiento para aquellas concesiones de uso público ósea no están en la contabilidad, por lo cual si existe alguna concesión de bienes de uso público esta no se encuentra reconocida como un activo, pero el gasto si se encuentra reflejado en los presupuestos de cada una de las instituciones pero solamente como un gasto presupuestario y como un gasto patrimonial.

Por lo cual para realizar un análisis minucioso y no queriendo ser majadera, debemos separar que la contabilidad gubernamental distingue en relación a las concesiones entre, concesiones sobre bienes institucionales y concesiones sobre bienes nacionales de uso público, en relación a las primeras hay que señalar que los tratamientos normativos y contables no son uniformes, ya que estos llamados bienes institucionales fueron creados con lógicas presupuestarias totalmente distintas dependiendo de la institución en la que recae la propiedad y uso del bien, ahora bien en relación a las concesiones de bienes nacionales de uso público, la contraloría tiene claro que su gran problema radica en que los activos no se encuentran en la contabilidad, pero si se encuentra reflejado en los gastos presupuestarios que año a año se cargan al presupuesto.

2. ¿Cuáles son los principales desafíos que enfrenta el Estado Chileno al aplicar esta nueva normativa NICSP 32?

El primer y quizás más grande desafío es el levantamiento de todos aquellos bienes de uso público que se encuentran concesionados a lo largo del país, ya que actualmente esto no existe, y en relación a lo que se encuentra normalizado e individualizado es armonizar todo lo que viene de años anteriores bajo un mismo tratamiento contable.

3. ¿Existe algún plan para armonizar la NICSP 32 a la contabilidad gubernamental?

Si, se ha confeccionado un plan de convergencia que incluye la aplicación de todas las NICSP incluyendo la NICSP 32.

4. ¿Qué aspectos más relevantes sobre esta materia me puede comentar?

En relación al plan de convergencia uno de los aspectos más importantes a considerar y más complejo es realizar las coordinaciones ya que esto involucra a ministerio de diversas naturaleza, por otro lado el levantamiento de la información y no debemos dejar de lado los pasivos contingentes asociados a las concesiones y las provisiones asociadas a estas, ya que actualmente no se encuentran contempladas en la contabilidad gubernamental.

5. ¿Considera que la normativa técnica contable y legal que se aplica actualmente en la contabilidad gubernamental es la más adecuada para registrar las transacciones económicas y financieras? ¿Por qué?

Bajo mi experiencia laboral dentro de la contraloría, considero que claramente para la situación actual es la más adecuada, ya que la contabilidad pública tiene la ventaja de incorporar la ejecución presupuestaria dentro de la contabilidad esto por una parte, por otra en ningún momento se deja de mostrar el efecto en el patrimonio, esto nos permite tener ambas cosas en un solo elemento, entonces esta situación la incorporamos como un mecanismo de control adicional a través de cada una de las operaciones, ya que si lleváramos contabilidad y presupuesto por separado no sería posible llevar un control de las operaciones.

Ahora bien para profundizar un poco más, en este momento respecto de la contabilidad pública con la privada, no se va a generar ninguna diferencia, ya que no van a existir, exceptuando aquellos hechos económicos que no se dan en el

ámbito privado, pero con respecto a todas las demás estamos aplicando un tipo de espejo que nos permite mostrar un símil a la contabilidad financiera privada.

6. Según su experiencia, ¿Considera que el Sistema de Contabilidad Gubernamental actual contiene algún tipo de deficiencia en su operatividad? ¿Cuál? Explique.

Por supuesto, bajo mi óptica y de muchos una de las deficiencias que tiene es que en determinadas operaciones le es muy difícil a la contabilidad gubernamental respetar el principio del devengado, la razón de lo anterior es que debe existir una armonía entre el presupuesto y la contabilidad, por lo cual en el supuesto de que el presupuesto no define el devengamiento en el mismo momento, se produce una disparidad.

Por otra parte creo que es importante recalcar que otra deficiencia que presenta este sistema es que no incorpora estimaciones como las de incobrables, entre otras que en ocasiones son necesarias para representar en la contabilidad los hechos económicos, es mas en este momento estas estimaciones no se encuentran claramente desarrolladas en el ámbito gubernamental.

7. ¿Considera usted que los Estados Financieros generados por el Sistema de Contabilidad Gubernamental en el año 2012, contribuyen a la acertada toma de decisiones en el Sector Público? ¿Por qué?

Tomando en consideración que la contraloría general de la Republica por primera vez durante el año 2012, recibió estados financieros y que actualmente no se encuentra normalizada la estructurada en cuanto a las notas explicativas, en este momento lo que tenemos es información que no es posible estructurar de forma uniforme ya que cada entidad que informo estados financieros realiza sus notas de acuerdo a como creyó que debiesen ser, entonces tomando en consideración este aspecto los estados financieros desarrollados en la actualidad, aun no son considerados como una condicionante para la acertada toma de decisiones, ya que bajo mi óptica se debe crear una cultura organizacional a nivel país de la importancia de esta armonización y posterior adopción, además de crear conciencia y cultura de que se mire la información financiera como un aspecto

relevante, producto de que actualmente solo se utiliza la información presupuestaria.

Para concluir es importante señalar que este proceso de convergencia tiene dos cosas aparejadas, la primera es un cambio cultural que obliga a las instituciones a mirar la contabilidad y no tan solo “hacer”, por lo cual debemos crear una conciencia de que esto es importante ya que nos permite tener una óptica a más largo plazo, ya que el presupuesto solo nos permite mirar en el transcurso de un año que es cuando acaba el presupuesto. En este entendido las municipalidades actualmente utilizan un criterio cortoplacista y es por esto que los pasivos año a año se abultan ya que solo utilizan la información presupuestaria y la información contable no la utilizan para el control de su endeudamiento.

8. Entendiendo que existen servicios públicos totalmente diferentes como son hospitales, municipalidades, armada etc., ¿se pretende estandarizar la información contenida en las notas explicativas a los estados financieros?

Por su puesto se pretenden estandarizar en la medida de lo posible, ya que de alguna manera esta iniciativa simplifica a los servicios, ya que los profesionales que existen en las distintas instituciones son de variada experiencia, entonces dependiendo de los servicios se irán aplicando dependiendo de su necesidad.

A modo de ejemplo este año por primera vez recibimos estados financieros aplicando NICSP y obtuvimos una gama de información totalmente diversa, como por ejemplo tenemos a CORFO que presenta sus estados financieros como si fuera una Sociedad Anónima, pero además tenemos un servicio que es una subsecretaria pequeña en las cuales no tienen noción de que es un balance y por ende no entendían que debían incorporar en las notas.

9. ¿Considera que entre el Sistema de Contabilidad Gubernamental y las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público existen discrepancias significativas en su operatividad? ¿Por qué?

Si rotundamente, ya que existen aspectos que son bastantes importantes provenientes de origen conceptuales y de fondo, de ejemplo la norma contable vigente de la nación, indica que prima la norma legal sobre la norma contable (Primacía de la normativa legal) y por su parte las NICSP habla del fondo sobre la forma, por lo cual existen aspectos que se verán enfrentados entre una y otra norma. Tomando como ejemplo cualquiera concesión en donde la ley me indica que debo reflejar las garantías por un periodo determinado y los contratos, estos desde el punto de vista legal no cumple con el principio del devengado, bajo esta óptica estos no forma parte del devengamiento de la operación, por lo cual implica un limitancia al momento de la contabilización ya que no sería posible devengar con estos contratos, a no ser que no existiera una normativa legal que me lo impidiera. Ahora bien en este momento es posible realizarlo ya que en la actualidad el clasificador confeccionado por la DIPRES indica que al momento que poseo una concesión me encuentro adquiriendo un endeudamiento, por lo cual me permite reflejarlo como deuda, como créditos a largo plazo, pero en cambio antes esta situación no era permitida.

Todo lo anterior, la norma legal en muchos casos traerá conflictos que no podrán ser cambiados y de esa forma habrá problemas con las NICSP en general, esta problemática para mi es la más trascendental ya que está implícito el marco conceptual, por tanto si el marco conceptual es definido de una forma que va en contra de las nicsp, no será posible realizar cambios a la normativa y no será posible la aplicación al 100%.

Para concluir, todo lo anterior es el mayor problema al cual nos enfrentamos en la aplicación de las NICSP, es el conflicto más sustancial existente actualmente, sin embargo existen también problemáticas como aplicaciones, cuentas que siempre podrán ser creadas y podrá ser solucionado.

A modo de ejemplo es posible poder observar que las NICSP indican que se deben contabilizar todos los activos, pero existen por otra parte leyes reservadas del ámbito militar que no permite revelar toda la información de los activos, para poder cumplir con las NICSP 32 se deberá realizar un cambio de legislación en donde se deroguen este tipo de leyes que se contradicen con las NICSP, y por ende cualquier normativa legal que se contraponga con la NICSP deberá estudiarse profundamente la solución al problema, por lo cual es de esperar que al

2015 no existan leyes reservadas que se contrapongan a la normativa contable internacional.

10. ¿Qué necesita usted como agente gubernamental para estar mejor preparado al aplicar esta nueva normativa técnica contable?

Lo primero que se hace necesario para la aplicación de esta normativa contable es sin lugar a duda capacitaciones que nos permitan encontrarnos como organismo público en buen pie para afrontar este desafío, por otra parte se hace necesario tener un conocimiento profundo del servicio u entidad pública en la cual se desenvuelve el personal que estará a cargo de llevar a cabo esta aplicación de NICSP, ya que esta norma exige en todas sus líneas tener un conocimiento mayor del negocio del que actualmente se tiene, además se hace imperioso tener manuales de procedimientos y políticas de acuerdo a cada ente público ya que por naturaleza son totalmente distintos entre sí.

11. Dado lo anterior en donde existen organismos públicos independientes y distintos entre sí, ¿Qué cartas a tomado la Contraloría General de la Republica como agente controlador en la capacitación de sus fiscalizadores?

Esto se ha solucionado en gran medida estableciendo entidades pilotos, para entender de esa forma la particularidad de los sectores, pero se nos vuelve complicado poder estudiar individualmente a cada ente público. Por lo tanto la pieza fundamental es el funcionario que trabaja en la institución que está siendo fiscalizada y es ahí donde se centran los esfuerzos, ya que son ellos los que deberán de empapar a los fiscalizadores del funcionamiento y detalle de sus operaciones.

Es por ello que el plan de armonización contemplo como una de sus etapas fundamentales la creación de borradores que posteriormente serán enviados a las entidades públicas en donde se les solicitara la aplicación de este borrador, produciendo una retroalimentación sobre aquellos aspectos que se deben mejorar y otros nuevos que se deberán incluir.

12. ¿Cuál ha sido el interés de los funcionarios y autoridades de la institución en la que usted labora, con respecto a la implantación de las NICSP en el sistema contable?

Claramente este es un proyecto que lidera la división de análisis contable de la contraloría, y es posible visualizar que los demás entes dispuestos dentro y fuera de la contraloría actúan por reacción y no por iniciativa propia. Este problema radica ya que los organismos de la contraloría y otros fuera de esta no se sienten completamente involucrados producto de que el plazo para la adopción final de las NICSP será recién en el año 2015. Ahora bien se proyecta que los demás departamentos al interior de la contraloría se irán incorporando en la medida en que cada uno de estos se sientan tocados en la aplicación de las NICSP.

A modo de ejemplo y considerando que actualmente nos encontramos en el desarrollo de la norma netamente contable, una vez que se encuentre terminada, el departamento de auditoría administrativa se hará parte de este proyecto producto que se sentirá tocado por el cambio normativo, además de cambiar sus sistemas de control producto de que ellos deberán en el futuro auditar y realizar controles a estados financieros elaborados a normas internacionales de contabilidad, cosa que actualmente no sucede y por ende deberán a través de un proceso interno confeccionar un enfoque de fiscalización adecuado que les permita llevar a buen puerto su tarea.

13. ¿Cree usted que la aplicación de NICSP 32 en los Estados Financieros Gubernamentales facilitarán los registros contables, y por ende, la elaboración y presentación de los Estados Financieros? ¿Por qué?

Bajo mi óptica, no creo que faciliten los registros contables, pero claramente nos ayudara para obtener más información de la que hoy podemos encontrar, y lo que a larga nos ayudara a uniformar en gran medida el criterio presupuestario contable de la nación, ya que actualmente dentro del presupuesto no existe la uniformidad al momento de encontrarnos con las concesiones, ya que si hoy observamos las concesiones como se hacen en el Ministerio de obras públicas presupuestariamente hablando y por otra parte observamos las concesiones de las

cárceles no se tratan de la misma forma, y esto sucede en todo el ámbito cuando nos referimos a las concesiones.

14. ¿Cuáles cree usted serán los mayores beneficios en la aplicabilidad de la NICSP 32?

Uno de los mayores beneficios en las proyecciones de largo plazo, lo más importantes bajo mi entendido es poder dimensionar las deudas (Pasivos), los retornos para el estado de las concesiones, por otra parte poder conocer los activos con los que el estado cuenta, ya que actualmente no tenemos dimensionado, los montos reales de estos activos, un reflejo real las garantías asociadas a las concesiones entregadas a privados ya que estas no se encuentran contempladas dentro de la contabilidad de la nación. Otro punto importante es poder obtener el reflejo ideal de las provisiones que asocian a las concesiones en los casos de incumplimientos, todo esto es un gran paso para la nación ya que nos permitirá contar con información que antes no pensábamos tener, pero creo que lo más importante en que nos ayudara las NICSP 32, será poder identificar, cuantificar y controlar aquellos bienes nacionales de uso públicos que la contabilidad gubernamental actualmente no considera ya que será un monto incalculable el que se ingresara a la contabilidad bajo este concepto.

15. ¿Se ha cuantificado el impacto al aplicar la NICSP 32?

No, lamentablemente no existe la forma de poder cuantificar el impacto al momento de aplicar la NICSP 32, debido de que no existe el levantamiento de la información necesaria que nos permite realizar esta tarea.

16. ¿Reconoce algún activo por la concesión entregada?

Si, actualmente en lo que se encuentra normado se reconoce un activo esto sucede en las concesiones de cárceles y las concesiones aeroportuarias, estas son las únicas que se encuentran normadas y que por ende reconocemos un activo en la contabilidad. Lo que esperamos en la aplicación de la NICSP 32 es reconocer todos los activos por las concesiones entregadas.

17.¿Qué criterios son utilizados para determinar el valor razonable de los activos intangibles entregados en concesión?

Estos actualmente no existen y no se encuentran consideradas en la contabilidad gubernamental.

18.¿Qué cambio va a existir en la contabilidad gubernamental en la aplicación de la NICSP 32?

En primer lugar la NICSP 32 va a ser incorporada en la normativa contable que se aplica hoy en día, situación que aún no ocurre. Por lo cual toda la materia relacionada con las concesiones se ha solucionado dando respuestas concretas a ciertos organismos que han solicitado información en relación a esta norma los que de alguna forma les ayuda a resolver sus problemas de interpretación y entendimiento del rubro de las concesiones. Por otra parte y para concluir, una vez incorporada la NICSP 32 a la normativa general, se establecerán los procedimientos contables específicos a las concesiones de carácter general y todo esto nos permitirá contar con información que actualmente no tenemos, lo que en definitiva nos permitirá incorporar a los estados financieros y a la contabilidad el rubro de activos concesionados y pasivos asociados a concesiones.

19.¿Qué ventajas y desventajas considera usted generaría la aplicación de la NICSP 32? Explique.

Las ventajas tienen que ver con lo anterior, y a mi parecer no existen desventajas que nos perjudiquen al aplicar la NICSP 32.

20.¿Qué grado de conocimiento tiene el personal de la Unidad Contable sobre NICSP 32? ¿y de la IFRIC 12?

En estos momentos, el personal de la unidad de análisis contable de la contraloría tiene un conocimiento general sobre la norma NICSP 32, ya que aún no se ha entrado al análisis detallado de la información, lo que se iniciara con el levantamiento de la información en el ministerios de obras públicas, todo esto si es

que existe el dato por que recuerda que existen muchos bienes de uso público que no se encuentran contemplados en la contabilidad y ni siquiera se lleva un control sobre ellos, por lo cual eso es lo primordial.

Y en relación a la IFRIC 12, es muy poco lo que se conoce de esta norma.

21. Entendiendo que la contabilidad gubernamental es una contabilidad presupuestaria de ingresos y gastos, en el cual se cargan los ingresos y desembolsos presupuestados en un periodo determinado, y por otro lado en donde existe un cambio de acuerdo a la NICSP en el que su principal aseveración es el control de activos y pasivos dado lo anterior ¿Existen los sistemas para el control de activos y pasivos? ¿Existen los procesos, capacitación y estructura organizacional para controlar activos y pasivos?

Por supuesto, si existen, ya que no es algo independiente, el tema no es que existan dos contabilidades, el control que se realiza es simultáneo. Ósea para nuestro efecto no existe algo nuevo al aplicar la NICSP ya que esto ocurre en la realidad. Ahora bien centrándonos en el tema de las concesiones el problema radica que las deudas asociadas a las concesiones no se encuentran incorporadas en el presupuesto como un gasto por lo tanto no existe la forma de realizar un control.

22. Entendiendo que bajo NICSP no existe la contabilidad presupuestaria y que existirán ingresos financieros ¿tienen pensado aplicar 2 tipos de controles como en el sector privado (financiero y tributario), uno presupuestario y otro financiero?

No, por ningún motivo para poder entender el por qué hay que hacer distinción de que existen diversos modelos de cómo llevar la contabilidad pública, existen unos modelos en que la contabilidad gubernamental y el presupuesto nunca se encuentran, existen otros en que no se encuentran en todo el periodo y al final se incorporan y se realizan ajustes de acuerdo a las desviaciones que se hayan presentado y existe otros como el estado chileno en que en cada operación se encuentra lo presupuestario y la contabilidad gubernamental entonces no es que vayan por caminos separados y bajo esta mirada la NICSP permite cualquiera de

los modelos antes descritos, esta normativa obliga a llevar información en base devengado y base efectiva y eso el estado de Chile lo tiene desde su contabilidad, en cambio cuando se lleva la contabilidad y el presupuesto por separado no tienen la información requerida por la NICSP, se logra al final de día obtener tan solo una.

23. ¿Se han cotizado algún software que ayude en la adopción de NICSP?

No ya que el software que debe ayudar a las NICSP es SIGFRE 2.0, claramente habrá que hacerles las modificaciones necesarias que permita la correcta aplicación de las NICSP, esto es exceptuando aquellas instituciones que se denominan homologadas que son aquellas que no tienen SIGFRE 2.0 deberán cotizar software que les permite la correcta adopción como por ejemplo obras públicas, Tesorería General de la República, CORFO, entre otros.

24. ¿Sabe cómo otros gobiernos de otros países han implementado el tema?

Sí, a través de la asesoría de Andreas Bergmann nos encontramos tomando conocimiento de los avances de las NICSP de los distintos países como Costa Rica, España, en el cual Costa Rica, al igual que nosotros se encuentra en el proceso de implementación por lo cual es importante esta experiencia.

25. ¿sabe si algún otro país que ha implementado la norma, ha modificado su estructura?

Sí, todos aquellos que han implementado las NICSP han tenido que de una u otra manera modificar la norma contable, en algunos casos han tenido que crear leyes de administración financiera para poder aplicar las NICSP, esto depende del grado de avance de cada país en materia de contabilidad pública, han sido las modificaciones que han tenido que realizar. Para nosotros ha sido mucho más fácil que otros países producto de que como organismo contralor tenemos toda la potestad normativa, por lo cual si se hace necesario crear y modificar alguna normativa que entorpezca la aplicación de las NICSP, se hace menos dificultoso poder solucionarlo.

26. Si el ministerio de obras públicas debe modificar su estructura por la aplicación de esta normativa, ¿Esta en los planes de la contraloría la contratación de nuevos auditores?

En estos momentos no se encuentra pensado la contratación de nuevos auditores, ya que desde el punto de vista del control externo no se tiene pensado el impacto de la aplicación de la NICSP, entonces difícilmente podríamos saber si se contrataran nuevos auditores, todo esto partiendo de la base de que la contraloría aún no sabe cómo la adopción de las normas NICSP afectarán a su modelo de control.

27. ¿Han tenido que generar nuevos departamentos?

Por el momento no.

28. Si hoy se aprueba presupuestos de ingresos y gastos, entonces ¿Se aprobarán presupuestos de inversiones?

No ya que el presupuesto de ingresos y gastos contiene, gastos corrientes y gastos de capital y dentro de estos últimos se encuentran contenidos las inversiones por lo cual no se requiere un presupuesto separado, y esto es para todas las inversiones públicas.

Anexo N° 2 Entrevista completa realizada al secretario general de la OCDE publicada por el diario español EL PAIS

Hoy, Chile acepta formalmente la invitación de los 30 países de la OCDE a sumarse a ellos, convirtiéndose en el primero de América del Sur en adherirse a esta organización. Para Chile, esto representa el reconocimiento de casi 20 años de reforma democrática y de políticas económicas sólidas. Para la OCDE, es un paso importante en sus esfuerzos por construir una economía global más fuerte, más limpia y más justa.

Chile ha trabajado arduamente para cumplir con los requisitos de la OCDE. Con esta adhesión, se une a una organización cuyos miembros trabajan al unísono para encontrar soluciones comunes a problemas globales, desde los desafíos de la política económica hasta la respuesta al cambio climático. La OCDE funciona como un club de países comprometidos con la mayor eficacia en todos los renglones de la política pública. Su propósito es ofrecer a nuestros ciudadanos las mejores oportunidades de educación, de salud y de empleo, así como ayudar a que otros países puedan hacer lo mismo.

Pertenecer a la OCDE significa estar en el centro del diseño y de la implementación de las reglas que moldearán la economía y la sociedad de mañana. La OCDE establece normas comunes en áreas tan cruciales como la buena gobernanza y la responsabilidad corporativa. Orienta a los Gobiernos en su búsqueda de la excelencia educativa. Propone estrategias que permitan al mayor número de personas posible encontrar un empleo dignamente remunerado. Somos líderes en la lucha contra la corrupción gracias a la convención de la OCDE contra el cohecho, la cual proscribe el soborno de funcionarios públicos en transacciones de comercio internacionales. En todos estos rubros estamos sentando las bases para una economía global justa y abierta.

A medida que salimos de la crisis, se va haciendo cada vez más claro que las economías emergentes, en desarrollo y avanzadas deben trabajar en conjunto. Atacar el cambio climático, mejorar el manejo de flujos migratorios, crear un sistema de comercio justo y abierto o combatir la evasión fiscal son retos a los cuales los países no pueden responder eficazmente de manera aislada. Divididos, somos débiles. Unidos, podremos lograr el cambio.

Desde que mi propio país, México, se unió a la OCDE en 1994, se ha beneficiado extensamente de las orientaciones y recomendaciones de la OCDE. También ha podido contribuir a los trabajos de la organización, aportando sus propias perspectivas y su experiencia en cuestiones como la biodiversidad y la migración. A medida que nuevos miembros se adhieren a la OCDE, ésta se va volviendo más inclusiva y considerada hacia los problemas no solamente de los países desarrollados, sino también de los países en desarrollo, fijándose cada vez más en temas de política social, además de económica.

En su proceso de ampliación, la organización se hace cada vez más consciente de la necesidad de fortalecer los vínculos con otros países del mundo. En los próximos meses, esperamos que se unan a Chile tres nuevos miembros: Eslovenia, Estonia e Israel. Más adelante, la OCDE espera también dar la bienvenida a Rusia. Paralelamente, la organización continúa estrechando los lazos con Brasil, China, India, Indonesia y Suráfrica. Todos estos países, junto a los ya pertenecientes a la OCDE, sumarían un total de 40 y representarían cerca del 80% de la economía mundial.

Chile, con una economía que ha crecido en más de un 5% anual durante los últimos 20 años, es un ejemplo para América Latina. Ha avanzado en la reducción de la pobreza. Ha sabido reformar su sistema de pensiones, dotándose de un sistema privado que sirve como modelo para muchos otros países. Frente a la crisis, sus prudentes políticas impositivas, incluyendo la decisión previa de ahorrar los ingresos generados por el auge de los precios del cobre, le dieron el margen financiero necesario para implementar medidas de estímulo que apoyaran la demanda y el empleo

Desde que comenzaron las discusiones para el proceso de adhesión a la OCDE, en mayo de 2007, Chile ha dado otros pasos significativos. Ha introducido nuevas leyes para terminar con el secreto bancario y para procesar a las compañías supuestamente culpables de actos de corrupción. Las leyes de competencia y protección al consumidor se han fortalecido. La cobertura de las pensiones públicas se ha extendido a un número mayor de beneficiarios.

La nueva legislación ha establecido una separación clara entre el Estado y el consejo directivo de la empresa minera Codelco, la empresa propiedad del Estado más grande de Chile. En el sector privado, una nueva ley fomentará la transparencia al requerir una

divulgación más extensa de información para los mercados financieros, combatiendo el mal uso de información privilegiada y reforzando los requisitos para los auditores externos. Una nueva Política Nacional sobre Seguridad Química forma parte del plan para alcanzar los estándares de la OCDE en materia de protección medioambiental.

Estas medidas requieren dedicación y una firme voluntad política, y Chile ha demostrado contar con ambas. No obstante, el camino apenas comienza, tanto para Chile como para la OCDE. El acceso de Chile es el primero de una serie de pasos que ampliarán el alcance global de la OCDE, su relevancia y su eficacia. Nuestra aspiración es contribuir a la mejora del bienestar de la gente, no solamente en nuestros países miembros, sino en todos los países del mundo.

(José Ángel Gurría Treviño secretario general de la OCDE, entrevista al Diario EL PAIS)

Anexo N° 3 Capítulo V Estados Financieros.

Anexo N° 4 Norma Internacional de Contabilidad N° 32