



CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN AMÉRICA LATINA Y CONVERGENCIA A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO **(NICSP)**

Informe

Brasilia, agosto 2019



FOCAL

Foro de Contadurías
Gubernamentales de
América Latina



BID



Este libro ha sido elaborado por los representantes de las Contadurías Generales de los países miembros de FOCAL¹. Las opiniones expresadas en esta obra son de los autores y no necesariamente reflejan el punto de vista del BID, de su Directorio Ejecutivo ni de los países que representa.

¹ Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay.



FOCAL

Foro de Contadurías
Gubernamentales de
América Latina



6

ÍNDICE



ARGENTINA



BOLIVIA



BRASIL



ECUADOR



EL SALVADOR



GUATEMALA



PANAMÁ



PARAGUAY



PERÚ



CHILE



COLOMBIA



COSTA RICA



HONDURAS



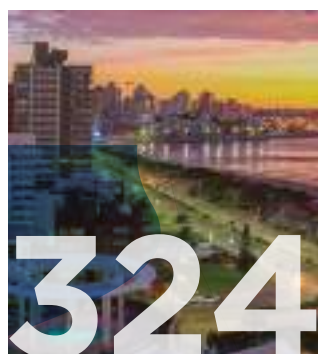
MÉXICO



NICARAGUA



REPÚBLICA
DOMINICANA



URUGUAY

INTRODUCCIÓN

El Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina (FOCAL) es una red de encuentro permanente, autónomo, apolítico y sin fines de lucro, cuyo objetivo es constituirse en un espacio de análisis, estudios, reflexión e intercambio de experiencias, conocimientos y buenas prácticas, para la implementación de estándares internacionales en materia de contabilidad para el sector público. Fue creado en la Primera Reunión de Contadores Gubernamentales de América Latina en 2014, en Chile. Se realizó su sexta edición en la ciudad de Brasilia-DF, Brasil, en los días 21, 22, y 23 de agosto de 2019, cuando este libro fue publicado.

Participaron en el Foro los Contadores Generales y Directores de Contabilidad de Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay, además de delegaciones del Banco Interamericano de Desarrollo, Banco Mundial, Fondo Monetario Internacional y delegaciones de IFAC e IPSASB.

La adopción del régimen del devengado, a través de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, promueve una serie de beneficios en la calidad de la información contable del Gobierno. Entre ellos, se puede citar:

a

Información integral sobre activos y pasivos, fomentando la transparencia y comparabilidad de información para la toma de decisiones;

b

Rendición de cuentas sobre los recursos públicos;

c

Aumento de la capacidad de evaluación y control de la situación económica y financiera.

Este libro ha sido elaborado por los representantes de las Contadurías Generales de los países miembros de FOCAL, en colaboración con el BID y del Pro. Dr. Andreas Bergman, Christoph Schuler, MSc., y Durlandy Andrés Cubillos Márquez, CP, miembros de la Universidad de Ciencias Aplicadas de Zúrich, Suiza. Tiene como objetivo principal presentar los aspectos más relevantes de las Contadurías de los países, así como los modelos contables utilizados por los países de América Latina, los procesos y los desafíos de adopción de las normas internacionales de contabilidad en la región.

Se agradece a todos los contadores y directores generales de Contabilidad miembros de FOCAL su esfuerzo y colaboración en la realización de este libro.

Buena lectura.

HERIBERTO HENRIQUE VILELA DO NASCIMENTO

Coordinador General de Contabilidad
del Gobierno Central
Presidente de FOCAL 2019

MIEMBROS DE FOCAL:

CÉSAR DURO
Argentina

HERIBERTO HENRIQUE VILELA
DO NASCIMENTO
Brasil

GONZALO CALISAYA
Bolivia

GUSTAVO SMITH MANSILLA
Chile

PEDRO BOHÓRQUEZ
Colombia

RONALD FERNÁNDEZ
Costa Rica

MAGDALENA VICUÑA
Ecuador

JOAQUÍN MONTANO
El Salvador

CLARA LUZ HERNÁNDEZ
Guatemala

ÁNGEL MONCADA
Honduras

MARÍA TERESA CASTRO
México

JOSÉ BLANCO
Nicaragua

ARACELLY MÉNDEZ
Panamá

MARÍA TERESA AGÜERO
Paraguay

ÓSCAR PAJUELO
Perú

RUFINO ACOSTA LUCIANO
República Dominicana

LAURA TABÁREZ
Uruguay

ARGENTINA

1. INTRODUCCIÓN	9
1.1. Descripción geográfica, política y socioeconómica	9
1.2. Descripción de la conformación del sector público financiero	13
I. Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal	13
II. Marco Normativo de Administración Financiera en el Ámbito Nacional	14
III. Sistema Nacional de Inversiones Públicas	27
IV. Sistema de Contrataciones	27
V. Sistema de Control Interno	28
VI. Sistema de Control Externo	29
VII. Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF)	30
VIII. Gobierno Abierto	32
GLOSARIO DE SIGLAS	33

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Descripción geográfica, política y socioeconómica

El nombre “Argentina” proviene del latín *argentum* (plata) y está asociado a la leyenda de la Sierra de la Plata, común entre los primeros exploradores europeos de la región, tanto españoles como portugueses. Fueron estos quienes denominaron Rio da Prata (Río de la Plata) al gran estuario descubierto por la expedición portuguesa de 1502, en la que participaba Américo Vespucio, y al que luego llegó Juan Díaz de Solís en 1516, llamándolo Mar Dulce.

El nombre se menciona por primera vez en el poema publicado en 1602 por el español Martín del Barco Centenera titulado *La Argentina y Conquista del Río de la Plata*, en el que se describe la región del Río de la Plata como también la fundación de la ciudad de Buenos Aires.

Los primeros registros de pobladores en el actual territorio argentino se remontan al período Paleolítico. Los incas se expandieron al noroeste del país durante la época precolombina. La colonización española comenzó en 1512. Argentina surgió como el estado sucesor del virreinato del Río de la Plata, una entidad del Imperio español fundada en 1776.

El 25 de mayo de 1810 se formó la Primera Junta de Gobierno presidida por Cornelio Saavedra, que puso fin al período virreinal. El 9 de julio de 1816, un congreso de diputados de las Provincias Unidas proclamó la independencia en la ciudad de San Miguel de Tucumán. Argentina, llamada oficialmente República Argentina, se encuentra ubicada en el hemisferio sur, respecto del Ecuador, y en el hemisferio occidental, respecto del meridiano de Greenwich, y está situada en el extremo meridional de América del Sur.

Con una superficie de 2.791.810 km², es el país hispanohablante más extenso del planeta, el segundo más grande de América Latina, y octavo en el mundo, si se considera solo la superficie continental sujeta a soberanía efectiva. Su plataforma continental, reconocida por la ONU (Organización Naciones Unidas) en 2016, alcanza los 6.581.500 km², convirtiéndose en una de las más grandes del mundo, extendiéndose desde el continente Americano hasta el Polo Sur en la Antártida, a través de Atlántico Sur.

Contando las islas Malvinas, Georgias del Sur, Sandwich del Sur y otras numerosas islas menores (administradas por el Reino Unido, pero de soberanía en litigio), más una porción del área antártica llamada Antártida Argentina al sur del paralelo 60, la superficie se eleva a 3.761.274 km². Es uno de los veinte (20) países que tienen presencia permanente en la Antártida, siendo entre ellos el que tiene mayor cantidad de bases permanentes, con seis (6) bases en total.

Limita con la República Federal de Brasil, la República Oriental del Uruguay, la República de Chile, la República de Bolivia, la República del Paraguay y el océano Atlántico. Argentina contempla uno de los paisajes y climas más diversos del mundo y su relieve puede dividirse en cinco (5) grandes áreas:



1

La cordillera de los Andes, al oeste del país y al sur de la Isla de Tierra del Fuego, siendo el Aconcagua (6.962 m) el punto más alto de América.

2

La extensa llanura chacopampeana, de pocas ondulaciones y de un millón de kilómetros cuadrados, en el centro-norte.

3

La meseta patagónica (600.000 km²) en el sur.

4

La cuenca del Plata y la Mesopotamia (esta última presenta un relieve de esteros y lagunas, siendo al nordeste más alta y amesetada, mientras que hacia el sur se ondula formando cuchillas y lomadas de baja altura).

5

Los territorios insulares en el Atlántico sur.

Su diversidad de climas es causada por una amplitud latitudinal que supera los 30° (incluyendo varias zonas geoastronómicas), una diferencia en la altitud que va de 0 a casi 7.000 m.s.n.m. y la extensión del litoral marítimo que alcanza 4.725 km. Amplias llanuras húmedas limitan con extensos desiertos y altas montañas, mientras que la presencia de climas tropicales y subtropicales en el norte, contrasta con las nevadas y los fríos extremos en las zonas cordilleranas y el sur.

La Constitución de la Nación Argentina fue sancionada en 1853 y reformada en los años 1860, 1866, 1898, 1957 y, por último, en el año 1994.

Entre las modificaciones más importantes se destaca acortar el período presidencial de seis (6) a cuatro (4) años, permitiendo la reelección por un solo período, establecer un sistema de voto directo con balotaje atenuado para la elección presidencial, ampliar la autonomía de la ciudad de Buenos Aires, crear nuevos órganos constitucionales, como el Consejo de la Magistratura, para designar a los jueces federales, establecer una Jefatura de Gabinete responsable ante el Congreso, crear un tercer senador para la minoría, regular los Derechos de necesidad y urgencia y la legislación delegada al Poder Ejecutivo, crear la Auditoría General de la Nación para controlar al Poder Ejecutivo y extender las sesiones ordinarias del Congreso, entre otras.

La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma Representativa, Republicana y Federal, ya que el poder recae en los ciudadanos, quienes lo ejercen a través de sus representantes, que son elegidos por medio del sufragio universal y obligatorio a partir de los 18 años de edad¹.

Cuenta con dos niveles de gobierno que funcionan al mismo tiempo: el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales conservando su autonomía, lo que significa que las provincias se autogobiernan, tienen sus propias constituciones, sus propios poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, así como su propio cuerpo de seguridad.

Posee un régimen democrático y sistema de gobierno presidencialista con división de poderes, conformado por Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial.

El Poder Ejecutivo es desempeñado por un ciudadano con el título de presidente de la Nación; el Poder Legislativo está a cargo del Congreso de la Nación y compuesto por dos cámaras: una de Diputados de la Nación y otra de senadores de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; y el Poder Judicial está integrado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los tribunales inferiores.

La Argentina está organizada como un Estado federal descentralizado, conformado desde 1994 por un (1) Estado Nacional y veinticuatro (24) Estados Provinciales, con veintitrés (23) provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), esta última designada como capital federal del país el 20 de junio de 1880. Las veintitrés (23) provincias tienen autonomía política, mantienen todos los poderes no delegados al Estado Nacional y garantizan la autonomía de sus municipios.

Por ese federalismo, en materia de contabilidad gubernamental, cada jurisdicción posee su propio marco normativo y regulatorio, que puede o no estar en correspondencia con el de la Nación. Esto lleva aparejado que la "Nación", como órgano administrativo, no posee facultades regulatorias respecto de las provincias que integran la República.

Consecuentemente, el sistema de Administración financiera de la Ley 24.156 solamente regula, en términos generales, la administración de los recursos provenientes del régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, por un total del 43,34% de la recaudación impositiva (más la deuda pública nacional), y sobre los cuales se basan los registros a cargo de la Contaduría General de la Nación.

Argentina integra el Mercosur (bloque del que fue fundador en 1991), la Comunidad de Estados Latinoamericanos y Caribeños (CELAC) y la Organización de Estados Americanos (OEA).

La economía Argentina es una de las más desarrolladas en Sudamérica. Es uno de los tres (3) estados soberanos latinoamericanos que forma parte del denominado "Grupo de los 20" e integra además el grupo de los NIC (Newly Industrialized Country) o nuevos países industrializados. Es el país latinoamericano que más premios Nobel ha ganado (cinco [5] en total), tres (3) de ellos vinculados con la ciencia.

¹ Para algunos otros cargos electivos, en ciertas provincias o municipios, la edad mínima son 16 años y pueden votar los ciudadanos extranjeros con residencia en el país.

Según el último censo realizado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC), en 2010, la población total de la Argentina asciende a 40.117.096 habitantes, un 10,6% más que en el año 2001.

Un informe elaborado por el Fondo Monetario Internacional (FMI) situó a la Argentina en el puesto 21 en el escalafón global de las economías más grandes del mundo, con datos actualizados a abril de 2018, y tercera en América Latina después de Brasil y México. Según este estudio, el (Producto Bruto Interior) PBI argentino asciende a 627.000 millones USD, ligeramente por encima de Polonia (614.200 millones USD), Taiwán (613.300 millones USD), Suecia (600.800 millones USD) y Bélgica (562.200 millones USD).

La producción de alimentos agropecuarios es, tradicionalmente, uno de los puntales de las exportaciones argentinas, principalmente la producción de granos (cereales y oleaginosas) y la cadena de soja en conjunto (porotos, semillas, aceite, pellets alimenticios, harina y biodiésel). Argentina es líder en el mercado mundial de granos, aceites y subproductos, así como uno de los principales exportadores mundiales de harinas, lácteos, aceite de girasol, de aceite de soja, limones, peras, yerba mate, maíz, sorgo, miel, y también, de carne bovina, algodón y vinos, entre otros. El país además es productor mundial de carne vacuna, avícola y porcina. La ganadería ovina se destaca en la Patagonia y es Argentina un importante exportador mundial de lana.



1.2. Descripción de la conformación del sector público financiero

La República Argentina, como se mencionara precedentemente, posee tres (3) niveles de gobierno: nacional, provincial y municipal.

SECTOR PÚBLICO NACIONAL

Sector Público Nacional no financiero integrado por:

- Administración Nacional, conformada por la Administración Central y los Organismos Descentralizados, comprendiendo en estos últimos a las Instituciones de Seguridad Social.

Total de Administración Central: 78

Poder Ejecutivo: 66

Poder Legislativo: 8

Poder Judicial: 2

Defensoría General de la Nación: 1

Procuración General de la Nación: 1

Total de Organismos Descentralizados: 45

Total de Instituciones de la Seguridad Social: 3

- Empresas y Sociedades del Estado que abarca a las Empresas del Estado, las Sociedades del Estado, las Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria, las Sociedades de Economía Mixta y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado Nacional tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias.

Total de Empresas Públicas y Sociedades Anónimas: 58

- Entes Públicos excluidos expresamente de la Administración Nacional, que abarca a cualquier organización estatal no empresarial, con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio,

donde el Estado Nacional tenga el control mayoritario del patrimonio o de la formación de las decisiones, incluyendo aquellas entidades públicas no estatales donde el Estado Nacional tenga el control de las decisiones.

Total de Entes Públicos: 19

- Universidades Nacionales: Todas las Universidades Nacionales.

Total de Universidades Nacionales: 57

- Fondos Fiduciarios integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado Nacional.

Total de Fondos Fiduciarios: 89

- Sector Público Nacional financiero integrado por:

Bancos Oficiales.

Total de Entidades Bancarias: 4

SECTOR PÚBLICO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

Provincias: 23 y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Municipalidades: 2.307 (1.163 municipios y 1.144 gobiernos locales). Este número es dinámico debido a que está sujeto al cambio de estatus de los gobiernos locales, dependiendo de la legislación provincial.

I. Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal

Mediante la Ley 25.917 sancionada el 4 de agosto de 2004, se crea el Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal y el Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal, como órgano de Aplicación, con el objeto de establecer reglas generales de comportamiento fiscal y dotar de una mayor transparencia a la gestión pública.





El Consejo está integrado por los Ministros de Economía y/o Hacienda, o cargo similar, del Gobierno Nacional, los gobiernos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en la medida que hubieren adherido. El Gobierno Nacional, antes del 31 de agosto de cada año, debe presentar ante el Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal el marco macrofiscal para el siguiente ejercicio, el cual debe incluir:

- Los resultados previstos (primario y financiero) base devengado para el sector público de cada nivel de gobierno.
- Los límites de endeudamiento para el conjunto de las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y el Gobierno Nacional.
- Las proyecciones de recursos de origen nacional, detallando su distribución por régimen y por provincia y Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- La política salarial e impositiva que espera implementar y las proyecciones de las variables que se detallan a continuación: precios, producto bruto interno y tipo de cambio nominal.

Antes del 30 de noviembre de cada año, los gobiernos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires deben presentar ante sus legislaturas las proyecciones de los Presupuestos Plurianuales para el trienio siguiente.

II. Marco Normativo de Administración Financiera en el Ámbito Nacional

La Ley 24.156 establece y regula la Administración Financiera y los Sistemas de Control del Sector Público Nacional No Financiero².

En tal sentido, dispone que la Administración financiera comprende el conjunto de sistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado.

Por otra parte, los sistemas de control comprenden las estructuras de control interno y externo del Sector Público Nacional y el régimen de responsabilidad que estipula y está asentado en la obligación de los funcionarios de rendir cuentas de su gestión.

Conforme dicha ley, la Administración financiera estará integrada por los siguientes sistemas, que deberán estar interrelacionados entre sí:

- Sistema Presupuestario.
- Sistema de Tesorería.
- Sistema de Crédito Público.
- Sistema de Contabilidad.

Cada uno de estos sistemas está a cargo de un órgano rector, que depende directamente de la coordinación conjunta ejercida por la Secretaría de Hacienda y la Secretaría de Finanzas, ambas del Ministerio de Hacienda de la Nación, en el ámbito de su específica competencia.

² El Sector Público Nacional Financiero está regulado por el Banco Central de la República Argentina (BCRA).

A

El Sistema Presupuestario de la Nación

El objetivo del sistema presupuestario del Sector Público Nacional consiste en elaborar el presupuesto general de la Administración Nacional, administrar su ejecución y supervisar la gestión presupuestaria de las empresas y sociedades del Estado.

La Oficina Nacional de Presupuesto, creada en 1957, es el órgano rector del sistema presupuestario del Sector Público Nacional.

Los presupuestos comprenderán todos los recursos y gastos previstos para el ejercicio y mostrarán el resultado económico y financiero de las transacciones programadas para ese período, en sus cuentas corrientes y de capital, así como la producción de bienes y servicios que generarán las acciones previstas. Los presupuestos de recursos contendrán la enumeración de los distintos rubros de ingresos y otras fuentes de financiamiento.

En los presupuestos de gastos se utiliza la presupuestación por programas, a fin de demostrar el cumplimiento de las políticas, planes de acción y producción de bienes y servicios de los organismos del sector público nacional, así como la incidencia económica y financiera de la ejecución de los gastos y la vinculación de los mismos con sus fuentes de financiamiento.

El Poder Ejecutivo Nacional presenta el proyecto de ley de presupuesto general a la Cámara de Diputados de la Nación, antes del 15 de septiembre del año anterior para el que regirá, acompañado de un mensaje que contenga una relación de los objetivos que se propone alcanzar y las explicaciones de la metodología utilizada para las estimaciones de recursos y para la determinación de las autorizaciones para gastar.

Cabe destacar la implementación del presupuesto orientado a resultado con el objeto de adoptar medidas para mejorar la elaboración y el análisis del presupuesto, la gestión presupuestaria y hacer más transparente el proceso respectivo.

Para ello, se impulsa desde la Secretaría de Hacienda de la Nación el empleo de indicadores de desempeño y la evaluación de los programas del Gobierno en relación a los objetivos y resultados presupuestados esperados. El objetivo es contribuir a mejorar la eficiencia en la asignación de los recursos públicos a los programas, proyectos y organismos.

B

El Sistema de Crédito Público

La Ley 24.156, en su artículo 56, Título III, define al crédito público como la capacidad que tiene el Estado para endeudarse con el objeto de captar medios de financiamiento para realizar inversiones reproductivas, para atender casos de evidente necesidad nacional, para reestructurar su organización o para refinanciar sus pasivos, incluyendo los intereses respectivos.

Los propósitos básicos del sistema de crédito público pueden definirse como atender las necesidades de financiamiento del presupuesto Nacional.

A los efectos de cumplir con los propósitos señalados, se creó en 1993 la Oficina Nacional de Crédito Público, como órgano rector y con responsabilidades en todas las fases del proceso de endeudamiento, desde la autorización para el inicio de las negociaciones, hasta los pagos por servicios de la deuda contraída.

El endeudamiento que resulte de las operaciones de crédito público se denominará deuda pública y puede originarse en:

- La emisión y colocación de títulos, bonos u obligaciones de largo y mediano plazo, constitutivos de un empréstito.
- La emisión y colocación de letras del Tesoro cuyo vencimiento supere el ejercicio financiero.
- La contratación de préstamos con instituciones financieras nacionales o extranjeras.
- La contratación de obras, servicios o adquisiciones cuyo pago total o parcial se estipule realizar en el transcurso de más de un ejercicio financiero posterior al vigente, siempre y cuando los conceptos que se financien se hayan devengado anteriormente.
- El otorgamiento de avales, fianzas y garantías, cuyo vencimiento supere el período del ejercicio financiero.
- La consolidación, conversión y renegociación de otras deudas.

No se considera deuda pública la deuda del Tesoro ni las operaciones que se realicen en el marco del artículo 82 de dicha ley.

Ninguna entidad del sector público nacional podrá iniciar trámites para realizar operaciones de crédito público sin la autorización previa del órgano coordinador de los sistemas de Administración financiera.



C

El Sistema Tesorería de la Nación

En el Título IV, artículo 72 de la Ley de Administración Financiera, se designa a la Tesorería General de la Nación (TGN) como órgano rector del sistema y coordinador del funcionamiento de todas las unidades o servicios de Tesorerías que operen en el sector público nacional. Sus competencias son, entre otras:

- Participar en la definición de la política financiera del sector público.
- Elaborar juntamente con la Oficina Nacional de Presupuesto (ONP) la programación de la ejecución del presupuesto de la Administración Nacional.
- Elaborar el presupuesto de caja del sector público y evaluar su ejecución.
- Administrar el Sistema de Cuenta Única de la Administración Nacional.
- Emitir Letras del Tesoro para cubrir deficiencias estacionales de caja.

Es su responsabilidad elaborar los procedimientos e instructivos que rijan su funcionamiento, supervisando la aplicación de los mismos en el ámbito del sector público nacional.

En ese sentido, se le asigna a la Tesorería un rol participativo en la definición de la política financiera del sector público nacional, con vinculación con las Oficinas de Crédito Público y Presupuesto, debiendo desarrollar técnicas de programación que permitan conocer la restricción financiera que enfrenta el mismo en cada momento.

Adicionalmente, tiene facultades para la emisión de Letras del Tesoro, así como instrumentar aplicaciones financieras remuneradas de las disponibilidades excedentes en el corto plazo en cuentas o depósitos remunerados del país o del exterior; dichas operaciones solo podrán realizarse en la medida que su vencimiento opere dentro del ejercicio fiscal en que se concertaron.

Complementariamente, el artículo 80 de la Ley de Administración Financiera, instruye la implementación de la Cuenta Única del Tesoro (CUT), en el ámbito de la Administración Nacional, dotando al sistema de una moderna herramienta que promueva una gestión más eficiente y efectiva de los fondos públicos. La misma comprende un módulo de ingresos para facilitar la captura y el registro de todos los recursos que fluyen a la CUT, otro de programación que permite asignar límites financieros a las dependencias y entidades incorporadas al sistema y un módulo de pagos que posibilita girar contra la CUT, instruyendo transferencias electrónicas, utilizando las herramientas previstas por el Sistema Nacional de Pagos. Asimismo, posee un aplicativo que permite la conciliación bancaria automática.

D

El Sistema de Contabilidad Gubernamental de la Nación

La Ley 24.156 dedica su Título V al Sistema de Contabilidad Gubernamental y lo define en su artículo 85 de la siguiente manera: “El sistema de contabilidad gubernamental está integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valuar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las entidades públicas”.



La Contaduría General de la Nación (CGN) está conducida por un contador general asistido por un subcontador general, ambos designados por el Poder Ejecutivo Nacional.

La estructura de la CGN se complementa con cuatro (4) direcciones y una (1) coordinación: Dirección de Normas y Sistemas (DNS), Dirección de Auditoría de Sistemas (DAS), Dirección de Análisis e Información Financiera (DAIF), Dirección de Procesamiento Contable (DPC) y la Coordinación del Archivo General de Documentación Financiera de la Administración Nacional.

En la reglamentación se indica cómo se organiza institucionalmente el sistema, mencionando que existirán unidades de registro primario de la Administración Central, que actuarán como centros periféricos del sistema, centros de contabilidad de los Organismos Descentralizados y la Contaduría General de la Nación en su calidad de órgano rector del sistema.

Considera como unidades de registro primario de la Administración Central, a los organismos recaudadores, a la Oficina Nacional de Presupuesto, a la Tesorería General de la Nación, a la Oficina Nacional de Crédito Público y a los Servicios Administrativos Financieros jurisdiccionales.

Es objeto del sistema de contabilidad gubernamental es:

- Registrar sistemáticamente todas las transacciones que produzcan y afecten la situación económico-financiera de las jurisdicciones y entidades.
- Procesar y producir información financiera para la adopción de decisiones por parte de los responsables de la gestión financiera pública y para los terceros interesados en las mismas.
- Presentar la información contable y la respectiva documentación de apoyo ordenadas de tal forma que faciliten las tareas de control y auditoría, sean estas internas o externas.
- Permitir que la información que se procese y produzca sobre el sector público se integre al sistema de cuentas nacionales.

Se define como característica destacada del sistema, que las operaciones se registrarán una sola vez en el mismo, utilizando para ello las partidas y los criterios previstos en el Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Nacional.

A partir de ese registro se obtendrán todas las salidas básicas, puntualizando que los asientos que se realicen se registrarán en cuentas patrimoniales y de resultado en el marco de la teoría contable y según los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El objetivo de este único registro de las transacciones es evitar que la documentación deba circular por varios sectores para su contabilización, con el riesgo de omisión en alguna de sus etapas y el consecuente desbalance de las cuentas en la contabilidad.

Asimismo, en la mencionada Ley se establecen las características que debe tener el sistema:

- Será común, único, uniforme y aplicable a todos los organismos del sector público nacional.
- Permitirá integrar las informaciones presupuestarias, del Tesoro y patrimoniales de cada entidad entre sí y, a su vez, con las cuentas nacionales.
- Expondrá la ejecución presupuestaria, los movimientos y la situación del Tesoro, así como las variaciones, la composición y situación del patrimonio de las entidades públicas.

- Estará orientado a determinar los costos de las operaciones públicas.
- Estará basado en principios y normas de contabilidad de aceptación general, aplicables en el sector público.

En su reglamentación aclara, dentro de las características generales, que las unidades de registro primario deberán mostrar en forma permanente la evolución y situación de la ejecución presupuestaria, el inventario de los bienes físicos, los movimientos de fondos y los responsables de su administración.

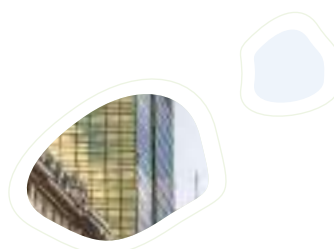
Establece también los sistemas contables que deberán aplicar y los estados que producirán los centros de contabilidad de los Organismos Descentralizados.

Las empresas públicas y sociedades del Estado deberán desarrollar sus propios sistemas de contabilidad conforme a las leyes que las crearon, sin perjuicio de la obligación de presentar sus estados contables en la Contaduría General de la Nación.

Asimismo, se mencionan las operaciones que deberá registrar el órgano rector del sistema y se indican los estados contables financieros mínimos que deberá producir la mencionada Contaduría.

En 1995, la Secretaría de Hacienda dictó los Principios y Normas de Contabilidad para el Sector Público Nacional en consonancia con las modificaciones introducidas por la Ley 24.156, básicamente en la contabilización por el método de la partida doble y el registro por el devengado.

El primer Catálogo de Cuentas de la Contabilidad General, los modelos de Estado de Recursos y Gastos Corrientes, Estado de Origen y Aplicación de Fondos y Balance General para la Administración Nacional, en el marco de la Ley 24.156, fueron aprobados por la Resolución n. 1397/93 del entonces Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

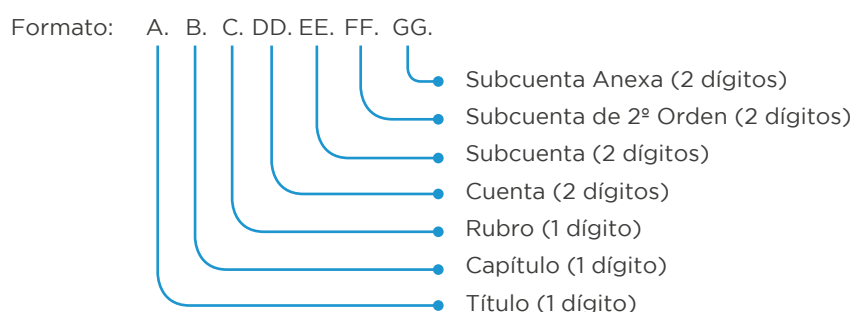


A partir de las nuevas definiciones funcionales en oportunidad de la implementación del Sistema Integrado de Información Financiera Internet (e-SIDIF), se realizó una actualización del Catálogo de Cuentas y de los modelos de Estados Contables.

El plan de Cuentas Contable definido es único y comprende la totalidad de cuentas contables, tanto de uso general como exclusivo de los Servicios Administrativos Financieros de la Administración Central y los Organismos Descentralizados. El mismo contempla

la aplicabilidad de la cuenta según el carácter jurídico del organismo en cuestión, con el fin de compatibilizar las matrices de relaciones contables para la generación de asientos contables correspondientes. El plan se ha estructurado con el objetivo de poder contemplar la integralidad de los flujos económico-financieros que se pudieran producir en el sector público, considerando una apertura de siete (7) niveles, alcanzando un total de once (11) dígitos:

GRÁFICO 1 Sistema de Contabilidad Gubernamental. Estructura del Plan de Cuentas por Niveles



1.	ACTIVO	SAC AF	SAF OD
1.1.	Activo Corriente		
1.1.1.	Disponibilidades		
1.1.1.01.	Caja		
1.1.1.01.01.00.00.	Cajas en moneda nacional	●	●
1.1.1.01.02.00.00.	Cajas en moneda extranjera	●	●
1.1.1.02.	Valores a depositar		
1.1.1.02.01.00.00.	Valores a depositar en moneda nacional	●	●
1.1.1.02.02.00.00.	Valores a depositar en moneda extranjera	●	●
1.1.1.03.	Banco		
1.1.1.03.01.00.00.	Bancos Administración Central en moneda nacional		
1.1.1.03.01.01.00.	Depósitos bancarios de AC en la cuenta única del tesoro en moneda nacional	●	
1.1.1.03.01.02.00.	Depósitos bancarios de OD en la cuenta única del tesoro en moneda nacional	●	
1.1.1.03.01.03.00.	Depósitos bancarios fuera de la cuenta única del tesoro en moneda nacional	●	
1.1.1.03.01.04.00.	Depósitos bancarios en títulos nacionales	●	

Se han definido matrices de registraci3n autom1ticas que relacionan las cuentas contables con los clasificadores presupuestarios de recursos y gastos, los c3digos de deducciones, los medios de percepci3n y pago y los auxiliares contables de registro.

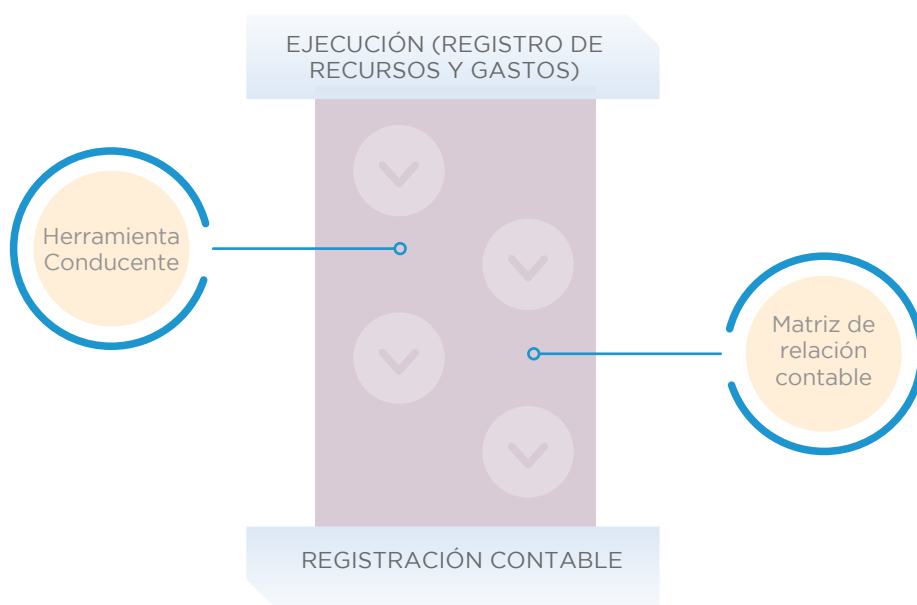
Es decir, a partir de los comprobantes de ejecuci3n de recursos (Informe de Recursos) y de gastos (3rdenes de pago), la matriz toma la clasificaci3n presupuestaria de recursos por rubro y por objeto del gasto, respectivamente, y realiza autom1ticamente el asiento contable de devengado.

Posteriormente, en el momento de la percepci3n de los recursos, se realiza el asiento del recaudado y en el caso de los gastos, en oportunidad de la cancelaci3n de la orden de pago, se genera autom1ticamente el asiento de pago.

Asimismo, el nuevo modelo permite obtener los registros de las operaciones en la moneda de origen para todas aquellas operaciones realizadas en moneda extranjera, a partir de un tipo de cambio previamente establecido. Dentro de las competencias asignadas a la Contadur1a General de la Naci3n, se destaca la de llevar la Contabilidad General de la Administraci3n Central, consolidando datos de los servicios jurisdiccionales, realizando las operaciones de ajuste y cierre necesarias y produciendo anualmente los estados contable-financieros para su remisi3n a la Auditor1a General de la Naci3n.

Adem1s, dicho 3rgano rector debe preparar anualmente la Cuenta de Inversi3n y presentarla al Congreso Nacional. La Cuenta de Inversi3n constituye la rendici3n t3cnica y pol1tica de la gesti3n del gobierno, del cumplimiento del mandato que el m1ximo soberano (el pueblo) les encomienda a sus gobernantes. Por su importancia, est1 mencionada en el art1culo 75, inciso 8, de la Constituci3n Nacional. Asimismo, constituye un elemento de informaci3n que es difundido, en forma oportuna, para que el ciudadano ejerza sus facultades de control.

GR1FICO 2 Sistema de Contabilidad Gubernamental. Registraci3n Autom1tica



Por ello, es obligación del administrador rendir cuenta, con el mayor nivel de desagregación posible, del destino de los fondos públicos, porque la comunidad y los administradores deben tomar conciencia de la importancia que tiene entender el manejo de la cosa pública; la obligación del ciudadano no debiera agotarse en el cumplimiento del pago de sus impuestos, sino que debe ir mucho más allá y requerir que se le rinda cuenta en forma adecuada y entendible.

Al margen y por encima de los cambios doctrinarios o técnicos que sufrió el documento, y que deben discutirse en ámbitos apropiados, el desafío que se tiene por delante se relaciona en cuanto a su revalorización, comprensión y difusión.

La Contaduría General, en el marco de la Ley 24.156, tuvo una primera etapa de consolidar el documento como gestión del presupuesto, luego incorporó los Estados Contables y, en la actualidad, se encuentra abocada a la escucha y captación de las demandas de la ciudadanía para evaluar en forma oportuna el documento, a fin de que el mismo además de informativo, permita adoptar las acciones correctivas y sancionatorias cuando así correspondieren.

En consecuencia, la Cuenta de Inversión debe brindar información relevante, confiable y oportuna que permita constituirse en una herramienta primordial para evaluar la gestión de gobierno, inscribiéndose como elemento insustituible para el control de la hacienda pública.

La Cuenta de Inversión es el “reverso” del Presupuesto, este como plan de gobierno y la Cuenta como elemento de control.

Desde sus albores, el país ha contado con normativa respecto a la obligación de una adecuada y formal rendición de cuentas de la gestión de gobierno.

Por ello, cabría remontarnos al primer día del gobierno patrio para encontrarse que ya el acta del Cabildo del 25 de mayo de 1810 obligaba a la Junta a informar al día siguiente de cerrado el mes, respecto de las rentas recaudadas y su aplicación.

Actualmente, como se mencionara, rige la Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, sancionada en 1992,

con vigencia a partir del 1 de enero de 1993; en ella se determinan los contenidos mínimos y alcances de la Cuenta de Inversión, manteniendo la competencia de la Contaduría General de la Nación para la elaboración (art. 91, inc. f) y presentación de la Cuenta de Inversión al Congreso Nacional antes del 30 de junio del año siguiente al que corresponda tal documento (art. 95). La Cuenta de Inversión es elaborada sobre la base de registros analíticos obrantes en el Sistema Integrado de Información Financiera e-SIDIF y mediante la concentración de información financiera adicional de los entes del Sector Público Nacional, la que es requerida en forma anual. Tal solicitud se formaliza mediante una Resolución de la Secretaría de Hacienda y se complementa por Disposiciones de la citada Contaduría.



Los contenidos mínimos para la confección de la Cuenta están determinados por el artículo 95 de la citada Ley 24.156, la que establece:

“La Cuenta de Inversión, que deberá presentarse anualmente al Congreso Nacional antes del 30 de junio del año siguiente al que corresponda tal documento, contendrá como mínimo:

a

Los estados de ejecución del presupuesto de la Administración Nacional, a la fecha del cierre del ejercicio.

b

Los estados que muestren los movimientos y la situación del Tesoro de la Administración Central.

c

El estado de la deuda pública interna, externa, directa e indirecta.

d

Los estados contable-financieros de la Administración Central.

e

Un informe que presente la gestión consolidada del sector público durante el ejercicio y que muestre los respectivos resultados operativos, económicos y financieros.

La Cuenta de Inversión contendrá, además, comentarios sobre:

a

El grado del cumplimiento de los objetivos y las metas previstos en el presupuesto.

b

El comportamiento de los costos y de los indicadores de eficiencia de la producción pública.

c

La gestión financiera del Sector Público Nacional.

Estructuralmente, la Cuenta está conformada por dos tomos principales y dos separatas.

En el primero de ellos se muestran, en forma sintética, los principales cambios metodológicos y conceptuales que han incidido en el desempeño de los componentes del Sistema de Administración Financiera. Estos tienen por objeto brindar los elementos de juicio necesarios que posibiliten una adecuada comprensión de los hechos acaecidos.

Posteriormente, se efectúan comentarios sobre la ejecución del presupuesto del ejercicio en cuestión y se presenta un análisis de los artículos relevantes en materia presupuestaria y financiera de la Ley de Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional y de otras normas legales.

Obran en la Cuenta, los estados de ejecución del presupuesto de la Administración Nacional, dentro de los cuales se incluyen la Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento, la ejecución presupuestaria de gastos y de recursos, las transferencias interinstitucionales, el detalle de cargos y horas cátedra cubiertos en el período, los estados de ejecución presupuestaria correspondientes a la Administración Central, a los Organismos Descentralizados y a las Instituciones de Seguridad Social e información

sobre Contribuciones al Tesoro y Remanentes y el Cuadro de Compatibilidad Presupuestario Contable, que explica las diferencias debidas a razones metodológicas entre el resultado corriente de la Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento de la Administración Central y del Estado de Recursos y Gastos corrientes que surge de la Contabilidad.

Otros cuadros que se exponen son el Estado de Movimientos y la Situación del Tesoro y el Estado de Situación de la Deuda Pública de la Administración Central y del resto del sector público, siendo esta última proporcionada por la Dirección de Administración de la Deuda Pública.

De la misma manera, se incluye la Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento del sector público nacional no financiero que resume la gestión financiera consolidada de dicho sector y que permite mostrar los resultados operativo, económico y financiero referentes a cada nivel institucional.

Integran la Cuenta, a partir del cierre del ejercicio 1998, los Estados Contables de la Administración Central compuestos por el Balance General, el Estado de Recursos y Gastos Corrientes, el Estado de Origen y Aplicación de Fondos, el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, con sus correspondientes notas a los Estados Contables y Anexos. Esta incorporación, además de cumplir con lo previsto en la Ley, permite exponer, desde otro punto de vista, las transacciones económicas y financieras del gobierno.

El Presupuesto refleja los flujos financieros acaecidos en un período determinado, mientras que el balance, expone los resultados financieros y no financieros de la gestión y las acciones patrimoniales del ente, integrados todos ellos en un solo documento.

La necesaria información contable patrimonial surge de la gestión presupuestaria, a través de uno de los requisitos básicos del sistema que es el registro único de la transacción, que implica que el dato ingresa una sola vez al sistema y desde allí alimenta todos los módulos que lo componen.

El segundo Tomo, elaborado por la Oficina Nacional de Presupuesto, consigna los comentarios acerca de la Evaluación de Resultados de la Gestión en cumplimiento con lo dispuesto por el mencionado artículo 43 de la Ley 24.156.

Dicho informe contiene el Sistema de Seguimiento Físico-Financiero, los Resultados por Programas y Proyectos por Orden Institucional y específicamente, el Seguimiento Físico-Financiero de Proyectos y los Indicadores de Resultados. Estos últimos vinculan los fondos públicos a resultados medibles a partir del concepto de cadena de valor público (insumo-procesos-productos y resultados), contando al cierre de 2018, con un set de indicadores que cubren ciento siete (107) programas presupuestarios.

La Separata de Ejecución Presupuestaria presenta distintos anexos que contienen información sobre los Estados de Ejecución del Presupuesto de la Administración Nacional, Central, Organismos Descentralizados e Instituciones de Seguridad Social, utilizando algunas de las clasificaciones combinadas previstas en el Manual de Clasificaciones Presupuestarias, las Cuentas Ahorro-Inversión-Financiamiento de los Organismos Descentralizados, Instituciones de la Seguridad Social, Universidades Nacionales y empresas y sociedades del Estado, como así también información relacionada con las Unidades Ejecutoras de Préstamos Externos.

La Separata de la Deuda Pública, por su parte, incluye información relacionada con los acontecimientos financieros relevantes, ajustes practicados al inicio del período, detalle de títulos-valores colocados en el ejercicio, detalle de los títulos-valores de la Deuda Pública colocados al cierre, resumen de la Deuda Pública en pesos al tipo de cambio al cierre, informe-resumen de las operaciones de préstamos y títulos públicos desde el inicio hasta cierre del ejercicio fiscal, inventario de la cartera de títulos de la Deuda Pública del Gobierno Nacional al cierre del ejercicio, intereses devengados no exigibles al cierre tipo de cambio de cierre, detalle de los pagos efectuados por préstamos o proveedores por cuenta de otras entidades que no se encuentran comprendidas dentro de la Administración Central, etc.



La Contaduría General de la Nación, a través del Poder Ejecutivo Nacional, remite la Cuenta de Inversión al Congreso Nacional, quien la envía a la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas, la que le encarga a la Auditoría General de la Nación que proceda a hacer todos los análisis correspondientes.

Dicho Órgano de Control solicita a la Contaduría General de la Nación las aclaraciones que entienda que corresponden y, posteriormente, ante los descargos de los órganos rectores y del resto de los organismos involucrados en las observaciones, emite un dictamen dirigido a la mencionada Comisión Parlamentaria Mixta, recomendando la aprobación o el rechazo de la Cuenta de Inversión.

En tal sentido, la Comisión Parlamentaria elabora otro dictamen en el que recomienda a ambas Cámaras del Poder Legislativo que proceda a la aprobación o el rechazo de la Cuenta. Las Cámaras se reúnen, cada una por su parte, y la rechazan o la aprueban emitiendo a tal efecto una Ley.

Las Cuentas de Inversión emitidas a partir de la implementación de la mencionada Ley de Administración Financiera fueron presentadas por la Contaduría General de la Nación y aprobadas a la fecha. Son las que se detallan a continuación:

TABLA 1 Sistema de Contabilidad Gubernamental

CUENTA INVERSIÓN	LEY N°	FECHA	TRATAMIENTO
1993	24.963	20/05/1998	Aprobada
1994			Media sanción del Senado
1995			Media sanción del Senado
1996			Media sanción del Senado
1997	26.098	07/06/2006	Aprobada
1998	26.099	07/06/2006	Aprobada
1999	26.328	26/12/2007	Aprobada
2000	26.328	26/12/2007	Aprobada
2001	26.328	26/12/2007	Aprobada
2002	26.328	26/12/2007	Aprobada
2003	26.328	26/12/2007	Aprobada
2004	26.328	26/12/2007	Aprobada
2005	26.830	28/11/2012	Aprobada
2006	26.830	28/11/2012	Aprobada
2007	26.789	14/11/2012	Aprobada
2008	26.789	14/11/2012	Aprobada
2009	27.121	28/01/2015	Aprobada
2010	27.121	28/01/2015	Aprobada
2011	27.144	02/07/2015	Aprobada
2012	27.175	23/10/2015	Aprobada
2013	27.180	26/10/2015	Aprobada

No obstante, la Contaduría produce cierres intermedios al 30 de junio de cada año, los que tienen como objetivo además de brindar información acumulada del primer semestre, disponer los análisis y ajustes necesarios para el adecuado registro presupuestario, contable y financiero. En ese entendimiento, dicho cierre implica, salvo causa debidamente justificada, la conformidad e inalterabilidad de la ejecución semestral del ejercicio que se trate.

Por otra parte, en la actualidad, si bien el marco normativo de la citada Resolución 25/95 SH continúa vigente, se encuentra en su etapa final de redacción las nuevas Normas Contables para el Sector Público Nacional, producto del análisis de un variado marco nacional e internacional, tanto de uso en dicho sector como en el privado, habiendo analizado entre otros los estándares aprobados por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), pronunciamientos de la Unión Europea, posteriores a la reunión de Ministros de Economía de Bruselas en 2012, las USGAPS (United States Generally Accepted Accounting Principles), vigentes en los Estados Unidos de Norteamérica, y el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del FMI (2014).

A tales fines, la Contaduría conjuntamente con un equipo consultor de la Facultad de Ciencias Sociales y Económicas de la Universidad Nacional de Buenos Aires, elaboró un proyecto de Modelo Conceptual y Normas de Contabilidad, conforme a las políticas vigentes en el país. Para ello, en primer lugar se definió que no existe “contabilidad pública” y “contabilidad privada”, sino que lo que tenemos es “contabilidad” aplicada a distintos sectores de la economía, cada uno con sus propias características particulares.

De ahí se evaluó que hay operaciones que son propias del sector privado y otras exclusivas del sector gobierno o que, siendo similares, no podían tener igual tratamiento. Otro de los aspectos también fue la existencia de activos públicos que no reconocían equivalente en el sector privado.

Además, otra cuestión no menor a considerar fue la incidencia del presupuesto y sus transacciones dentro de la registración contable y el diferente tratamiento que uno y otro hacen de una misma operación.



Asimismo, se han incluido novedosos desarrollos vinculados con la Contabilidad Ambiental y la consideración de los bienes naturales, históricos y culturales como parte insoslayable del patrimonio nacional.

A la fecha del presente trabajo, el marco conceptual elaborado por la Contaduría General de la Nación está bajo un proceso de revisión por parte de una consultoría aportada por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), en colaboración con el FMI.

No obstante, y en una segunda etapa, el resultado final esperado será la determinación de principios, normas de contabilidad y planes de cuentas por parte de la totalidad de las jurisdicciones argentinas, las que sin perder el carácter federal de cada una de ellas, permitan brindar información consolidada del sector público argentino.



En cuanto al criterio para definir la aplicabilidad del marco normativo, se han considerado dos universos. Por una parte, la Administración Nacional, Organismos Centralizados y Descentralizados, para los cuales se definieron normas específicas atendiendo sus características de ente administrador principalmente, sin perjuicio de contener unidades de producción, permitiendo su comparación con la ejecución presupuestaria.

En cambio, para el sector público empresarial (empresas y sociedades del Estado), se ha concluido que la opción más razonable es que mantengan el mismo encuadre normativo que las organizaciones del sector privado, permitiendo de este modo la comparabilidad de gestiones entre entes de igual objeto social, con independencia de a qué sector pertenezcan.

Otro aspecto a considerar en cuanto a la adopción del marco del sector privado, es que algunos cotizan en la bolsa de comercio, debiendo presentar allí sus Estados Contables.

En materia de costos, cabe mencionar que, a partir de la decisión de la Secretaría de Hacienda y la Subsecretaría de Presupuesto, a través de la Contaduría General de la Nación, se desarrolló durante 2012, una propuesta concreta para la implementación de un sistema de costos en organismos y entidades que conforman el Sector Público Nacional no Financiero.

Se contrató un equipo consultor de la Universidad de Buenos Aires, que diseñó un Modelo Funcional del Sistema de Costos para el Sector Público Nacional No Financiero. Para ello, se clasificaron las instituciones que lo conforman en cuatro grupos, según el tipo de actividad que realizan:

- 1) Instituciones proveedoras de servicios no divisibles.
- 2) Instituciones proveedoras de bienes y/o servicios divisibles y no divisibles.
- 3) Instituciones proveedoras de bienes y/o servicios divisibles.
- 4) Instituciones que administran prestaciones previsionales o realizan aportes reintegrables o no reintegrables a personas físicas y/o jurídicas.

El Sistema de Costos propuesto representa un subsistema que interactúa con otros ya existentes, conformando la estructura de un “Sistema General de Información”.

El “Sistema de Costos” desarrollado inicialmente es del tipo histórico o resultante, con aplicación de la concepción por absorción o completo, para cumplir con la determinación y registración de los costos en la contabilidad central, a efectos de permitir conocer la situación patrimonial y de resultados de los organismos que componen el Sector Público Nacional no Financiero.

Simultáneamente, las partidas de costos o de los incisos de gastos deben reconocerse también por su comportamiento, en variables y fijos, a efectos de disponerlos para información de gestión y análisis vinculados a la gestión presupuestaria del Sector Público Nacional.

En cuanto a la configuración de la actividad de los organismos, tanto para bienes como para servicios, se han desarrollado convenientemente los mecanismos de costeo por órdenes de trabajo y por procesos.

En relación con el método de valuación a utilizar, se propuso el “Precio Promedio Ponderado Vivo”, cuando implique movimientos o flujo físico de bienes inventariables y valores históricos para otros factores del costo (labor, depreciaciones, servicios no personales y otros costos diversos).



Los objetos (bienes o servicios) respecto de los cuales se determinan los costos, abarcan servicios considerados principales, auxiliares y de apoyo, tanto como productos intermedios y finales. En cada organismo, es necesario hacer adecuaciones y tomar los recaudos pertinentes en la aplicación.

Es importante, para consolidar el sistema de costos y su futura evolución, el almacenamiento sistemático de datos físicos y monetarios de costos, desde el principio de la aplicación del mismo hacia adelante, con el fin de constituirse en parámetros de normalización o estandarización de las actividades públicas.

Con el fin de llevar a la práctica la determinación de costos en un Organismo del Sector Público Nacional, se implementó un Caso de Prueba utilizando planillas de cálculo.

El Caso de Prueba se realizó en el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA). Este organismo depende del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca. El Sistema de Costos, de acuerdo a lo convenido con la CGN y el organismo elegido, se aplicó a tres productos del Programa Técnico "Lobesia Botrana", perteneciente a la Dirección Nacional de Protección Vegetal, Región Cuyo.

Como conclusión del Caso de Prueba realizado, se pudieron obtener los costos totales y unitarios por cada producto, desagregados en costos directos e indirectos a los tres productos seleccionados, aplicando tanto costeo por órdenes como por procesos.

III. Sistema Nacional de Inversiones Públicas

La Ley 24.354 sancionada el 28 de julio de 1994, crea el Sistema Nacional de Inversión Pública cuyos objetivos son la iniciación y actualización permanente de un inventario de proyectos de inversión pública nacional

y la formulación anual y gestión del plan nacional de inversiones públicas orientadas al Sector Público Nacional. La Inversión Pública Nacional es la aplicación de recursos en todo tipo de bienes y de actividades que incrementen el patrimonio de las entidades que integran el Sector Público Nacional, con el fin de iniciar, ampliar, mejorar, modernizar, reponer o reconstruir la capacidad productora de bienes o prestadora de servicios.

Asimismo, la Dirección Nacional de Inversión Pública (DNIP) es el órgano responsable del Sistema Nacional de Inversiones Públicas.

En cada organismo integrante del Sector Público Nacional se asignará en forma permanente a la oficina encargada de elaborar proyectos de inversión pública, la función de preparar la propuesta del plan de inversiones del área y de remitir la información requerida por el órgano responsable del Sistema Nacional de Inversiones Públicas, para elaborar el Plan Nacional de Inversión Pública (conjunto de programas y proyectos de inversión pública que hayan sido propuestos para su ejecución).

IV. Sistema de Contrataciones

El Decreto n. 1023/01, en su artículo 23, establece que el sistema de contrataciones se organizará en función del criterio de centralización de las políticas y de las normas y de descentralización de la gestión operativa. Los órganos del sistema y sus respectivas funciones serán:

a

El órgano rector será la Oficina Nacional de Contrataciones (ONC), que tendrá por función proponer políticas y normas legales de contrataciones y de organización del sistema, elaborar el pliego único de bases y condiciones generales, diseñar, implementar, supervisar y evaluar las contrataciones.

b

Las unidades operativas de contrataciones de las jurisdicciones y entidades (definidas en el art. 8 de la Ley 24.156) tendrán a su cargo la gestión de las contrataciones. El artículo 115 del Decreto n. 1030/16 dispone que el órgano rector será la ONC.

En el año 2016, se implementó en el ámbito nacional el Sistema Electrónico de Contrataciones de la Administración Nacional (COMPR.AR), aplicación que permite efectuar la gestión de las contrataciones públicas íntegramente a través de Internet, posibilitando el seguimiento del estado de avance de los procedimientos en tiempo real. Se trata de un sistema electrónico de contrataciones, que utiliza medios tecnológicos que garantizan neutralidad, seguridad, confidencialidad e identidad de los usuarios.

A través del mismo se ven reflejadas las necesidades de las jurisdicciones y entidades contratantes, pudiendo presentar ofertas todos aquellos que deseen ser proveedores y cualquier interesado podrá conocer los detalles de las contrataciones que realicen las jurisdicciones y entidades de la Administración Pública Nacional.

En función a lo publicado en el portal de “Compras Públicas de la República Argentina”, y en concordancia con los cambios implementados, se puso en práctica en las gestiones de compras y contrataciones, el Acuerdo Marco (AM), definido como una modalidad de contratación electrónica mediante la cual se selecciona a uno o más proveedores para procurar el suministro directo de bienes y servicios a las reparticiones gubernamentales en la forma, el plazo y demás condiciones establecidas en dicho acuerdo.

Estos acuerdos se traducen en un catálogo electrónico que contiene la descripción de los bienes y servicios ofrecidos, el precio unitario y la cantidad disponible por proveedor adjudicado para cada ítem que forme parte del catálogo. De esta forma, los proveedores garantizan un stock mínimo y las distintas reparticiones del Gobierno realizan las compras de los bienes y servicios disponibles en dichos acuerdos en forma directa.

V. Sistema de Control Interno

La Ley 24.156 dedica su Título VI a la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), órgano rector del sistema de control interno del Poder Ejecutivo Nacional. Siendo, como se indica en el artículo 96, un ente autárquico dependiente directamente del presidente de la Nación³ con la facultad de realizar por sí misma procedimientos de Auditoría Interna, integral e integrada, así como investigaciones y pericias, cuando lo estime necesario o conveniente.

La Sindicatura General de la Nación está compuesta por un síndico general que será el responsable de la entidad y posee el rango de secretario de la Presidencia de la Nación ayudado por tres síndicos generales adjuntos.

La SIGEN, como órgano rector del control interno, emite los lineamientos para velar por un adecuado ambiente de control e instruye a las Unidades de Auditoría Interna (UAI) de cada una de las entidades y jurisdicciones para que realicen eficientemente su función dentro del sistema. Las UAI son parte integrante del sistema de control interno como también son órganos de apoyo de esa autoridad superior y su objetivo central no es la censura de los actos de gestión que estima cuestionables, sino lograr la rectificación o corrección de rumbos y metodología que adolezcan errores o desvíos.

³ Hasta la Reforma de la Ley 24.156, la Contaduría General de la Nación ejercía las funciones de control interno de la Administración Nacional. En algunas provincias, todavía la Contaduría General cumple funciones de control interno.



VI. Sistema de Control Externo

En el Título VII del Capítulo I de la Administración Financiera en su artículo 116 crea, como órgano constitucional, dependiente del Congreso de la Nación, a la Auditoría General de la Nación, a fin de ejercer el Control Externo del Sector Público Nacional⁴.

La Auditoría ejerce sus funciones mediante la realización de auditorías y estudios especiales para promover el uso eficiente de los recursos públicos y contribuir a la rendición de cuentas y sus resultados. La Auditoría General de la Nación está integrada por siete (7) miembros con el cargo de auditor general, de los cuales: tres (3) por la Cámara de Senadores, tres (3) por la Cámara de Diputados y uno (1) que tomará el cargo de presidente, elegido por el principal partido de la oposición.

No obstante, sus funciones incluyen dictaminar sobre la información financiera y operacional de los organismos del Sector Público Nacional y, en especial, sobre la Cuenta de Inversión, y dar cuenta de lo actuado a la Comisión Mixta Revisora de Cuentas del Congreso Nacional.

Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas de la Administración.

En el Capítulo II, del Título VII, de la Ley 24.156, se menciona a la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas de la Administración. Está compuesta por seis (6) senadores y seis (6) diputados y durarán en su mandato hasta la próxima renovación de la Cámara a la que pertenezcan.

Entre otras funciones tiene a su cargo la de aprobar la acción anual de control externo, analizar el proyecto de presupuesto anual y encomendar a la Auditoría General de la Nación la realización de estudios, investigaciones y dictámenes especiales sobre materias de su competencia. En materia contable, tienen a su cargo recomendar, en función de lo dictaminado por la Auditoría General de la Nación, respecto de la aprobación o rechazo de la Cuenta de Inversión.

⁴ Hasta la Reforma de la Ley 24.156, el Tribunal de Cuentas de la Nación ejercía las funciones de control externo de la Administración Nacional. En algunas provincias todavía se mantiene la figura del Tribunal de Cuentas como de control externo.



VII. Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF)

Reforma del Sector Público. Sistema Integrado de Información Financiera (1993-1995)

Se desarrolló el SIDIF que, a partir de los registros efectuados en cada una de las jurisdicciones y entidades, permitió realizar en la Secretaría de Hacienda controles centralizados sistemáticos y permanentes del gasto público, disponiendo, a la vez, de información financiera oportuna y abarcativa de toda la Administración Nacional.

Se incorporó una concepción interactiva de los procesos, integrando la información en una base de datos central operada por el SIDIF Central, que interoperaba con bases de datos locales de los Servicios Administrativos Financieros (SAF), operadas en cada organismo por su sistema local (había una diversidad de sistemas locales algunos aportados por la Secretaría de Hacienda y otros de desarrollo propio). Este sistema integrado fue concebido bajo el principio general de la “centralización normativa” y la “descentralización operativa” AF.

Consolidación de la Reforma de la Administración Financiera (1995-1999)

Se reestableció plenamente la presupuestación por programas y se desarrolló un sistema de seguimiento de metas físicas e indicadores de gestión para su evaluación. En 1995 se inició la operación de pagos con la CUT para todos los Servicios Administrativos Financieros de la Administración Central, extendido posteriormente a los Organismos Descentralizados, lo que permitió eliminar más de 3.500 cuentas bancarias con significativa reducción de costos operativos, garantizando transparencia e información confiable, y se puso en marcha un módulo de conciliación bancaria automática.

En 1998 se inició un proceso de reingeniería informática y funcional para optimizar la operatoria del sistema y modernizarlo a nivel tecnológico; para ello, se comenzó a construir una nueva versión que sustituía las interfaces con el usuario de tipo “carácter” por interfaces de modo “gráfico”. Se construyó la base de datos actualizada e integrada al SIDIF de la deuda pública a través de la implementación del SIGADE, sistema de análisis y control de la deuda, y se extendió el SIDIF local a varios organismos.



Se expandió la Reforma de la Administración Financiera a través de la distribución y personalización del modelo, mediante la entrega y el soporte de la implementación del Sistema Integrado Provincial de Administración Financiera (SIPAF) a algunas provincias y a determinados municipios.

Migración tecnológica, ajustes del modelo y réplicas del sistema (1999-2005)

A partir del año 2001, la Subsecretaría de Presupuesto comenzó a desarrollar un nuevo sistema de administración financiera para los SAF, más abarcativo, que involucraba la gestión de las transacciones con impacto económico y financiero, modernizando y ampliando los requerimientos funcionales e incorporando equipamiento que soportara el gran crecimiento de usuarios y operaciones. Este sistema se llamó SIDIF Local Unificado (SLU).

La Secretaría de Hacienda comenzó en octubre de 2002 un proceso de réplica masiva del SLU en los Organismos, con el objeto de reemplazar los sistemas existentes y racionalizar el mantenimiento de los mismos.

Gestión por resultados y desarrollo del e-SIDIF (2004-2010)

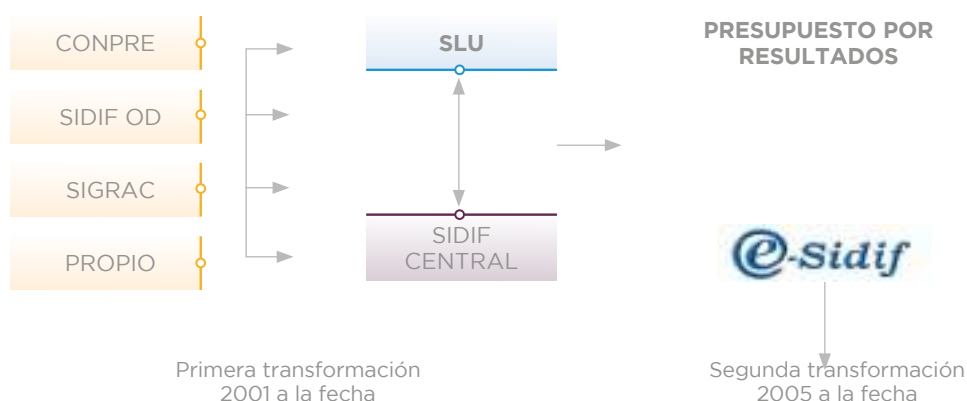
Los avances tecnológicos dieron lugar al desarrollo de una herramienta bajo plataforma web denominado

e-SIDIF y a una profunda transformación de los sistemas de administración financiera sobre la base de tres (3) lineamientos estratégicos fundamentales: ampliación del alcance funcional, actualización tecnológica e incorporación de herramientas que promuevan y faciliten una gestión de la administración financiera orientada a resultados.

Desde el punto de vista tecnológico, el e-SIDIF fue concebido como un producto adaptable a diferentes entornos y tamaños de organizaciones, con características visuales y de navegación que facilitaban su uso, con una única base de datos que centralizaba toda la información de la gestión de los organismos ejecutores y de los órganos rectores, y con una arquitectura en capas que reducía los costos del mantenimiento y la evolución del sistema.

En ese sentido, el e-SIDIF incorpora además nuevas capacidades entre las que se destacan la de interoperar con sistemas de otros organismos del Estado Nacional para permitir el intercambio seguro y en línea, de datos actualizados, consistentes y precisos a través de la publicación y el uso de “servicios web”. La Nación ha firmado convenios con diferentes Provincias para la provisión y mantenimiento del sistema e-SIDIF.

GRÁFICO 3 Sistema de Administración Financiera. Evolución



VIII. Gobierno Abierto

El Gobierno Abierto constituye un cambio de paradigma en la manera en que los gobiernos interactúan con los ciudadanos a la hora de dar respuesta a las demandas de la ciudadanía.

La Alianza para el Gobierno Abierto es una nueva iniciativa multilateral dirigida a propiciar compromisos concretos de parte de los gobiernos para promover la transparencia, aumentar la participación ciudadana en los asuntos públicos, combatir la corrupción y aprovechar las nuevas tecnologías para robustecer la gestión de gobierno, lanzada en 2011.

Las estrategias de Gobierno Abierto están basadas en tres (3) pilares fundamentales: la transparencia activa, la participación y la colaboración.

Este nuevo paradigma se desarrolla en parte como consecuencia de los fuertes cambios producidos por el desarrollo y la masificación de las Tecnologías de la Información y Comunicación (TICS). El Gobierno Abierto busca transparentar la gestión de gobierno, donde los datos públicos se transformen en un activo cívico.

Participación en los planes nacionales de Gobierno Abierto

La Secretaría de Hacienda ha participado en el III Plan de Acción Nacional de Gobierno Abierto 2017-2019, asumiendo dos (2) compromisos enmarcados en los ejes de transparencia presupuestaria y de rendición de cuentas. En la actualidad está participando del IV Plan de Acción 2019-2021.

GRÁFICO 4 Datos de Gobierno Abierto



Fuente: Democratie Ouverte, disponible en democratieouverte.org, bajo la licencia Creative Commons Attribution -No comercial- Licenciamiento Recíproco 4.0 Internacional

Páginas web y bibliografía consultada

- **Auditoría General de la Nación Argentina**, <https://www.agn.gov.ar>.
- **Casa Rosada, Presidencia de la Nación Argentina**, <https://www.casarosada.gob.ar>.
- **Centro de Capacitación y Estudios de la Secretaría de Hacienda de la Nación**, <http://capacitacion.mecon.gov.ar>
- **Comisión de Presupuesto y Hacienda, Honorable Congreso de la Nación, República Argentina**, <https://www.hcdn.gob.ar/comisiones/permanentes/cpyhacienda>.
- **Contaduría General de la Nación (CGN), Subsecretaría de Presupuesto, Secretaría de Hacienda de la Nación**, <https://www.argentina.gob.ar/hacienda/sechacienda/cgn>
- **Contaduría General de la Nación.** *Su Historia*, de César Sergio Duro y Pablo Emilio Palermo. Ed. SIGEN.
- **Dirección General de Sistema de Información y Administración Financiera, Secretaría de Hacienda de la Nación**, <https://dgsiaf.mecon.gov.ar>.
- **Dirección Nacional de Inversión Pública**, <https://dnip.jgm.gob.ar>
- **Información Legislativa y Documental, Infoleg**, <http://www.infoleg.gob.ar>.
- **Oficina Nacional de Contrataciones**, <http://www.argentinacompra.gov.ar>.
- **Oficina Nacional de Crédito Público, Secretaría de Finanzas, Ministerio de Hacienda**, <https://www.argentina.gob.ar/hacienda/finanzas>
- **Oficina Nacional de Presupuesto, Subsecretaría de Presupuesto (ONP), Secretaría de Hacienda**, <https://www.minhacienda.gob.ar/onp>.
- **Portal de Administración Financiera Gubernamental del Ministerio de Hacienda de la Nación**, <http://administracionfinanciera.mecon.gov.ar>.
- **Portal de Compras Públicas de la República Argentina**, <https://comprar.gob.ar>.
- **Secretaría de Modernización Administrativa, Secretaría de Gobierno de Modernización**, <https://www.argentina.gob.ar/modernizacion/administrativa>
- **Sindicatura General de la Nación Argentina**, <https://www.argentina.gob.ar/sigen>.
- **Tablero Ciudadano**, <https://www.argentina.gob.ar/tablero-ciudadano>.
- **Gobierno Inteligente**, De Pablo Clusellas, Eduardo Martelli y María José Martelo

GLOSARIO DE SIGLAS

- **AM:** Acuerdo Marco
- **BID:** Banco Interamericano de Desarrollo
- **CABA:** Ciudad Autónoma de Buenos Aires
- **CELAC:** Comunidad de Estados Latinoamericanos y Caribeños
- **CGN:** Contaduría General de la Nación
- **COMPR.AR:** Sistema Electrónico de Contrataciones de la Administración Nacional
- **CUT:** Cuenta Única del Tesoro
- **DAS:** Dirección de Auditoría de Sistemas
- **DNIP:** Dirección Nacional de Inversión Pública
- **DNS:** Dirección de Normas y Sistemas
- **DPC:** Dirección de Procesamiento Contable
- **e-SIDIF:** Sistema Integrado de Información Financiera Internet
- **FMI:** Fondo Monetario Internacional
- **IFAC:** Federación Internacional de Contadores, por sus siglas en inglés
- **INDEC:** Instituto Nacional de Estadísticas y Censos
- **NIC:** Newly Industrialized Country
- **OEA:** Organización de Estados Americanos
- **ONC:** Oficina Nacional de Contrataciones
- **ONP:** Oficina Nacional de Presupuesto
- **ONU:** Organización Naciones Unidas
- **PBI:** Producto Bruto Interior
- **SAF:** Servicios Administrativos Financieros
- **SENASA:** Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria
- **SIDIF:** Sistema Integrado de Información Financiera
- **SIGEN:** Sindicatura General de la Nación
- **SIPAF:** Sistema Integrado Provincial de Administración Financiera
- **SLU:** SIDIF Local Unificado
- **TGN:** Tesorería General de la Nación
- **TICS:** Tecnologías de la Información y Comunicación
- **UAI:** Unidades de Auditoría Interna
- **USGAAP:** United States Generally Accepted Accounting Principles

BOLIVIA

1. INTRODUCCIÓN	35
1.1. Descripción geográfica, política y socioeconómica	35
1.2. Descripción de la conformación del sector público	36
1.3. Marco presupuestario y contable del sector público	38
2. DESAFÍOS ACTUALES DEL PAÍS	43
2.1. La adopción de las NICSP	43
2.2. Metodología para la implementación de las NICSP	45
3. CONCLUSIONES	47
GLOSARIO DE SIGLAS	47

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Descripción geográfica, política y socioeconómica¹

Bolivia se constituye en un Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional Comunitario Administración Pública No Financiera, libre, independiente, soberano, democrático, intercultural, descentralizado y con autonomías. Bolivia se funda en la pluralidad y el pluralismo político, económico, jurídico, cultural y lingüístico, dentro del proceso integrador del país.

Bolivia (quechua: *Buliwya*; aimara: *Wuliwya*; guaraní: *Volívia*), oficialmente **Estado Plurinacional de Bolivia**, es un país soberano situado en la región centro-occidental de América del Sur. Está organizado en nueve departamentos y su capital constitucional es Sucre, sede del órgano judicial; la ciudad de La Paz es la sede de Gobierno, así como de los órganos ejecutivo, legislativo y electoral, además de ser el epicentro político, cultural y financiero del país.

Tiene una población de cerca de 10,1 millones de habitantes de acuerdo al último censo de 2012.

Limita al norte y al oriente con Brasil, al sur con Paraguay y Argentina, y al occidente con Chile y Perú. Es un Estado sin litoral y constitucionalmente mantiene una reclamación territorial a Chile por una salida soberana al océano Pacífico. Su superficie es la sexta más extensa de Latinoamérica y comprende distintos espacios geográficos, como la cordillera de los Andes, el Altiplano, la Amazonía, los Llanos de Moxos y el Chaco, siendo uno de los países con mayor biodiversidad en el mundo.

¹ Datos obtenidos de Wikipedia.



1.2. Descripción de la conformación del sector público

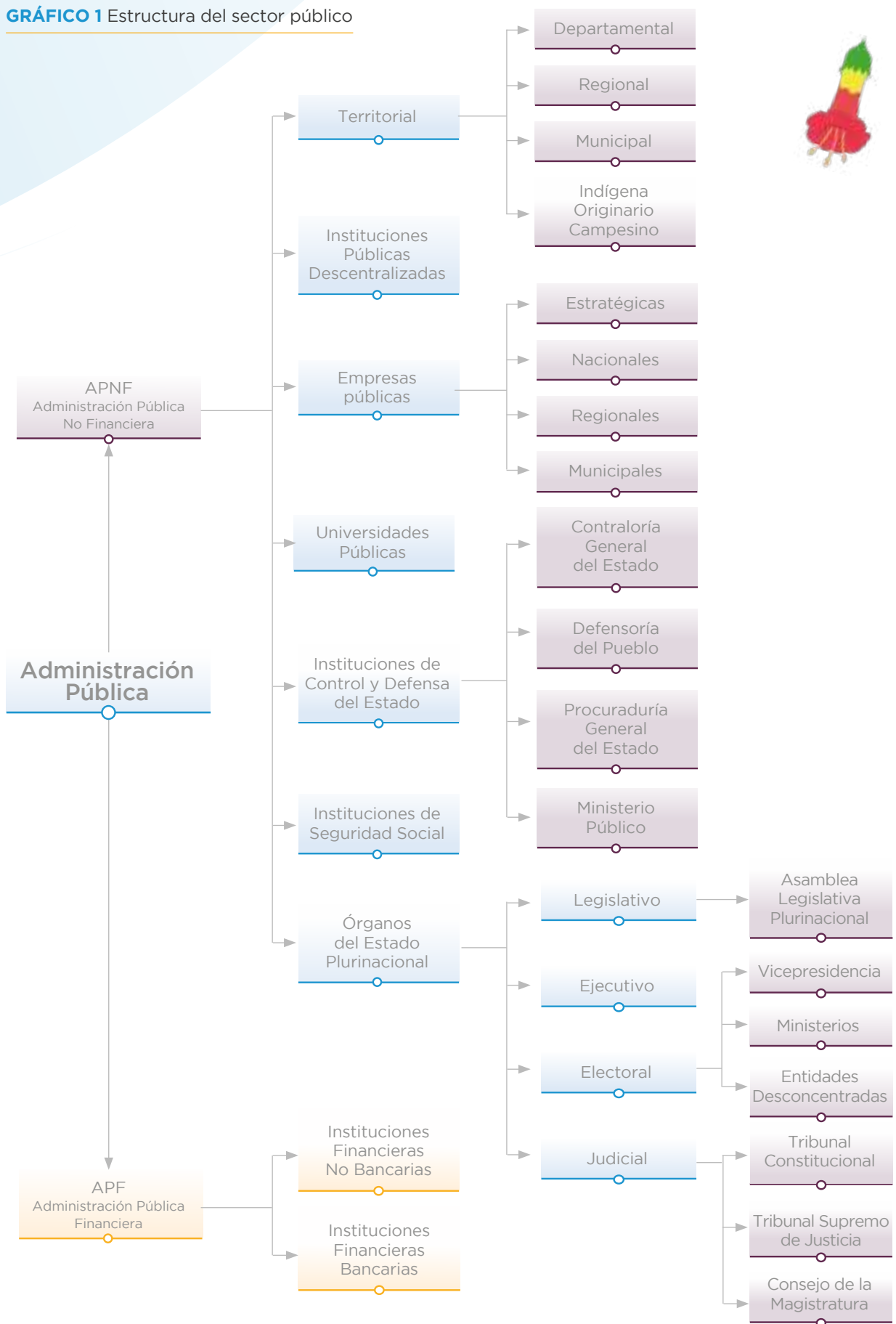
En la estructura y organización económica del Estado Plurinacional de Bolivia, está vigente el modelo económico plural, expresado en el “Modelo Económico Social Comunitario Productivo (MESCP)” y está orientado a mejorar la calidad de vida y el vivir bien de todos los ciudadanos y las ciudadanas.

La economía plural articula las diferentes formas de organización económica comunitaria, estatal, privada y social cooperativa.

Actualmente, la economía boliviana continúa presentando un positivo desempeño en el marco de los lineamientos y resultados del modelo económico, aplicado en Bolivia desde el año 2006, así el Producto Interno Bruto (PIB), en la gestión 2018 registró un crecimiento del 4,2% en el año, constituyéndose nuevamente en la economía de mayor expansión en la región sudamericana.

La organización y conformación del sector público, de acuerdo al Clasificador Presupuestario Institucional, se divide en Administración Pública No Financiera (APNF) y Administración Pública Financiera (APF), y tiene la siguiente estructura:

GRÁFICO 1 Estructura del sector público



El nivel institucional del Órgano Ejecutivo está compuesto básicamente por los Ministerios de Estado, los cuales tienen la suprema función de definir políticas y estrategias gubernamentales sectoriales, tales como Educación (Ministerio de Educación), Salud (Ministerio de Salud) y otros.

1.3. Marco normativo presupuestario y contable

1.3.1. Marco presupuestario

El nivel normativo y consultivo está constituido por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, como Órgano Rector del Sistema de Presupuesto, a través del viceministerio de Presupuesto y Contabilidad Fiscal, siendo la Dirección General de Programación y Gestión Presupuestaria (DGPGP) la unidad técnica especializada. Las principales normas, son las siguientes:

- La Constitución Política del Estado (CPE) en su artículo 321, señala que la administración económica y financiera del Estado y de todas las entidades públicas se rigen a través de su presupuesto, autorizando al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (MEFP), en representación del Órgano Ejecutivo, presentar a la Asamblea Legislativa Plurinacional (ALP), con al menos dos meses antes de la finalización de cada año fiscal, el proyecto de Presupuesto General del Estado (PGE) de la siguiente gestión, que incluya a la totalidad de las entidades del sector público.

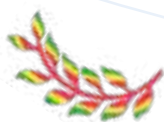
Con estos antecedentes, el PGE 2019 incorpora a las empresas públicas, entidades de Seguridad Social, Universidades públicas, entidades descentralizadas, los órganos del Estado, gobiernos autónomos departamentales, regionales, municipales, indígenas originarios campesinos y entidades de control y defensa del Estado, entidades públicas financieras y no financieras.

Actualmente, están vigentes 580 instituciones públicas que elaboran su presupuesto institucional en el marco de la política fiscal y normativa presupuestaria vigente, para su agregación y consolidación en el Presupuesto General del Estado por el MEFP, y su distribución por nivel institucional es el siguiente:

TABLA 1 Sector público por nivel institucional

Sector público 2018	Instituciones públicas
Órganos del Estado	27
Instituciones de Control y Defensa del Estado	4
Instituciones Públicas Descentralizadas Nacionales	102
Universidades Públicas	15
Instituciones de Seguridad Social	15
Empresas Públicas Nacionales y Estratégicas	33
Gobiernos Autónomos Departamentales	9
Gobiernos Autónomos Municipales	338
Instituciones Financieras	4
Empresas Regionales	1
Empresas Departamentales	1
Empresas Municipales	9
Instituciones Públicas Descentralizadas Departamentales	2
Instituciones Públicas Descentralizadas Municipales	18
Gobiernos Autónomos Indígenas Originarios	1
Gobiernos Autónomos Regionales	1
TOTAL	580

Fuente: Clasificador Presupuestario - MEFP.



- La Ley 1178 de Administración y Control Gubernamental, de 20 de julio de 1990, que en su artículo 8 señala que el sistema de presupuesto preverá, en función de las prioridades de la política gubernamental, los montos y fuentes de los recursos financieros para cada gestión anual y su asignación a los requerimientos monetarios de la programación de operaciones.
- La Ley 2042 de Administración Presupuestaria, de 21 de diciembre de 1999, que establece las normas generales a las que debe regirse el proceso de administración presupuestaria de cada ejercicio fiscal.
- Las Normas Básicas del Sistema de Presupuesto, de 4 de julio de 1997, aprobadas mediante Resolución Suprema n. 217095, establecen los conceptos, objetivos, subsistemas, los procesos, las responsabilidades y la interrelación con los otros sistemas de administración.

1.3.2. Marco contable

El nivel normativo y consultivo está constituido por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, como Órgano Rector del Sistema de Contabilidad Integrada, (SCI) a través del viceministerio de Presupuesto y Contabilidad Fiscal, siendo la Dirección General de Contabilidad Fiscal (DGCF) la unidad técnica especializada.

Las principales normas son las siguientes:



La Ley 1178 de Administración y Control Gubernamental, de 20 de julio de 1990, en su artículo 12 establece que el SCI incorporará las transacciones presupuestarias, financieras y patrimoniales en un sistema común, oportuno y confiable, destino y fuente de los datos expresados en términos monetarios. Con base en los datos financieros y no financieros, que generara información relevante y útil para la toma de decisiones por las autoridades que regulan la marcha del Estado y de cada una de sus entidades.



Las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada, aprobada mediante Resolución Suprema n. 222957, de 4 de marzo de 2005, y modificado por la Resolución Suprema n. 227121, de 31 de enero de 2007, constituye el instrumento técnico que establece los principios y las normas contables que proporcionan al SCI una base conceptual única y uniforme a ser observado en la preparación de estados financieros del sector público.



La jerarquía de las normas legales y técnicas, para su aplicación en el sistema de contabilidad integrada del sector público, están constituidas por:

- Constitución política del Estado, leyes, decretos supremos, resoluciones Supremas y Resoluciones Ministeriales del Órgano Rector.
- Normas básicas y principios de contabilidad, emitidas por el Órgano Rector.
- Interpretaciones de las normas básicas y principios, emitidas por el Órgano Rector.
- Manuales, instructivos y guías de contabilidad, elaboradas por el Órgano Rector.
- Reglamentos específicos y manuales de contabilidad elaborados por cada entidad pública.
- En situaciones particulares no previstas en el ordenamiento técnico y legal del SCI, se acude en primera instancia al Órgano Rector y, como punto de referencia, a las Normas de Contabilidad del Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Consejo Técnico del Colegio de Auditores de Bolivia y **a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).**

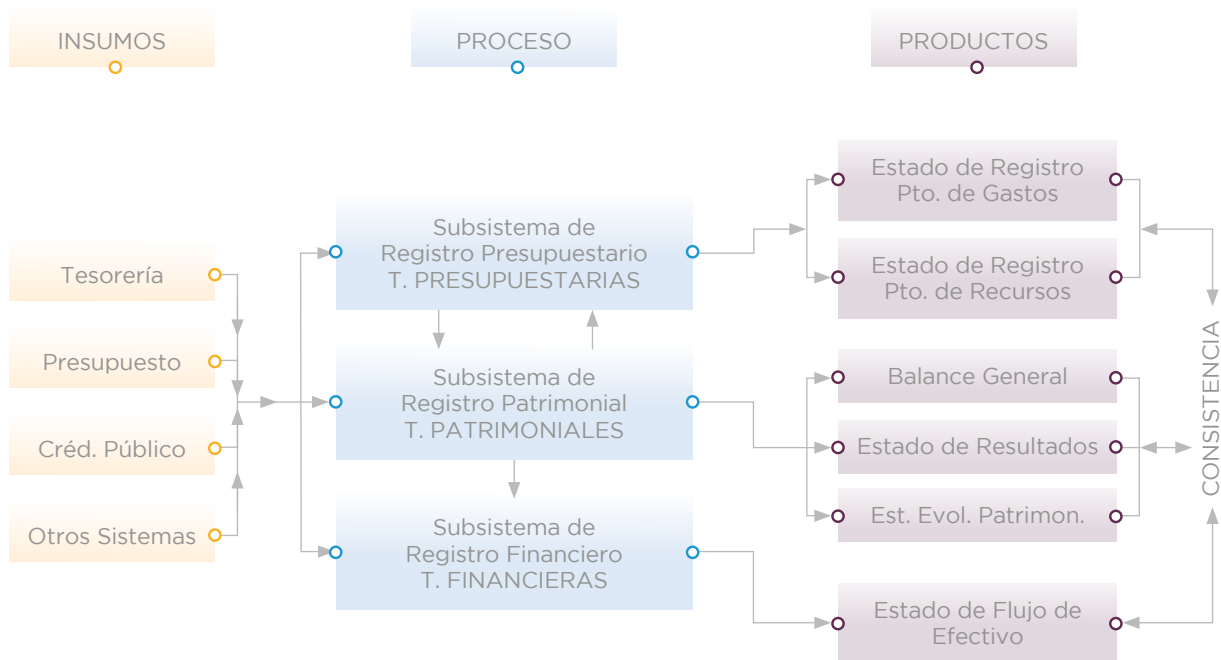


1.3.3. La estructura, los procesos operativos y momentos contables del Sistema de Contabilidad Integrada

El Sistema de Contabilidad Integrada está compuesto por el Sistema de Contabilidad Integrada Central y los Sistemas de Contabilidad Integrada Descentralizada.

- El *Sistema de Contabilidad Central* está conformado por el Órgano Ejecutivo, que incluye a los Ministerios de Estado y el Tesoro General de la Nación, excluyéndose a los antiguos Poderes Legislativo, Judicial, Corte Electoral y Contraloría General del Estado, que se constituyen en entes contables independientes.
- El *Sistema de Contabilidad Descentralizada*, a cargo de las entidades públicas con personería jurídica, patrimonio propio y presupuesto independiente identificado en el Presupuesto General del Estado.
- El proceso del Sistema de Contabilidad Integrada, se realiza en forma manual y automática por el sistema de información en vigencia¹ y sobre la base de la información de las transacciones realizadas, cuyo modelo conceptual es el siguiente:

GRÁFICO 2 Modelo conceptual – Sistema de Contabilidad Integrada



¹ Actualmente está vigente el Sistema de Gestión Pública (SIGEP).

→ Los momentos contables de registro permiten interrelacionar los subsistemas de registro presupuestario, patrimonial y de tesorería, y las entidades públicas registrarán los siguientes momentos contables de sus transacciones

GRÁFICO 3 Momentos contables de recursos y gastos

PARA INTEGRAR A LOS SUBSISTEMAS DE REGISTRO, SE DEFINEN Y REGISTRAN LOS “MOMENTOS CONTABLES”

RECURSOS	GASTOS
 <p>Estimación Presupuestaria (Registro Presupuesto Aprobado)</p>	 <p>Asignación Presupuestaria (Registro Presupuesto Aprobado)</p>
 <p>Devengado (Ejecuta el Presupuesto)</p>	 <p>Compromiso (Sólo afecta el Presupuesto)</p>
 <p>Percibido (Cobro de Ingresos)</p>	 <p>Devengado (Ejecuta el Presupuesto)</p>
	 <p>Pago (Pago de gastos)</p>



Asimismo, un avance fundamental de acuerdo a los principios generales y las normas básicas de Contabilidad Gubernamental Integrada, establece e incorpora el “momento del devengado”, aspecto que requiere las NICSP, las cuales las denomina las “NICSP DEL DEVENGO”, y en nuestra normativa está bajo el siguiente concepto:

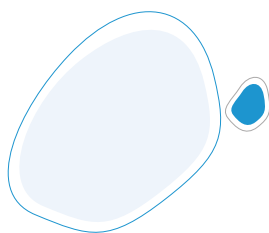
“Es el reconocimiento de recursos y gastos para determinar el resultado económico y su efecto en el patrimonio, debe registrarse en el momento que sucede el hecho substancial que determina su origen y queda perfeccionado desde el punto de vista de la legislación o prácticas comerciales aplicables y que hayan evaluado los riesgos inherentes a tal operación, sin considerar si se ha cobrado o pagado”².

El principio del registro del devengado busca confrontar los recursos y gastos de un período indicado. Este reconocimiento debe efectuarse a partir del perfeccionamiento del hecho por la Ley, los contratos y la costumbre que hacen que un recurso o gasto esté ganado o incurrido (ejecutado), conforme se señala a continuación.

GRÁFICO 4: El devengado en el presupuesto y la contabilidad

CARACTERÍSTICAS DEL DEVENGADO

EN EL PRESUPUESTO	EN LA CONTABILIDAD
El momento del registro del Devengado es aquel en que las transacciones afectan cualitativamente y/o cuantitativamente el Patrimonio de la entidad pública, independientemente del momento en que se paga o se cobra.	En el impacto económico, determina el resultado de la gestión y su impacto en el Patrimonio.
	En el impacto financiero, compromete los recursos a futuro.
	Reconoce todas las deudas legalmente contraídas.
	Incorpora todos los Activos y Pasivos de gestión.
	Refleja la información de la ejecución del presupuesto de recursos y gastos.
	Muestra la información consistente de la ejecución presupuestaria.



² Boletín sobre la “Importancia del Principio Contable del Devengado”, elaborado por la DGCF del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

2. Desafíos actuales del país

2.1. La adopción de las NICSP

Las NICSP constituyen una evolución en la confección en los informes o reportes financieros de los países que las adoptan y tienen como principales beneficios lograr una mejora en la comprensión de los estados financieros, aumentar la calidad en la rendición de cuentas a la ciudadanía y se transforma en una herramienta crucial para las finanzas públicas, cuyos principales beneficios de la implementación son los siguientes³ :



Permite mejorar la comparabilidad de los reportes financieros de distintos períodos en una misma organización, entre entidades distintas e inclusive en instituciones pertenecientes a distintos países, y pueden ser comparables a nivel internacional.



Integridad de la información, ya que proporciona información completa y comparable sobre los activos y pasivos, lo cual es fundamental para fomentar la transparencia.



Rendición de cuentas: entrega la base necesaria de información para que las partes interesadas puedan evaluar el rendimiento de la gestión de los recursos por parte de las entidades públicas y el gobierno nacional.



Mejor control financiero y de auditoría: ofrece una base confiable para las auditorías y los controles financieros.



Mejor información sobre la realidad económica: ayuda a reflejar la realidad económica de los entes contables públicos de forma más sólida y consistente.



Sostenibilidad fiscal: proporciona información integral y de calidad a fin de fomentar una mayor sostenibilidad fiscal y estabilidad macroeconómica.



Construcción de confianza, ya que a través de la transparencia y rendición de cuentas con información de alta calidad, se fomenta una mayor confianza entre el Gobierno y las partes interesadas.



Información comparable, ya que permite la comparación de información a nivel nacional e internacional a través del tiempo.



Mejor formulación de políticas, puesto que proporciona una mejor base de información a través de evaluaciones e informes que pueden ayudar en el proceso de formulación de políticas públicas.

³ Documento de beneficios relacionados con las NICSP y el desarrollo económico en países de Latinoamérica y el Caribe, informe BID.





Mejor uso de los recursos públicos, ya que aumenta significativamente la eficiencia y eficacia en el uso que se haga de los recursos públicos, pues permite una mejor información para la evaluación de las decisiones tomadas por los gobiernos.

Sin duda, la armonización de la normativa contable a estos estándares internacionales es de mucha importancia para Bolivia, pero concretar una adaptación a la normativa internacional partiendo del sistema de contabilidad en vigencia, implica enormes esfuerzos y voluntades nacionales, partiendo de la premisa de un cambio de magnitud para nuestro país, siendo que requiere de inversiones económicas, profesionales a la vanguardia e instituciones públicas abiertas a los cambios.

Sin embargo, nuestro país no se encuentra exento de obstáculos y complicaciones, que se detallan a continuación para su mejor entendimiento:



Como todo proceso de cambio, el primer obstáculo dentro de las organizaciones, sean privadas o públicas, es la “Resistencia al Cambio” y para el Estado Plurinacional de Bolivia no es la excepción, pues no existe una actitud acorde con el objetivo final de mejorar la información financiera de las instituciones. La explicación a esa resistencia radica, por un lado, en la carga adicional de trabajo que supone para el servidor público la implementación de la NICSP y por otro en la falta de información y concientización sobre la forma adecuada en que se debe concretar el procedimiento de la implementación de la NICSP. Finalmente, la falta de compromiso institucional podría también ser un obstáculo para una adecuada implementación de la NICSP.



En esta misma línea, “la falta de información” de cómo se llevaría a cabo el proceso es el inconveniente más importante para el Estado Plurinacional de Bolivia, ya que la convergencia a las NICSP debe hacerla cada institución por sus propios medios, siendo importante que el sistema oficial de información a través del Sistema de Gestión Pública (SIGEP), pueda realizar los análisis posteriores y generar los procesos informáticos necesarios, ya que el Ministerio de Economía y Finanzas, como Órgano Rector, debe dar los parámetros y lineamientos en la forma en la que aplicaría este proceso.



Un obstáculo menos relevante pero que no se puede dejar de mencionar es el señalado y tiene que ver con la “falta de incentivos económicos” a los funcionarios encargados de elaborar los estados financieros, homologados a NICSP, esto debido a que cualquiera de ellos esperará mayores retribuciones a medida en que se incrementan sus responsabilidades, y el ver que su remuneración no aumenta en contraposición a sus labores, va generar un sentimiento de desmedro que, en consecuencia, llevará a un desincentivo hacia el trabajo.



La “ausencia de capacitaciones” se constituye en otro de los obstáculos que se atraviesa en el camino hacia la convergencia eficaz hacia las NICSP. Es menester crear definiciones, conceptos claros y precisos para todos los usuarios de la información, con el fin de que esta sea concreta y sirva de guía en la implementación de estas normas internacionales.



Los “recursos económicos” siempre serán un bien escaso en el momento de ejecutar algún tipo de cambio en la Administración Pública y para el Ministerio de Economía y Finanzas no será la excepción. Las capacitaciones a los servidores públicos se ha convertido en una de las principales demandas.

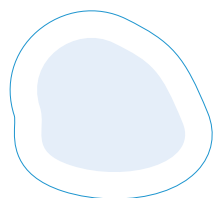


2.2. Metodología para la implementación de las NICSP

Actualmente no se implementó en el sector público las NICSP; sin embargo, las condiciones básicas y generales para la implementación de las NICSP serían las siguientes:

- **Apoyo y decisión ejecutiva autoridades gubernamentales:** el apoyo de los líderes, tanto políticos como técnicos, constituye un factor clave en el éxito de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público.
- **Análisis de comparabilidad de la normativa vigente y su armonización con las NICSP:** este análisis implica la evaluación de la armonización de la normativa contable de Bolivia con los estándares internacionales que recomiendan las NICSP, lo cual implica efectuar un “análisis de brechas” para determinar la situación actual y establecer un cronograma de trabajo para su implementación.
- **Cambios en el sistema de gestión pública:** debe implicar un cambio paralelo en el Sistema de Administración Pública y la aplicación de las NICSP, ya que si no se efectúan los cambios respectivos en el sistema de Administración Pública, no permitirá alcanzar los beneficios de su aplicación plena.
- **Soporte del sector profesional y académico:** los colegios profesionales y el sector académico mediante las universidades públicas, desempeñan un papel esencial como facilitadores del proceso de aplicación de la reforma, sobre todo en lo referente a la propuesta de normas contables y al análisis crítico de la normativa propuesta por la Administración, a fin de ayudar a la mejora de las prácticas y los procedimientos.





- **Mejorar la estrategia de comunicación interna y externa:** generalmente, un cambio en el sistema de contabilidad de un gobierno produce un incremento en las funciones ejecutadas por los servidores públicos, o bien, se adaptan a nuevas reglas que regirán sus labores, por lo que se hace necesario motivarlos para que comprendan este proceso de cambio, los beneficios esperados del mismo y el aporte que cada uno pueda brindar en el proceso.
- **Mejorar la capacitación para disponer de personal calificado:** contar con personal calificado, comprometido y con voluntad de desarrollar las reformas contables, es también fundamental para garantizar el éxito.
- **Coordinación y consulta** con las entidades de gobierno que deben implementar la reforma a fin de obtener sus comentarios, sugerencias y conocer su punto de vista sobre posibles barreras que puedan existir.
- **Costos asociados al proceso:** es fundamental una adecuada estimación de los costos asociados al proceso de implementación a fin de garantizar la financiación del mismo.
- **Tecnologías de la información disponibles:** la construcción de una adecuada capacidad de la tecnología de la información es básica para facilitar el proceso de aplicación.
- **Apoyo internacional:** en el caso de Bolivia y otros países latinoamericanos, han suscrito compromisos internacionales para someterse a un proceso de reforma y modernización de su sistema de contabilidad gubernamental; estos compromisos no se han ejecutado completamente, por lo que este elemento adquiere un carácter prioritario para la implantación de reformas en estos países y se hace necesaria la asistencia técnica de los organismos internacionales para poder apoyar en la iniciativa de lograr estos cambios.

3. CONCLUSIONES

A

Actualmente, con el liderazgo técnico político en las finanzas públicas, que asegura la estabilidad económica del país, comprometida con los principios y valores del Estado Plurinacional, y con una conducción transparente, responsable y prudente en el ámbito fiscal y financiero, se hace necesario impulsar la implementación de las NICSP en el sector público.

B

La normativa operativa del sistema de presupuesto y contabilidad integrada, ya tiene vigencia de 15 años como promedio, y la Ley 1178 de Administración y Control Gubernamental, ya tiene vigencia de 30 años; es tan urgente como necesaria su actualización para iniciar la implementación de las normas internacionales de información financiera, como las NICSP⁴.

C

El Sistema de Información vigente, el SIGEP no responde actualmente a la estructura organizativa del sector público y su infraestructura informática está desactualizada.

D

Se requiere una considerable capacitación a los servidores públicos y en algunos casos reclutamientos, para mejorar las capacidades del personal, la cual es precondition necesaria para la eficacia del sistema contable.



GLOSARIO DE SIGLAS

- **ALP:** Asamblea Legislativa Plurinacional
- **APNF:** Administración Pública No Financiera
- **APF:** Administración Pública Financiera
- **CPE:** Constitución Política del Estado
- **DGPGP:** Dirección General de Programación y Gestión Presupuestaria
- **DGCF:** Dirección General de Contabilidad Fiscal
- **IFAC:** Federación Internacional de Contadores
- **IPSASB:** Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
- **MEFP:** Ministerio de Economía y Finanzas Públicas
- **MESCP:** Modelo Económico Social Comunitario Productivo
- **NICSP:** Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
- **PGE:** Presupuesto General del Estado
- **PIB:** Producto Interior Bruto
- **SCI:** Sistema de Contabilidad Integrada
- **SIGEP:** Sistema de Gestión Pública
- **SP:** Sector Público
- **VPCF:** Viceministerio de Presupuesto y Contabilidad Fiscal

⁴ Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) fueron emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB), creado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC)..

BRASIL

1. INTRODUCCIÓN	49
1.1. Descripción geográfica, política y socioeconómica	49
1.2. Descripción de la conformación del sector público	49
1.3. Marco presupuestario y contable del sector público	54
1.4. Retos actuales del país	55
2. MÉTODO DE IMPLEMENTACIÓN DE NICSP	58
3. SITUACIÓN ACTUAL DE LA ADOPCIÓN DE NICSP	61
4. EXPERIENCIAS OBTENIDAS EN LA ADOPCIÓN DE NICSP	63
GLOSARIO DE SIGLAS	65

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Descripción geográfica, política y socioeconómica

De acuerdo con datos del Instituto Brasileño de Geografía y Estadística (IBGE), la extensión territorial de Brasil es de 8.515.770 km² (ocho millones, quinientos quince mil setecientos setenta kilómetros cuadrados), lo que corresponde aproximadamente al 48% de toda América del Sur y al 20,8% de toda el área de las Américas. Debido a esta extensión territorial, Brasil tiene fronteras con todos los países de Sudamérica, con excepción de Chile y Ecuador.

En el año 2018, la población brasileña fue estimada en unos 211 millones de habitantes (104 millones de hombres y 107 millones de mujeres). Hay que destacar que alrededor del 86,6% de la población total, es decir, cerca de 183 millones de habitantes, reside en áreas urbanas, mientras que el 13,4% restante, 28 millones de habitantes, lo hace en la zona rural.

Con base en datos del IBGE, en 2015 la expectativa de vida del ciudadano brasileño al nacer era de 74,7 años, mientras que el nivel de desarrollo humano llegó al 0,754, en una escala que va hasta uno (1), siendo este último considerado como un nivel perfecto de desarrollo.

En cuanto a los datos económicos de Brasil, en el año 2018 el Producto Interior Bruto alcanzó un valor aproximado de 1.748 billones US\$ (3.388.962.000 millones US\$ PPC).

En cuanto a las exportaciones realizadas en el año 2017, Brasil llevó a cabo operaciones que se aproximaron a los 217.700 millones US\$, mientras que las importaciones sumaron la cantidad de 150,7 mil millones US\$, generando un superávit de aproximadamente 67 mil millones US\$.

Otro dato relevante en el ámbito económico es el porcentaje de la población económicamente activa con quince (15) años o más de edad, que alcanzó cerca de 63,51% en el año 2018, siendo el porcentaje de mujeres con esas características del 53,08%.

Con respecto a su organización política, la actual Constitución Federal, promulgada en el año 1988, establece que Brasil es una República Federativa formada por la unión indisoluble de Estados, Municipios y el Distrito Federal, sede actual de la Capital Federal, Brasilia. Territorialmente, se destaca que Brasil está formado por veintiséis (26) Estados y el Distrito Federal, así como por 5.570 (cinco mil quinientos setenta) Municipios.

1.2. Descripción de la conformación del sector público

La organización político-administrativa brasileña comprende el Gobierno Federal, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, que son autónomos y gozan de facultades para asumir derechos y obligaciones frente a terceros, ya que la legislación civil nacional, específicamente la Ley 10.406, de 10 de enero de 2002 (Código Civil), garantiza la atribución de personalidad jurídica a dichas entidades.

Según la Constitución, artículo 2.º, del Gobierno Federal está compuesto por tres poderes: Ejecutivo, Legislativo y Judicial, todos independientes entre sí. Esta estructura debe ser replicada por los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, teniendo en cuenta el principio de simetría dispuesto en el Acto de las Disposiciones Constitucionales Transitorias (art. 11).

Sin embargo, en lo que respecta a los Municipios, estos solo cuentan con Poder Ejecutivo y Legislativo. Por ello, todas las cuestiones municipales que deban ser apreciadas por el Poder Judicial son llevadas a la Justicia Federal o Estatal, dependiendo de la competencia establecida por la Constitución Federal u otras normas legales.



Debido a la forma de gobierno adoptada, el Poder Ejecutivo del Gobierno Federal, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios es ejercido respectivamente por el presidente de la República, los gobernadores del Estado y del Distrito Federal y los alcaldes, todos con un mandato de cuatro (4) años concedido por medio de sufragio universal y por el voto directo, siendo posible la reelección del mandatario para un período subsiguiente.

Todos estos mandatarios están obligados a rendir cuentas ante su respectivo Poder Legislativo, debiendo el presidente de la República rendir cuentas anualmente al Congreso Nacional. A su vez, el Congreso Nacional juzga esas cuentas solo después de que hayan sido apreciadas con un dictamen previo emitido por el Tribunal de Cuentas del Gobierno Federal, de conformidad con el artículo 71, inciso I, de la Constitución Federal de 1988.

Además, la Constitución Federal, a través de su artículo 6, recomienda como derechos sociales los que debe proporcionar el sector público de Brasil: educación, salud, seguridad, seguridad social y asistencia a las personas sin hogar, entre otros, en la forma establecida en dicha Constitución.

Para otorgar estos derechos a la población, la Constitución establece las competencias que deben ejercer las entidades federales (Gobierno Federal, Estados, Distrito Federal y Municipios) y cómo se llevará a cabo esta promoción.

La educación, por ejemplo, que se constituye como un derecho de todos y obligación del Estado y la familia, según los términos del artículo 205 de la Constitución, se divide en dos tipos, es decir, educación básica (que consiste en educación infantil, educación primaria y educación media) y educación superior.

De acuerdo con el artículo 211, párrafo 2, de la Constitución Federal, los Municipios deben actuar principalmente en la educación infantil y primaria, es decir, en la educación de personas de edad entre cuatro (4) y catorce (14) años.

Por otro lado, los Estados y el Distrito Federal deben actuar principalmente en la educación básica y secundaria, esto es, en la educación de personas entre las edades de seis (6) y diecisiete (17) años, según se recomienda en el artículo 211, párrafo 3, de la Constitución Federal de 1988.

Así, además de la educación infantil promovida por los Municipios, la educación proporcionada por los Estados y el Distrito Federal tiene como objetivo desarrollar al estudiante para asegurar una formación común indispensable para el ejercicio de la ciudadanía y también proporcionarle los medios para avanzar en el trabajo y la educación. En estudios posteriores, según lo establecido en el artículo 22 de la Ley 9.394, de 20 de diciembre de 1996.

Por otro lado, el Gobierno Federal termina actuando con mayor énfasis en la educación superior, que se caracteriza por la estimulación de la creación cultural, el desarrollo científico y el pensamiento reflexivo. Esta entidad pública debe garantizar recursos suficientes para el mantenimiento y el desarrollo de las instituciones de educación superior de su mantenimiento, de conformidad con el artículo 55 de la Ley 9.394 de 1996.

Si bien el artículo 205 de la Constitución Federal de 1988 impone al Estado el deber de promover la educación, se debe enfatizar en que la propia Constitución admite la promoción de este derecho por parte de instituciones educativas privadas, elevando la coexistencia de instituciones públicas y privadas a la condición de principio, tal como se establece en el artículo 206, punto III, de la Constitución.

En relación con la salud, también está constituida como un deber del Estado por el artículo 196 de la Constitución Federal de 1988; sin embargo, su promoción no se lleva a cabo mediante el cumplimiento de ciertas acciones y servicios prioritarios por parte de cada una de las entidades federadas, como ocurre con la educación.

De acuerdo con el artículo 198 de la Constitución y el artículo 4 de la Ley 8.080, de 19 de septiembre de 1990, las acciones y los servicios de salud pública prestados por órganos y entidades del Gobierno Federal, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios forman parte de una red regionalizada y jerárquica, que constituye el Sistema Único de Salud (SUS), el cual se financia con recursos de las contribuciones sociales (impuestos), que se aplican a los ingresos o las ganancias de las empresas, así como a los ingresos de los concursos de pronóstico, además de los incidentes en la importación de bienes y servicios del exterior.





Además, los recursos de salud están incluidos en los presupuestos del Gobierno Federal, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios. Cabe señalar que los recursos previstos en los presupuestos de las últimas tres entidades federativas, no forman parte del presupuesto del Gobierno Federal, tal como se establece expresamente en el artículo 195, párrafo 1.º, de la Constitución Federal de 1988.

Asimismo, es importante enfatizar en que, como en educación, la promoción de la salud no es una actividad exclusiva del Estado, de manera que la iniciativa privada puede actuar en este tipo de asistencia, según lo dispuesto en los artículos 197 y 199 de la Constitución Federal.

Con respecto a la seguridad, la Constitución impone el deber del Estado y el derecho y la responsabilidad de todos, según lo dispuesto en su artículo 144, y esto debe ser ejercido por las siguientes agencias públicas: a) policía federal, b) policía de carreteras federal, c) policía civil y d) policía militar y brigadas de bomberos militares.

La policía federal está organizada y mantenida por el Gobierno Federal, y debe actuar principalmente en la investigación de delitos contra el orden político y social o en detrimento de bienes, servicios e intereses del Gobierno Federal y sus entidades, además de en las infracciones con repercusiones interestatales o internacionales que exigen la represión uniforme.

La policía federal de carreteras también es mantenida y organizada por el Gobierno Federal, para patrullar las carreteras federales.

La policía civil está organizada y mantenida por los Estados, a excepción de la policía civil del Distrito Federal, que está organizada y mantenida por el Gobierno Federal. Dichos agentes de policía están destinados a actuar como policía judicial e investigar delitos penales que no entren en conflicto con la jurisdicción de la policía federal y los órganos militares.

Finalmente, la policía militar y los bomberos militares son organizados y mantenidos por los Estados, a excepción de los que operan en el Distrito Federal, organizados y mantenidos por el Gobierno Federal.

Las fuerzas de la policía militar ejercen el poder de la policía ostensiva y la preservación del orden público, mientras que las brigadas de bomberos militares son responsables de la ejecución de las actividades de defensa civil.

Con respecto a la Seguridad Social, la Constitución Federal de 1988 básicamente la separa en dos regímenes distintos, es decir, el Régimen de Seguridad Social General (RGPS) y los Regímenes Propios de Seguridad Social (RPPS).

Actualmente, el RGPS es administrado por el Instituto Nacional de Seguridad Social (INSS), establecido y mantenido por el Gobierno Federal, y está destinado a proporcionar beneficios de Seguridad Social a la gran mayoría de los asegurados brasileños, principalmente compuestos por trabajadores del sector privado y sus dependientes.



Este plan está financiado en su mayoría por las contribuciones sociales (impuestos) sobre la nómina y otros ingresos laborales pagados por las empresas y los empleadores, y también por las contribuciones sociales que deben pagar los trabajadores y otras personas aseguradas, en los términos del artículo 195, artículo I, letra “a” y artículo II, de la Constitución Federal de 1988.

A continuación, otra fuente de fondos creada para el pago de los beneficios otorgados por el RGPS es el resultado positivo generado en la gestión del Fondo del Sistema General de Seguridad Social (FRGPS), previsto en el artículo 250 de la Constitución y creado por el artículo 68 de la Ley Complementaria 101, de 4 de mayo de 2000 (Ley de Responsabilidad Fiscal [LRF]).

Además de las contribuciones sociales mencionadas anteriormente, los fondos de FRGPS incluyen bienes muebles e inmuebles, valores de INSS e ingresos que no se utilizan en la operación de esa institución, así como los ingresos por la venta de activos y activos de personas físicas y jurídicas en deuda con el Seguridad Social, además del resultado de la aplicación financiera de los activos del fondo mencionado.

Los RPPS, a su vez, están establecidos y organizados por el Gobierno Federal, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, con el objetivo de garantizar el pago de las prestaciones de Seguridad Social a los funcionarios públicos que ocupan puestos efectivos, en vista de la garantía establecida en el artículo 40 de la Constitución.

Brasil implementa este año una amplia reforma con el objetivo de promover el equilibrio financiero y actuarial de los esquemas de Seguridad Social.

Con respecto a la asistencia a las personas sin hogar, la Constitución Federal de 1988 establece que debe ser proporcionada por el Estado a quien la necesita, independientemente de su contribución social.

De la misma manera que la atención y los servicios de salud, los relacionados con la asistencia social, se organizan en un solo sistema, es decir, en el Sistema Único de Asistencia Social (SUAS), según se establece en el artículo 6 de la Ley 8.742, de 7 de diciembre de 1993, con la redacción dada por el artículo 1 de la Ley 12.435, de 6 de julio de 2011.

En resumen, la asistencia social en Brasil se realiza a partir de dos tipos de protección, a saber: protección social básica y protección social especial, en los términos del artículo 6-A de la Ley 8.742 de 1993.

La protección social básica es el conjunto de servicios, programas, proyectos y beneficios de la asistencia social destinados a prevenir situaciones de vulnerabilidad y riesgo social mediante el desarrollo de potencialidades y adquisiciones, así como del fortalecimiento de los lazos familiares y comunitarios.

A su vez, la protección social especial es el conjunto de servicios, programas y proyectos que tienen como objetivo contribuir a la reconstrucción de los lazos familiares y comunitarios, la defensa de la ley, el fortalecimiento de potencialidades y adquisiciones, así como la protección de familias e individuos para el afrontamiento de situaciones de violación de derechos.

Estas acciones deben ser parte de la Política Nacional de Asistencia Social, que es coordinada por el Gobierno Federal a través de los órganos de la Administración Federal directa y es implementada por los Centros de Referencia Especializados para la Asistencia Social (CREAS) y los Centros de Referencia de Asistencia Social (CRAS) de responsabilidad de los Estados y Municipios.

Además, la asistencia social se financia básicamente mediante las mismas contribuciones sociales (impuestos) que se utilizan para financiar acciones y servicios de salud, según lo establecido en la Constitución Federal.

Para finalizar, decir que en el caso de las actividades llevadas a cabo por el Gobierno Federal, estas deberían ser ampliamente descentralizadas, ya que legalmente se permite. Dicha descentralización se ha elevado a la condición principal que debe ser cumplida por toda la Administración Federal y que ha de ponerse en práctica por medio de tres (3) planes principales, que son: a) dentro de la Administración Federal misma, distinguiendo claramente entre b) la Administración Federal para los Estados y Municipios, cuando estén debidamente equipados y por acuerdo, y c) la Administración Federal para la esfera privada, a través de contratos o concesiones.

La descentralización de estas actividades permite a la Administración Federal llevar los servicios públicos a un mayor número de personas y evita el crecimiento no meditado de la maquinaria pública federal.

1.3. Marco presupuestario y contable del sector público

Con respecto a las regulaciones presupuestaria y contable del sector público brasileño, la Constitución Federal establece que la ley complementaria, instrumento que requiere la aprobación por mayoría absoluta de los miembros del Poder Legislativo, debe tratar tales asuntos.

A la fecha, esta ley complementaria aún no ha sido aprobada, aunque existen propuestas legislativas, siendo tramitadas tanto en la Cámara de Diputados como en el Senado Federal.

Sin embargo, ante tal ausencia, el sector público brasileño cuenta actualmente con la Ley 4.320, de 1964, la cual, a pesar de ser una ley ordinaria, cuya aprobación se hace a través de un quórum simplificado del Congreso Nacional, fue adoptada por la Constitución Federal con el estatus de ley complementaria.

Si bien la ley mencionada es conocida por su aspecto presupuestario, debe señalarse que también se ocupa de la contabilidad y el cálculo de costos de las actividades públicas, aspectos presentes entre los artículos 83 a 106.

En su relación con los aspectos presupuestarios, la contabilidad requerida por la Ley 4.320, de 1964, debe registrar y evidenciar los hechos relacionados con la gestión presupuestaria, según lo estipulado en su artículo 89, así como en los artículos 14 y 15 de la Ley 10.180, de 6 de febrero de 2001, y los artículos 2 y 3 del Decreto 6.976, de 7 de octubre de 2009.



En esta tarea, la contabilidad debe mostrar los ingresos esperados, los devengados, los recaudados y los recogidos, además de los gastos autorizados, comprometidos, liquidados y pagos a la cuenta de recursos presupuestarios, cuya información se sintetiza en el Balance Presupuestario previsto en el artículo 101 y explicado en el artículo 102, ambos de la Ley 4.320, de 1964. De manera complementaria, la contabilidad debe reconocer los activos y pasivos de acuerdo con la base devengada.

Es importante mencionar que se está discutiendo una reforma en la ley general de finanzas públicas de Brasil, enfocada en mejorar la eficiencia del gobierno. En lo que respecta a las nuevas reglas contables propuestas, este proyecto de ley reconoce y fortalece la convergencia de las normas internacionales de contabilidad del sector público.

Además de dicha Ley, Brasil también cuenta con las leyes de las directrices presupuestarias editadas anualmente, las cuales tienen por función definir las metas y prioridades para la Administración Pública, orientar la elaboración de la ley presupuestaria anual, disponer sobre las alteraciones de la legislación tributaria, establecer la política de aplicación de las agencias oficiales de fomento y definir las reglas para el cierre contable del ejercicio.

Asimismo, Brasil dispone de la LRF, instituida por la Ley Complementaria 101, de 4 de mayo de 2000, cuyo contenido tiene como objetivo establecer normas de finanzas públicas dirigidas a promover la responsabilidad fiscal, específicamente en cuanto a directrices generales para la elaboración de presupuestos anuales, informe

de seguimiento de la ejecución presupuestaria, de contabilidad y consolidación de las cuentas públicas, así como de la divulgación de información financiera a la sociedad.

Por último, es importante mencionar que desde el ejercicio fiscal de 2016, Brasil, a través del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), trabaja en la convergencia de las Normas Internacionales de Contabilidad para el sector público. Los resultados obtenidos a nivel federal en materia de esta convergencia son discutidos más adelante.

1.4. Retos actuales del país

Actualmente, uno de los mayores desafíos que enfrenta Brasil es el bajo crecimiento económico observado a partir del año 2010.

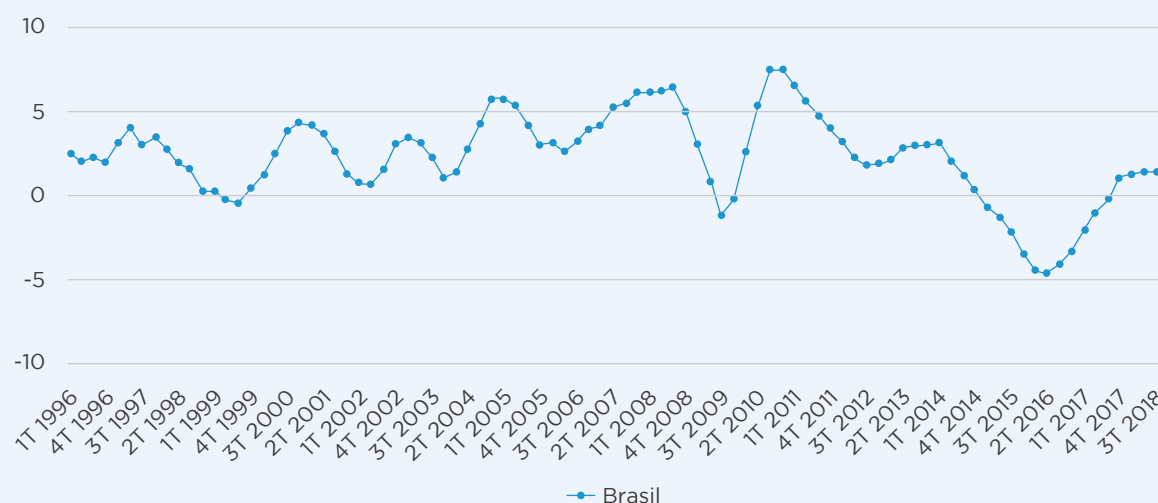
A partir del segundo trimestre de 2014, el IBGE midió contracciones sucesivas del PIB nacional con relación al primer trimestre de 2014, situación que se agravó en el segundo trimestre de 2016, cuando la caída en el PIB trimestral alcanzó la marca negativa de -4,5%.

A partir del trimestre siguiente (3.er trimestre de 2016), el PIB medido por el IBGE mostró ligeros avances, pero se mantuvo negativo hasta el 3.er trimestre de 2017, con una reducción del PIB de aproximadamente el 0,1%.

El siguiente gráfico muestra la evolución del PIB brasileño del 1.er trimestre de 1996 hasta el 4.º trimestre de 2018.

GRÁFICO 1

PIB a precios de mercado. Tasa acumulada en 4 trimestres (%), 1.º trimestre 1996 - 4.º trimestre 2018



Fuente: IBGE Cuentas nacionales trimestrales.



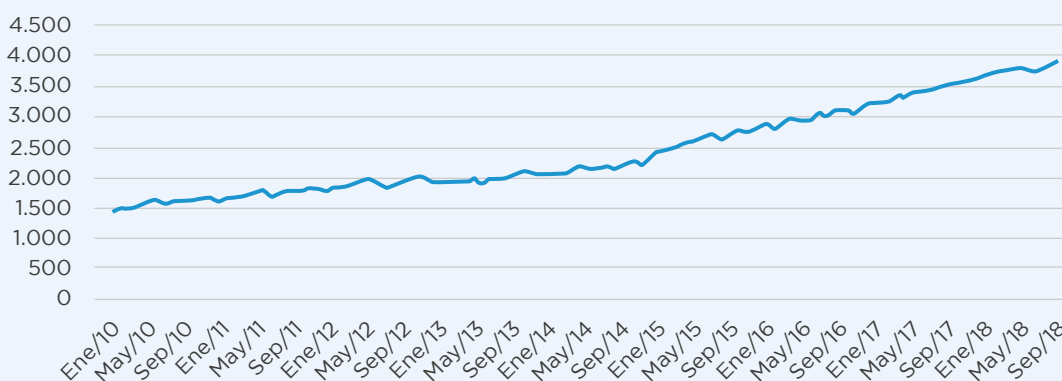
Uno de los principales desafíos del sector público en Brasil ha sido el aumento significativo del gasto público, particularmente aquellos gastos obligatorios relacionados con pensiones. Este incremento del gasto público ha resultado en niveles elevados de déficit fiscal y en un crecimiento considerable del endeudamiento público.

Según datos de la Secretaría del Tesoro Nacional, el endeudamiento público del Gobierno Central (deuda pública en el mercado), hasta el final del año 2018, fue de aproximadamente 3.877,0 billones R\$, mientras que a principios de la década (2010) fue de 1.457,7 billones R\$.

Otro efecto notable del bajo crecimiento económico de Brasil se refiere al aumento del desempleo. Según las encuestas del IBGE, la tasa de personas sin ocupación en el país fue del 11,6% en el último trimestre de 2018. Este indicador tocó su peor nivel en el 1.er trimestre de 2017, cuando la tasa de desempleo alcanzó el 13,7%.

GRÁFICO 2

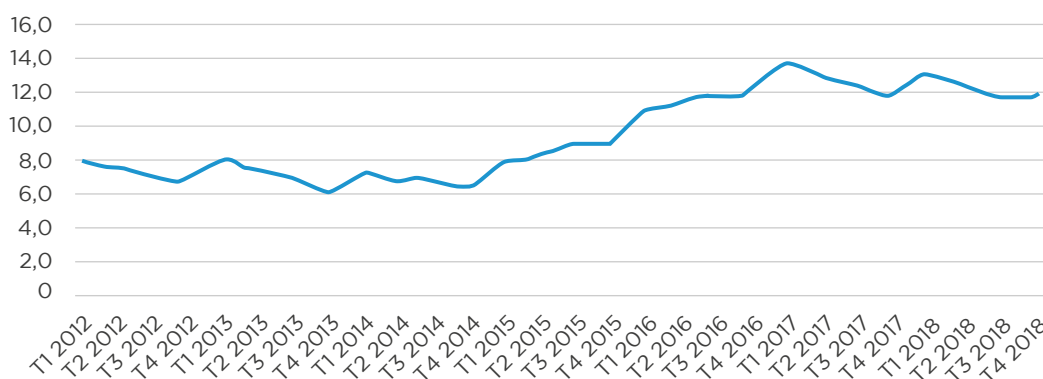
Deuda Pública Federal en R \$



Fuente: STN (Secretaria do Tesouro Nacional)

GRÁFICO 3

Tasa de desempleo



Fuente: IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística)



Un factor importante que también contribuyó al bajo crecimiento económico observado en esta década, es la elevada y compleja carga tributaria que enfrentan las empresas y personas físicas en Brasil. De acuerdo con las actuales reglas tributarias impuestas por la Constitución Federal de 1988, todos los entes de la Federación (Gobierno Federal, Estados, Distrito Federal y Municipios) tienen competencia para introducir impuestos, tasas y contribuciones de mejora, teniendo también del Gobierno Central facultades para recaudar contribuciones sociales y de intervención en el ámbito económico.

En el año 2018, Brasil realizó elecciones nacionales para elegir un nuevo presidente de la República. El candidato vencedor, quien tomó posesión del Poder Ejecutivo el 1 de enero de 2019, ha propuesto medidas que buscan simplificar sensiblemente el ambiente de negocios del país.

Entre las medidas de aplicación inmediata, se destacan la modernización de la prestación de servicios públicos y la reducción de la burocracia.

Como se mencionó, el proceso de reforma a las pensiones del sector público está en marcha y se espera que reduzca sustancialmente el déficit público y produzca una mayor equidad.

Otra propuesta que merece ser destacada para la mejora del ambiente de negocios en Brasil es la que pretende sustituir el IPI (Impuesto sobre productos industrializados), ICMS (Impuesto sobre el movimiento de productos y servicios), ISS (Impuesto sobre servicios) y otras dos contribuciones sociales por el Impuesto sobre Bienes y Servicios (IBS), haciendo el sistema tributario brasileño más simple.

Por otro lado, como es de amplio conocimiento, Brasil ha enfrentado graves denuncias de actos de corrupción de servidores públicos y miembros del sector privado en prácticamente todas las esferas de gobierno, federal,

estatal, distrital y municipal. Esta situación ha puesto de manifiesto la urgente necesidad de fortalecer el sistema anticorrupción del país.

Como una forma de combatir este tipo de prácticas y desarrollar investigaciones más rápidas por parte de las agencias de policía y los Ministerios Públicos Federal y Estadual, así como en relación con otros tipos de delitos, en agosto de 2013 fue sancionada la Ley 12.850, que define organización criminal y regula la investigación penal, los medios para obtención de pruebas, infracciones penales conexas y el procedimiento criminal, incluso promoviendo cambios en el vigente Código Penal brasileño.

La Operación Lava Jato, encabezada por el Departamento de Policía Federal y por el Ministerio Público Federal, tuvo como base de actuación la utilización de la “colaboración premiada”, un medio para obtener pruebas, que consiste en conceder el indulto judicial de hasta dos tercios (2/3) de la pena privativa de libertad o sustituirla por una pena restrictiva de derechos al agente que haya cooperado eficaz y voluntariamente con la investigación y el proceso criminal.

Además, a principios de 2019, el Poder Ejecutivo Federal presentó a la Cámara de Diputados, órgano integrante del Poder Legislativo Nacional, proyectos de ley que tienen como objetivo combatir actos de corrupción practicados en todo el territorio nacional.

Destaca, por ejemplo, el Proyecto de Ley (PL) 881/2019, que tiene como propósito constituir en crimen electoral la recaudación, la recepción, el mantenimiento y movimiento o uso de cualquier recurso, valor, bienes o servicios estimados en efectivo, paralelamente a la contabilidad requerida por la legislación electoral. En sentido peyorativo, este crimen es conocido como “caja dos”. El PL propone que la pena para este tipo de infracción sea reclusión de dos (2) a cinco (5) años, si el hecho no constituye un crimen más grave. La propuesta considera castigar no solamente a los candidatos a cargos electivos que infrinjan la ley, sino también a las personas que donen, aporten o proporcionen recursos, valores, bienes o servicios a los candidatos, según lo dispuesto en el artículo 350-A, párrafo 1.º, propuesto.

2. MÉTODO DE IMPLEMENTACIÓN DE NICSP

En Brasil, el ciclo de implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), se inicia con adopción y convergencia de estas normas por el CFC, entidad responsable de la edición de las normas brasileñas de contabilidad de naturaleza técnica y profesional.

La adopción de estas normas se realiza en el marco de un grupo técnico especializado que asesora al Consejo y que cuenta con la presencia de contadores públicos de todas las esferas de gobierno del país, es decir, del Gobierno Central, Estados y Municipios, así como expertos de la academia.

El trabajo del referido grupo asesor consiste en estudiar las normas internacionales emitidas por el IPSASB y discutir las entre sus miembros, además de recoger las contribuciones de la comunidad contable a través de consultas públicas organizadas y divulgadas por el CFC. Su labor tiene como objetivo principal identificar eventuales inconsistencias de las NICSP con la legislación brasileña.

Al término de estos trabajos, y una vez consolidadas las contribuciones consideradas pertinentes, el grupo asesor propone un borrador de norma a ser aprobada por el CFC. Así, desde el año 2016, se han editado 21 (veintiuna) Normas Brasileñas de Contabilidad Técnica del Sector Público y 1 (una) Estructura Conceptual, como se detalla en el siguiente cuadro:

TABLA 1

NBC TSP	Año	Asunto
EC	2016	Estructura conceptual
01	2016	Receta de transacción sin contraprestación
02	2016	Receta de transacción con contraprestación
03	2016	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes
04	2016	Inventario
05	2016	Contratos de concesión de servicios públicos: Concedente
06	2017	Propiedad para la inversión
07	2017	Activo inmovilizado
08	2017	Activo intangible
09	2017	Reducción al valor recuperable de activo no generador de caja
10	2017	Reducción al valor recuperable de activo generador de caja
11	2018	Presentación de estados contables
12	2018	Demostración de los flujos de caja
13	2018	Presentación de información presupuestaria en los estados contables
14	2018	Costo de préstamos
15	2018	Beneficios a los empleados
16	2018	Demostraciones contables separadas
17	2018	Demostraciones contables consolidadas
18	2018	Inversión en el emprendimiento controlado en conjunto
19	2018	Acuerdos en Conjunto
20	2018	Divulgación de Participaciones en Otras Entidades
21	2018	Consortios en el Sector Público



Por otra parte, el Consejo Federal de Contabilidad, en asociación con la Secretaría del Tesoro Nacional, promueve eventos regionales de capacitación con el fin de diseminar el conocimiento y fomentar la implementación de las normas convergentes.

Además, de acuerdo con el artículo 67 de la Ley de Responsabilidad Fiscal, Brasil debería contar con el Consejo de Gestión Fiscal para supervisar y evaluar, de forma permanente, el marco regulatorio y operacional de la gestión fiscal, instituyendo, incluso, normas contables.

La existencia de este Consejo, que deberá ser integrado por representantes de todos los poderes y esferas de Gobierno y de entidades técnicas representativas de la sociedad, podría ser el mecanismo propulsor de aplicación de las normas internacionales convergentes, teniendo en cuenta la pluralidad de su composición.

Sin embargo, considerando que hasta el momento tal Consejo no ha sido instituido, la Secretaría del Tesoro Nacional, actual órgano central del Sistema de Contabilidad Federal, ha asumido la responsabilidad de editar normas generales para la consolidación de las cuentas públicas, conforme lo establece la Ley de Responsabilidad Fiscal.

En este sentido, dicha Secretaría instituyó el Manual de Contabilidad Aplicada al Sector Público (MCASP), que contempla los reglamentos dispuestos en las Normas Brasileñas de Contabilidad Técnica del Sector Público y está en su octava (8.^a) edición. Es importante señalar que el cumplimiento con las disposiciones del MCASP es de carácter obligatorio para todos los entes federativos.

Por último, en el intento de consolidar efectivamente la implementación de los procedimientos patrimoniales contenidos en las Normas Brasileñas de Contabilidad Técnica del Sector Público, la Secretaría del Tesoro Nacional editó la Normativa STN n. 548, del 24 de septiembre de 2015, fijando los plazos límites para la adopción de estos procedimientos por parte de todos los entes federativos.

De acuerdo con la referida ordenanza, la implantación de esos procedimientos ocurre de forma gradual, contemplando, incluso, las dificultades enfrentadas por Municipios con hasta cincuenta mil (50.000) habitantes. Según lo dispuesto en esa ordenanza, el plazo final para la implantación de estos procedimientos es el año 2022.

Con respecto a la aplicación de estos estándares por parte de las empresas públicas brasileñas, debe tomarse con cierta cautela, en vista de la imposibilidad de adoptar plenamente el alcance prescrito por el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público, emitido por el IPSASB de International Federation of Accountants (IFAC) para las entidades mencionadas.



Esto se debe a que, en Brasil, existen dos tipos de empresas públicas, que se definen a partir del financiamiento o no de sus gastos con personal, de costeo o de capital por parte del controlador.

En el caso de que la entidad controladora subsidie estos tipos de gastos, la empresa pública se denomina “compañía dependiente del Estado”, según lo dispuesto en el artículo 2, artículo III, de la LRF, que se caracteriza como una entidad del sector público que debe aplicar las directivas prescritas por NBC TSP mediante imposición expresa del artículo 1.8A del Marco Conceptual NBC TSP de 2016.

Teniendo en cuenta este aspecto, se entendió que la composición y la evolución de la equidad de estas entidades deberían incluirse en los estados financieros del sector público brasileño, ya que terminan pareciéndose a una entidad pública de facto, como las autarquías y fundaciones públicas, por ejemplo.

Las empresas estatales independientes, es decir, aquellas que no tienen su personal, gastos de costeo o de capital financiados por la entidad controladora, no están dentro del alcance de la NBC TSP, generalmente adoptando las International Financial Reporting Standards.



3. SITUACIÓN ACTUAL DE LA ADOPCIÓN DE NICSP

Con relación al Gobierno Central, se constató que algunos de los procedimientos patrimoniales enumerados por la Normativa STN n. 548, de 2015, ya habían sido previamente adoptados y eran aplicados desde hace algunos años. Este es el caso, por ejemplo, de los procedimientos relativos a la contabilidad de créditos tributarios, inventarios, inversiones y activo inmovilizado.

Como ejemplo de la adopción de estos procedimientos, citamos el reconocimiento, desde el año 2012, de bienes de infraestructura en forma de carreteras y carreteras federales, cuya construcción, gestión y mantenimiento se atribuye al Gobierno Central. Este reconocimiento se efectuó con base en NICSP 17: Propiedad, Planta y Equipamiento.

Sin embargo, aunque algunos de estos procedimientos ya están siendo adoptados por del Gobierno Central, cabe señalar que, de conformidad con los plazos establecidos en la Normativa STN n. 548, de 2015, se están perfeccionando, a fin de contemplar las normas brasileñas convergidas sobre la base de normas internacionales.

Así, como forma de difundir la nuevas disposiciones e instaurar la cultura de contabilidad de los ítems patrimoniales a nivel federal, dado que los registros contables pertinentes a la ejecución presupuestaria y financiera ya se encuentran bastante consolidados, el Gobierno Central utiliza el Manual del Sistema Integrado de Administración Financiera del Gobierno Federal (Manual SIAFI), con el fin de establecer las orientaciones necesarias para la realización de los registros contables, así como la realización de eventos educativos a los órganos y entidades federales.

El Manual SIAFI fue instituido por la Secretaría del Tesoro Nacional como un instrumento eficiente de orientación común para el registro, la medición y evidencia de las operaciones de naturaleza contable en el ámbito de la Administración Pública Federal.

Además, cabe señalar que el Manual SIAFI fue instaurado como norma relativa a la contabilidad y ejecución presupuestaria, financiera y patrimonial del Gobierno Central, con el fin de estandarizar los conceptos, las normas y los procedimientos de los actos realizados por la Administración Pública Federal.

Aquí cabe señalar que, en términos tecnológicos, el SIAFI es originalmente un sistema de ejecución presupuestaria y financiera, que adopta el mecanismo de cuenta única (unidad de tesorería), para todas los poderes y órganos del Gobierno Central. Sin embargo, ante el proceso de convergencia en curso, la estrategia de adopción de las NICSP involucró fuertemente la definición de reglas de negocio en los más variados sistemas informatizados que efectúan la gestión de los activos y pasivos del Gobierno Central.

Además, el SIAFI, a través de un nuevo plan de cuentas que privilegia los registros contables con base en el devengado (accrual), permitió la integración con esos sistemas de manera que se contabilice las informaciones de acuerdo con las NICSP.

Así, entre los principales sistemas que se integran con el SIAFI, se destacan los de control de créditos tributarios, de los bienes inmuebles, bienes muebles, deuda pública, convenios, contratos, presupuesto y pagos.



De esta manera, ya se han implementado los siguientes procedimientos contables, contemplando tanto sus aspectos teóricos como los registros contables parametrizados en el SIAFI:



Reconocimiento, medición y evidencia de créditos tributarios.



Reconocimiento, medición y evidencia de otros créditos a recibir.



Reconocimiento, medición y evidencia de créditos inscritos en deuda activa.



Reconocimiento, medición y evidencia de provisiones.



Registro y evidencia de pasivos contingentes y activos contingentes.



Reconocimiento, medición y evidencia de bienes muebles e inmuebles, así como su depreciación, agotamiento, revalorización y reducción al valor recuperable.



Reconocimiento, medición y evidencia de activos de infraestructura.



Reconocimiento, medición y evidencia de las derivadas de préstamos, financiamientos y deudas contractuales y mobiliarias, obligaciones, con base en el devengado.



Reconocimiento, medición y evidencia de las obligaciones derivadas de beneficios a empleados, con base en el devengado.



Reconocimiento, medición y evidencia de la provisión actuarial del régimen de pensiones de los funcionarios públicos civiles y militares.



Reconocimiento, medición y evidencia de obligaciones con los proveedores, con base en el devengado.



Reconocimiento, medición y evidencia de otras obligaciones.



Reconocimiento, medición y evidencia de software, marcas, patentes, licencias y congéneres clasificados como intangibles, así como eventual amortización, revalorización y reducción a valor recuperable.



Reconocimiento, medición y evidencia de inversiones permanentes.



Reconocimiento, medición y evidencia de inventarios.



Reconocimiento, medición y evidencia de activos de concesión, así como de derechos y obligaciones derivados de contratos de concesión de servicios públicos.

Con respecto a la implementación de las NICSP en las entidades subnacionales (Estados, Distrito Federal y Municipios), se verifica, salvo determinadas experiencias exitosas, una cierta dificultad causada por la escasez de recursos para la elaboración o adquisición de sistemas computarizados, que son necesarios a la organización y el procesamiento de grandes volúmenes de información para la preparación de estados financieros confiables y consistentes.

Otro factor que contribuye a esta dificultad de implementación es la ausencia de planes de estudio satisfactorios para la enseñanza de la contabilidad aplicada al sector público por las instituciones de educación superior. Además, para contribuir con esta dificultad, se menciona la ausencia de estructuras capilares (físicas y virtuales), que cuentan con técnicos capacitados en el área para la realización de capacitaciones.

4. EXPERIENCIAS OBTENIDAS EN LA ADOPCIÓN DE NICSP

La adopción del régimen del devengado, a través de las NICSP emitidas por el IPSASB, ha promovido una serie de beneficios en la calidad de la información contable del Gobierno Central. Entre ellos, se puede citar:

A

El aumento del alcance de la información sobre activos y pasivos.

B

El aumento de la capacidad de evaluación de la situación económica y financiera.

C

El aumento de la transparencia y rendición de cuentas sobre los recursos públicos.

Específicamente, una serie de proyectos han sido implementados en el Gobierno Central, que corroboran para los beneficios arriba señalados, tales como:

1

La mejora de la contabilización de los créditos tributarios y sus ajustes por pérdidas, así como de los activos contingentes, conforme a lo tratado en la NICSP 23 (*Revenue from Non-Exchange Transactions [Taxes and Transfers]*) y en las NICSP 19 (*Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*).

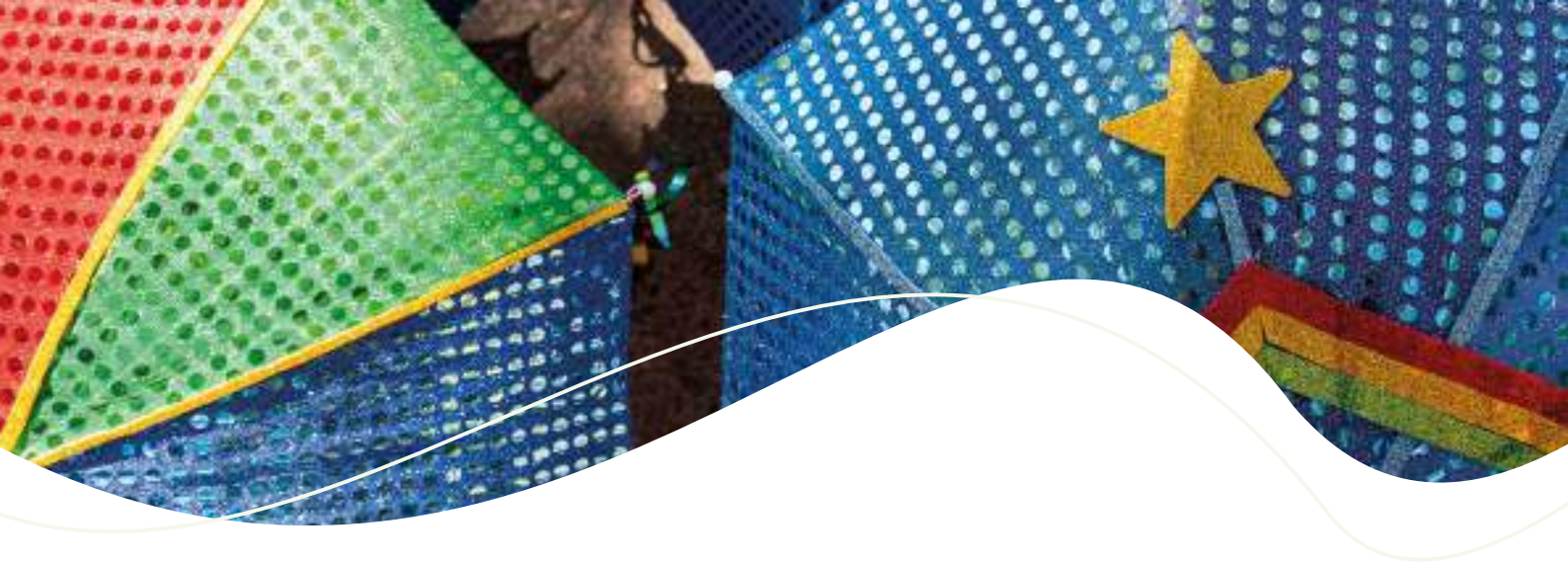
2

El establecimiento de la calificación para los créditos de la deuda activa y procedimientos para su reconocimiento como activo y activo contingente, sobre la base de las directrices de las NICSP 23 (*Revenue from Non-Exchange Transactions [Taxes and Transfers]*) y en las NICSP 19 (*Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*).

3

La mejora de la contabilización de los activos financieros, entre los cuales se cuentan los bienes relacionados a entes subnacionales, las operaciones fiscales del Tesoro y la existencia de Fondos, y otros, conforme las directrices contenidas en NICSP 9 (*Revenue from Exchange Transactions*).





4

La mejora de la contabilización de créditos y pasivos derivados de transferencias voluntarias, de acuerdo con los preceptos contenidos en el NICSP 23 (*Revenue from Non-Exchange Transactions [Taxes and Transfers]*) y en *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*.

5

La mejora de la contabilización de los inmuebles, conforme a las directrices contenidas en NICSP 17 (*Property, Plant and Equipment*).

6

El desarrollo de la contabilización de activos de infraestructura, entre los cuales cabe señalar las carreteras, cuya contabilización ya está implementada, y los ferrocarriles, cuya implementación está en marcha, de acuerdo con los preceptos contenidos en NICSP 17 (*Property, Plant and Equipment*).

7

La mejora de la contabilización de las participaciones societarias por el método de la equivalencia patrimonial y de los anticipos para futuras ampliaciones de capital, de acuerdo con las reglas establecidas en NICSP 36 (*Investments in Associates and Joint Ventures*).

8

La mejora de los flujos financieros entre el Tesoro y las empresas estatales dependientes, según las directrices dispuestas en NICSP 36 (*Investments in Associates and Joint Ventures*).

9

El desarrollo de la contabilidad de las asociaciones público-privadas, de conformidad con las directrices contenidas en la NICSP 32 (*Service Concession Arrangements: Grantor*).

10

El desarrollo de la contabilidad de pasivos a corto plazo, como de las cuentas por pagar, aguinaldo y vacaciones, conforme a los tratados dispuestos en *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities* y en NICSP 39 - (*Employee Benefits*).

11

La mejora de la contabilización de la deuda pública mobiliaria, de acuerdo con las directrices contenidas en NICSP 29 (*Financial Instruments: Recognition and Measurement*).

12

El desarrollo de la contabilidad de los pasivos derivados de avales y garantías otorgadas a los entes subnacionales, conforme a los preceptos contenidos en NICSP 9 (*Revenue from Exchange Transactions*) y en NICSP 19 (*Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*).

13

La mejora de la contabilización de las provisiones y pasivos contingentes, incluidos los relacionados con beneficios postempleo del RPPS, así como los relativos a los militares, de acuerdo con los tratados contenidos en NICSP 39 (*Employee Benefits*) y en NICSP 19 (*Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*).

14

La mejora de la contabilización de las provisiones para pérdidas judiciales y administrativas, en materia tributaria y no tributaria, de acuerdo con las directrices establecidas por la NICSP 19 (*Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Asset*).

Toda la información se consolida en el Balance General del Gobierno Central (BGU), que es un conjunto de estados contables del Gobierno Central que presenta a la sociedad de manera detallada su situación patrimonial, financiera y presupuestaria, y cuya elaboración es responsabilidad de la Secretaría del Tesoro Nacional.

Además, es importante señalar nuevamente que el BGU forma parte del paquete de rendición de cuentas que debe presentar anualmente el presidente de la República al Congreso Nacional.

En este sentido, el Tribunal de Cuentas del Gobierno Federal (TCU), al examinar las cuentas del Gobierno de la República en relación con un ejercicio financiero, emite dos opiniones, las cuales respaldan el dictamen previo sobre dichas cuentas: la primera consiste en la evaluación de la conformidad de la ejecución de los presupuestos ante la Constitución Federal y la legislación; la segunda, en verificar si los estados contables consolidados del Gobierno Central (BGU) representan de forma fiable su situación presupuestaria, financiera y patrimonial.

Más concretamente, en el caso de BGU, el dictamen contrasta la realidad de las prácticas contables en relación con la Ley 4.320, de 1964, con la Ley de Responsabilidad Tributaria y otras normas. Estas otras normas incluyen el Manual de Contabilidad Aplicada para el Sector Público (MCASP), el Manual de SIAFI, las normas de Contabilidad Técnica del Sector Público Brasileño (NBC TSP), publicado por el Consejo Federal de Contabilidad, y las NICSP, aunque no alineadas al marco normativo brasileño.

Las NICSP representan un conjunto de normas con un estándar extremadamente elevado y desafiante, lo que impone la necesidad de una estrategia de adopción cuidadosa. Dicha estrategia se encuentra plasmada en la Normativa STN n. 548, de 2015, como fue detallado anteriormente.

GLOSARIO DE SIGLAS

- **BGU:** Balance General del Gobierno Central
- **CFC:** Consejo Federal de Contabilidad
- **CRAS:** Centros de Referencia de Asistencia Social
- **CREAS:** Centros de Referencia Especializados para la Asistencia Social
- **FRGPS:** Fondo del Sistema General de Seguridad Social
- **IBGE:** Instituto Brasileño de Geografía y Estadística
- **IBS:** Impuesto sobre Bienes y Servicios
- **ICMS:** Impuesto sobre el movimiento de productos y servicios
- **INSS:** Instituto Nacional de Seguridad Social
- **IPI:** Impuesto sobre productos industrializados
- **IPSASB:** International Public Sector Accounting Standards Board
- **ISS:** Impuesto sobre servicios
- **LRF:** Ley de Responsabilidad Fiscal
- **NBC TSP:** Normas de Contabilidad Técnica del Sector Público Brasileño
- **NICSP:** Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
- **MCASP:** Manual de Contabilidad Aplicada al Sector Público
- **PL:** Proyecto de Ley
- **RGPS:** Régimen de Seguridad Social General
- **RPPS:** Regímenes Propios de Seguridad Social
- **STN:** Secretaria do Tesouro Nacional
- **SIAFI:** Sistema Integrado de Administración Financiera
- **SUAS:** Sistema Único de Asistencia Social
- **SUS:** Sistema Único de Salud
- **TCU:** Tribunal de Cuentas del Gobierno Federal

CHILE

1. INTRODUCCIÓN	67
1.1. Descripción geográfica, política y socioeconómica	67
1.2. Descripción de la conformación del sector público	69
1.3. Marco presupuestario y contable del sector público	70
1.4. Retos actuales del país	72
2. MÉTODO DE IMPLEMENTACIÓN DE NICSP	74
2.1. Calendario de adopción	74
2.2. Metodología de desarrollo de la nueva normativa	75
2.3. Estrategia de sistemas	76
2.4. Estrategia de capacitación y difusión	77
2.5. Seguimiento a la implementación	78
3. SITUACIÓN ACTUAL DE LA ADOPCIÓN DE NICSP	78
3.1. Levantamiento de información relevante para la implementación de NICSP	79
3.2. Manuales procedimentales internos	80
3.3. Aplicación de la normativa de primera adopción	81
4. EXPERIENCIAS OBTENIDAS EN LA ADOPCIÓN DE NICSP	82
4.1. NICSP 12. Inventarios	82
4.2. NICSP 17. Propiedades, planta y equipo	83
4.3. NICSP 29. Instrumentos financieros	85
4.4. NICSP 32. Acuerdos de concesión de servicios: Concedente	86
4.5. NICSP 31. Activos intangibles	87
4.6. NICSP 39. Beneficios a los empleados	87
4.7. NICSP 19. Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	88
GLOSARIO DE SIGLAS	91

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Descripción geográfica, política y socioeconómica

Geográfica

Chile se encuentra ubicado en el sudoeste de América del Sur y su capital es la ciudad de Santiago.

En el país se distinguen tres zonas geográficas, Chile Continental, el Territorio Antártico Chileno y el Territorio Insular:

- La primera zona, Chile Continental, comprende una franja en la costa occidental del Cono Sur que se extiende mayormente desde la ribera sudoriental del océano Pacífico hasta las cumbres más altas divisorias de aguas de la cordillera de los Andes. Alcanza una longitud de 4.329 km y una anchura máxima de 445 km. Limita con Perú al norte, con Bolivia al nordeste y con Argentina al este.
- La segunda zona, el Territorio Antártico Chileno, se ubica en el continente antártico, el cual corresponde al triángulo formado por los meridianos 53° y 90° de longitud oeste y el Polo Sur.
- La tercera zona, el Territorio Insular, comprende las islas que se ubican frente a las costas de la tercera y quinta región: Sala y Gómez, Isla de Pascua, San Félix, San Ambrosio y el Archipiélago de Juan Fernández (Alejandro Selkirk, Islotte Santa Clara, Robinson Crusoe).

Como consecuencia de la larga extensión del país, se manifiestan una variedad de climas a lo largo de su territorio.

De acuerdo a lo señalado por la Corporación Nacional Forestal (CONAF), dentro del territorio chileno se encuentran cuarenta (40) parques nacionales, cuarenta y seis (46) reservas nacionales y dieciséis (16) monumentos naturales, que en total cubren una superficie de 15.459.910 hectáreas, lo que equivale aproximadamente al 20% del territorio continental del país:

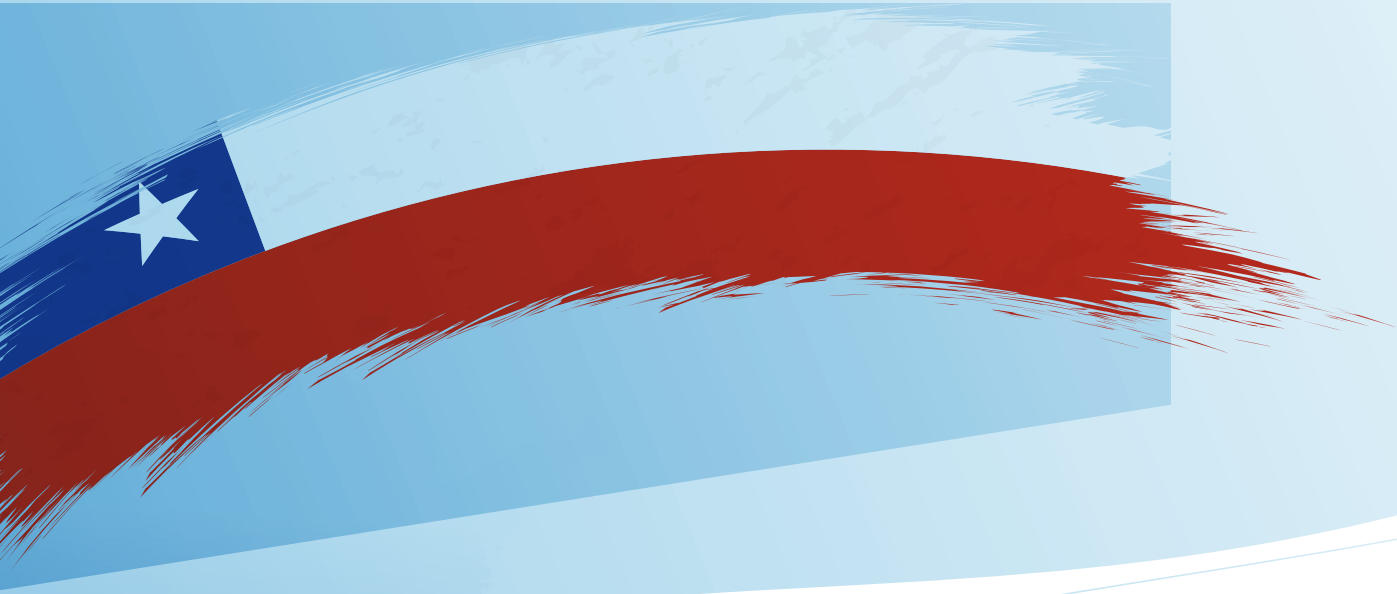
- Los parques nacionales corresponden a un área donde existen diversos ambientes únicos o representativos del país, contando además con flora y fauna representativa.
- Las reservas nacionales comprenden áreas cuyos recursos naturales deben ser resguardados por la susceptibilidad de estos a sufrir degradación o por su importancia para la comunidad.
- Los monumentos naturales son áreas con flora o fauna nativa o sitios geológicos relevantes para la cultura, el espacio escénico o el ámbito científico.

Política

La República de Chile es un Estado unitario, democrático y presidencialista, conformado por diversas instituciones autónomas insertas en un esquema constitucional, que determina ciertas funciones y distribuye las competencias entre los órganos del Estado. La Administración del Estado es funcional y territorialmente descentralizada y desconcentrada.

Poder Ejecutivo, Gobierno y Administración Pública están encabezados por el presidente de la República, quien es el jefe de Estado y el jefe de Gobierno. Según la Constitución Política de la República, el presidente permanece en el ejercicio de sus funciones por un período de cuatro (4) años y no puede ser reelegido para el período siguiente.

El Poder Judicial es independiente y autónomo. Está constituido por la Corte Suprema de Justicia, los tribunales que ejercen la función jurisdiccional, cortes de apelaciones en cada región y tribunales inferiores de competencia común y especializada en todo el país. Además, existe el Ministerio Público, organismo autónomo y jerarquizado, que dirige la investigación criminal y ejerce la acción penal pública.



La Contraloría General de la República (en adelante CGR), de acuerdo con el artículo 98 de la Constitución Política de la República, es un organismo autónomo que ejerce el control de la legalidad de los actos de la Administración; fiscaliza el ingreso y la inversión de los fondos del Fisco, de las municipalidades y de los demás organismos y servicios que determinen las leyes; examina y juzga las cuentas de las personas que tengan a cargo los bienes de esas entidades; lleva la contabilidad general de la Nación y desempeña las demás funciones que le encomienda la ley orgánica constitucional del servicio.

Socioeconómica

Actualmente, Chile tiene una población estimada de 17.574.003 habitantes, según los resultados obtenidos del Censo del año 2017. Es relevante considerar que cerca del 40% de la población se concentra en la Región Metropolitana.

La economía de Chile es definida por el Banco Mundial como una de las de más rápido crecimiento a nivel latinoamericano; si bien tuvo un período de desaceleramiento entre los años 2014 y 2017, producto de la caída de los precios del cobre, esta volvió a reactivarse en 2018, principalmente por el aumento en el precio del cobre y la mayor producción minera.



Los sectores económicos predominantes son el industrial y el de servicios, los cuales aportan en su conjunto más del 96% del PIB, donde destaca a nivel nacional la actividad minera (cobre, carbón y nitrato), existiendo una dependencia del precio del cobre, ya que la producción de este mineral representa cerca del 50% de las exportaciones, cuyo principal mercado es China, con un 43%. Cabe destacar que bajo este contexto, Chile tiene una elevada vulnerabilidad ante los cambios de los precios de los commodities y los costos ambientales.

1.2. Descripción de la conformación del sector público

El sector público del Estado de Chile, desde el punto de vista contable, distingue los siguientes sectores: sector público (Gobierno Central), conformado por doscientos cuarenta y un (241) servicios; sector municipal, con trescientas cuarenta y cinco (345) entidades; sector empresas públicas, sociedades del Estado e Institutos Tecnológicos de la Corporación de Fomento de la Producción, con treinta y dos (32) instituciones; y Entidades de Educación Superior del Estado, con veintitrés (23) instituciones.

Además, se distingue al Banco Central de Chile, definido en el artículo 1º. de su Ley Orgánica Constitucional, como un organismo autónomo, de rango constitucional, de carácter técnico, con personalidad jurídica, patrimonio

propio y duración indefinida, cuyo objeto es velar por la estabilidad de la moneda y el normal funcionamiento de los pagos internos y externos.

En el sector público (Gobierno Central) se encuentran incluidas todas las instituciones que aprueban sus ordenamientos de ingresos y gastos en la ley de presupuestos del año, tales como: Ministerios, Congreso Nacional, Poder Judicial, Ministerio Público, Contraloría General de la República y Fuerzas Armadas, entre otros.

En el sector municipal, existen trescientos cuarenta y cinco (345) municipios, los cuales pueden desarrollar diversas funciones, distinguiéndose la gestión municipal y los servicios incorporados de salud, educación y cementerio, los cuales suman novecientos cincuenta y seis (956) subentidades.

En el sector empresas públicas, sociedades del Estado e Institutos Tecnológicos de la Corporación de Fomento de la Producción, veinte (20) empresas han sido creadas como empresas públicas, es decir, con 100% de propiedad por parte del Estado, diez (10) constituidas como Sociedades del Estado, con aporte mayoritario del Estado o sus organismos y cuatro (4) que revisten la modalidad especial de Institutos Tecnológicos, los cuales son organizaciones sin fines de lucro.

El Sector de Entidades de Educación Superior del Estado se encuentra conformado por dieciocho (18) universidades estatales y otras instituciones, tales como centros de formación técnica y escuelas matrices de las Fuerzas Armadas y de Orden.





1.3. Marco presupuestario y contable del sector público

El marco presupuestario y contable del sector público se encuentra contenido en el Decreto Ley N.º 1.263, de 1975, Ley de Administración Financiera del Estado. En él se indica que el sistema de Administración financiera comprende el conjunto de procesos administrativos que permiten la obtención de recursos y su aplicación a la concreción de los objetivos del Estado, incluyendo fundamentalmente, el sistema presupuestario, de contabilidad y de administración de fondos.

Marco presupuestario

El sistema presupuestario está constituido por un programa financiero de mediano plazo y un presupuesto anual que es aprobado por ley:

- El primero corresponde a un instrumento de planificación y gestión financiera de mediano plazo, el que comprende una estimación del balance estructural, calculada anualmente de acuerdo a la metodología, los procedimientos y las normas establecidas mediante decreto supremo del Ministerio de Hacienda; la compatibilización de estos presupuestos permitirá formular la política financiera del sector público.
- El segundo, presupuesto anual, es establecido por ley y comprende una estimación financiera de los ingresos y gastos para un año dado. El presupuesto de gastos es el límite máximo que pueden alcanzar los egresos, pagos efectivos, y los compromisos públicos, obligaciones devengadas y no pagadas.

La Dirección de Presupuestos emite las Instrucciones para la Ejecución de la Ley de Presupuestos mediante un “manual que compila y actualiza anualmente tanto las normas legales como las instrucciones que deben tener en cuenta los servicios públicos para la ejecución de los recursos que les fueron asignados en el respectivo presupuesto”¹.

Los conceptos presupuestarios se encuentran definidos en el Decreto N.º 854, de 2004, del Ministerio de Hacienda sobre Clasificaciones Presupuestarias. Este instrumento permite uniformidad, ordenamiento e interrelación de los registros en los procesos presupuestarios y contables.

¹ Dirección de Presupuestos.

Los principios del sistema presupuestario son:



Legalidad: los egresos de fondos públicos requieren una autorización legal previa.



Equilibrio presupuestario: el presupuesto debe nivelar las entradas y los gastos de la nación.



Universalidad: los ingresos deben estar disponibles para financiar las necesidades del Estado y el presupuesto debe contener todos los ingresos y gastos del período.



Anualidad: el período presupuestario debe coincidir con el año del calendario, quedando tramitado al 1 de diciembre del año anterior.



Flexibilidad: el sistema permite hacer modificaciones a la ley de presupuestos, a fin de adecuarlo a las necesidades públicas.

El Ciclo Presupuestario comprende cuatro (4) etapas: formulación, discusión y aprobación, ejecución y, por último, evaluación:

- En la primera etapa, las instituciones que conforman el Gobierno Central preparan su proyecto de presupuesto conforme a los lineamientos del Ministerio de Hacienda y de la Dirección de Presupuestos. Esta etapa finaliza con el envío del proyecto de ley de presupuestos al Congreso Nacional a más tardar el día 30 de septiembre del año anterior.
- En la segunda etapa, se analiza y discute el proyecto en el Congreso Nacional, considerando que, de acuerdo al artículo 67 de la Constitución Política, no se podrá aumentar ni disminuir la estimación de los ingresos y solo se podrán reducir los gastos salvo que estén establecidos por ley permanente. El presupuesto debe quedar totalmente tramitado a más tardar el 1 de diciembre del año anterior a su vigencia.

- La tercera etapa, ejecución, distingue una etapa administrativa, compromiso, y una etapa contable, mediante la cual se captura la información de la ejecución presupuestaria en términos de devengado, percibido y pago.
- La cuarta etapa, evaluación, comprende el análisis posterior de ministerios y servicios, y de entidades de auditoría interna y externa.

El presupuesto puede ser modificado conforme a las normas establecidas mediante decreto del Ministerio de Hacienda durante el ejercicio presupuestario, no obstante, solo por ley podrá autorizarse el incremento de las sumas globales del gasto que la ley de presupuesto fijará anualmente.

Marco contable

De acuerdo a lo establecido en el artículo 98 de la Constitución Política del Estado de Chile, la Contraloría General de la República llevará la contabilidad general de la nación.

A su vez, el Decreto Ley N°. 1.263, de 1975, establece el sistema de contabilidad gubernamental, actualmente llamado sistema de contabilidad general de la nación, el cual es de carácter obligatorio y se debe aplicar de manera uniforme. Los principios, las normas y los procedimientos del sistema son establecidos por la CGR, a quien le corresponde, además, elaborar estados sobre la situación presupuestaria, financiera y patrimonial de carácter general.

En este contexto, el sistema de contabilidad funciona sobre la base de una descentralización de los registros a nivel de servicios públicos y de una centralización de la información global en estados contables agregados. 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.

La normativa contable aplicable al Gobierno Central es la resolución N°. 16, de 2015, que constituye una adopción indirecta de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), estableciéndose un período de transición de tres (3) años, el cual finalizó en 2018. Este marco normativo se desarrolló en base a las NICSP vigentes al año 2013. Los principios contables adoptados son: Gestión continuada, Devengo e Imputación Presupuestaria. Este último principio se sustenta en que las operaciones cuyo origen es presupuestario, constituyen al momento de devengarse un derecho a percibir y una obligación de pagar.

Por su parte, las Entidades de Educación Superior y Empresas Públicas aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y deben reportar a la Comisión del Mercado Financiero y a la Contraloría General de la República.

Las municipalidades, en la actualidad, aplican la normativa contenida en el oficio CGR N°. 60.820, de 2005, la cual reconoce los principios de: i) entidad contable; ii) bienes económicos; iii) moneda como unidad de medida; iv) devengado; v) realización; vi) costo como base de valuación; vii) dualidad económica; viii) entidad en marcha; ix) período contable; x) criterio prudencial; xi) significación e importancia relativa; xii) objetividad; xiii) exposición; xiv) equidad; xv) relación fundamental de los estados financieros, y xvi) objetivos generales de la información financiera.

Estos principios estaban basados en los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales ya no están vigentes con la aplicación de las nuevas normas internacionales de contabilidad NIIF y NICSP. Por esta

razón, y con el propósito de actualizar el marco normativo del sector, se ha decidido hacer una adopción indirecta a la NICSP, iniciando un proceso de preimplementación que comprende las normas, los sistemas y la capacitación. La principal característica de la contabilidad pública de Chile tiene relación con la integración contable-presupuestaria, que consiste en que los derechos y compromisos monetarios, que tengan su origen en la ejecución del presupuesto general de la nación, se contabilizan como cuentas por cobrar y cuentas por pagar, respectivamente, aun cuando la percepción o el pago, según corresponda, se materialicen en forma simultánea².

1.4. Retos actuales del país

El país se encuentra actualmente frente a retos de diversa índole, dentro de los cuales es posible identificar un aumento en la percepción de corrupción en las instituciones públicas. En el Informe “¿Cómo va la vida en Chile?”, de la OCDE, 2017, un 82% de los chilenos responde afirmativamente respecto de si la corrupción está o no generalizada en el Gobierno, lo cual es superior a la media de la OCDE (56%), destacando además que la confianza en los gobiernos nacionales ha disminuido desde el 42% al 38% desde el año 2006.

Además, en el marco de los diez (10) años desde la promulgación de la Ley de Transparencia, el presidente de la República firmó en agosto de 2018 el proyecto de ley que pretende reformar la normativa, donde se incluyen nuevas medidas, como el establecimiento de

² Téllez, Luis, *Aplicaciones del Sistema de Contabilidad General de la Nación*, 1988.



obligaciones legales de transparencia y acceso a la información, así como la creación de direcciones de transparencia para ciertos organismos, contemplando a su vez una dirección de transparencia del Estado y la creación de un portal de transparencia.

Otra ley que involucra un reto a nivel de país es la Ley del Cobre, donde el gobierno anunció, en agosto de 2018, un proyecto que busca derogarla, estableciendo un nuevo sistema de financiamiento de las Fuerzas Armadas. En materia de control, la Contraloría General tiene como desafío ejecutar y potenciar el desarrollo de auditorías de Estados Financieros de Servicios Públicos y Municipalidades, con el propósito de contribuir a mejorar la calidad de la información financiera y la confiabilidad de las cifras presentadas, velando por el buen uso de los recursos públicos.

Además, respecto a la normativa contable, los desafíos son implementar en el sector municipal las NICSP en el corto plazo, evaluar el proceso de adopción en el sector público y emitir una norma propia para las entidades de educación superior, basada en las IFRS, incorporando la NICSP 21: Deterioro de activos no generadores de efectivo, y la NICSP 24: Presentación de información del presupuesto en los estados financieros. Al respecto, se optó por aplicar la normativa IFRS, complementada por las señaladas normas, en vez de aplicar todas las NICSP, debido a razones prácticas, en vista de que las entidades de educación superior del Estado aplicaban IFRS desde antes del proceso de convergencia a NICSP, y dado que aplicar las IFRS les aporta comparabilidad con universidades privadas, que también las ocupan, y les facilita el acceso al mercado de financiamiento bancario.



2. Método de implementación de NICSP

En el pasado, el uso de estándares contables locales en algunos países había dificultado la comprensión y transparencia de sus cifras de gobierno. Bajo las normas NICSP, en cambio, las finanzas de las entidades de gobierno pueden ser auditadas por cualquier agencia pública o privada, nacional o internacional y, además, ser revisadas por los propios ciudadanos, constituyéndose así en un potente antídoto contra la opacidad financiera en el manejo de recursos públicos. “Por ello, adoptar las NICSP refleja un fuerte compromiso de transparencia y rendición de cuentas por parte del país”.³

En Chile, las NICSP fueron implementadas a través de una adopción indirecta de la normativa internacional por medio de la emisión de una nueva normativa que regula la Contabilidad General de la Nación del Gobierno Central de Chile: la resolución CGR N°. 16, de 2015, emanada de la Contraloría General de la República. Se determinó un período de transición hacia la nueva normativa de tres años para completar

su adopción, a partir de 2016. Como consecuencia de lo anterior, en abril de 2019 deberán ser presentados los primeros Estados Financieros “full NICSP” por cada servicio público.

Cabe destacar que dentro de la estructura del servicio público chileno, se encuentra una variedad de tipos de instituciones, donde la implementación a nivel general se refiere al Gobierno Central exceptuando a los municipios, quienes se espera que realicen la adopción en 2020, ya que actualmente se está trabajando en la normativa NICSP de carácter municipal.

2.1. Calendario de adopción

La estrategia de implementación comprende tres (3) etapas: diseño, implementación y post-implementación (ver Tabla 2.1: Fases de adopción de las NICSP en Chile).

TABLA 1 Fases de adopción de las NICSP en Chile

Fases	Actividades	Hito
Diseño 2010-2015	<ul style="list-style-type: none"> Diseño normativo, de sistemas y de capacitación. Adopción indirecta del estándar internacional. Participación de los propios servicios en el diseño. Proceso previo de regularización del activo fijo. 	Resolución N°. 16 de CGR (NICSP-CGR).
Implementación 2016-2018	<ul style="list-style-type: none"> Uso de normas de primera adopción. Aplicación Plan de Implementación por entidad. Equipo-líder en cada entidad. Oferta CGR de capacitación masiva. 	Primeros EE.FF. auditables para el ejercicio anual 2018.
Post-implementación 2019	<ul style="list-style-type: none"> Publicación de EE.FF. bajo transparencia activa. Actualizar e incorporar nuevas NICSP. Ajuste de brechas tras la ejecución de auditorías. 	EE.FF. usados para generar fiscalizaciones progresivamente desde 2019 en adelante.

Fuente: CGR, Boletín NICSP: “Servicios públicos que deberán presentar sus primeros estados financieros auditables bajo normas NICSP en abril de 2019”, 2018.

³ CGR, Boletín NICSP: “Servicios Públicos que deberán presentar sus primeros Estados Financieros auditables bajo normas NICSP en abril 2019”, 2018.



2.2. Metodología de desarrollo de la nueva normativa

El proceso de desarrollo de la nueva normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación en el Gobierno Central se desarrolló en tres (3) fases: normativa, sistemas y capacitación. El estudio normativo implicó en primer lugar identificar las brechas entre la regulación vigente y las NICSP, lo cual fue realizado conjuntamente con entidades piloto, consultoras de auditoría y universidades. Las normas NICSP emitidas a 31 de diciembre de 2013, se agruparon en cuatro (4) grupos, los tres (3) primeros ordenaban las normas de acuerdo a su complejidad en la implementación como

alta, media y baja, y un (1) último grupo correspondía a las NICSP que no son aplicables al contexto de la Administración pública chilena.

Además, en el desarrollo de las nuevas normas, se trabajó conjuntamente con los servicios públicos mediante consultas públicas a través del portal NICSP. Esta metodología permitió asegurar que la nueva normativa se ajustara al contexto del sector público y al que hacer de las entidades gubernamentales.

TABLA 2 Clasificación de prioridades de NICSP

Categoría	NICSP incluidas	Liberación
Alta	• 5, 16, 17, 21, 23, 26, 28, 29 y 30.	Seis (6) proyectos publicados en enero de 2013.
Media	• 7, 8, 9, 13, 19, 31 y 32.	Siete (7) proyectos publicados en enero de 2014.
Baja	• 1, 2, 3, 4, 6, 12, 14, 18, 20, 24, 25 y 27.	Ocho (8) proyectos publicados a mediados de 2014.
No aplica	• 10, 11, 15 y 22.	N/A

Fuente: Elaboración propia.



2.3. Estrategia de sistemas

Finalmente, el 16 de febrero de 2015, la CGR emitió, mediante la resolución CGR N°. 16, de 2015, el paquete de la nueva Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación, basado en las treinta y dos (32) normas emitidas por el Consejo de NICSP de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) hasta 2013. Esta nueva regulación constituye un marco normativo de aplicación obligatoria para las entidades del sector público a las que se refiere el artículo 2 del Decreto-Ley N°. 1.263, de 1975 (Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado), y para aquellos entes públicos para los cuales el contralor general determine su aplicación en ejercicio de sus atribuciones⁴.

La nueva normativa emitida por CGR está estructurada en seis (6) capítulos: 1) marco conceptual; 2) normativa específica; 3) plan de cuentas para el sector público; 4) normas sobre estados financieros, incluyendo las notas; 5) operatoria del sistema contable, y 6) glosario.

En cuanto a sistemas, el Decreto Ley N°. 1.263, de 1975, en su artículo 15, indica que la Dirección de Presupuestos (DIPRES) debe establecer un sistema de información administrativa y financiera, de general aplicación para los organismos que conforman el Sistema de Administración Financiera, entre ellos los servicios del Gobierno Central. Este sistema se identifica con las siglas SIGFE y comprende un sistema transaccional donde los servicios públicos registran sus operaciones conforme a la normativa presupuestaria y contable vigente, y un sistema de agregación para entregar información a los órganos rectores, CGR y DIPRES.

Conforme a lo anterior, el principal desafío previo a la implementación fue incorporar el nuevo plan de cuentas en el sistema y establecer los procedimientos informáticos que pudieran traspasar los saldos del antiguo plan de cuentas al nuevo. A su vez, se puso a disposición de los servicios un sistema auxiliar de activo fijo, el cual está estructurado de acuerdo a la nueva normativa, pudiendo reconocerse deterioro, componentes y depreciación, entre otros aspectos. Por otra parte, se creó una funcionalidad que permitiera a los servicios generar los estados financieros desde SIGFE Agregación.

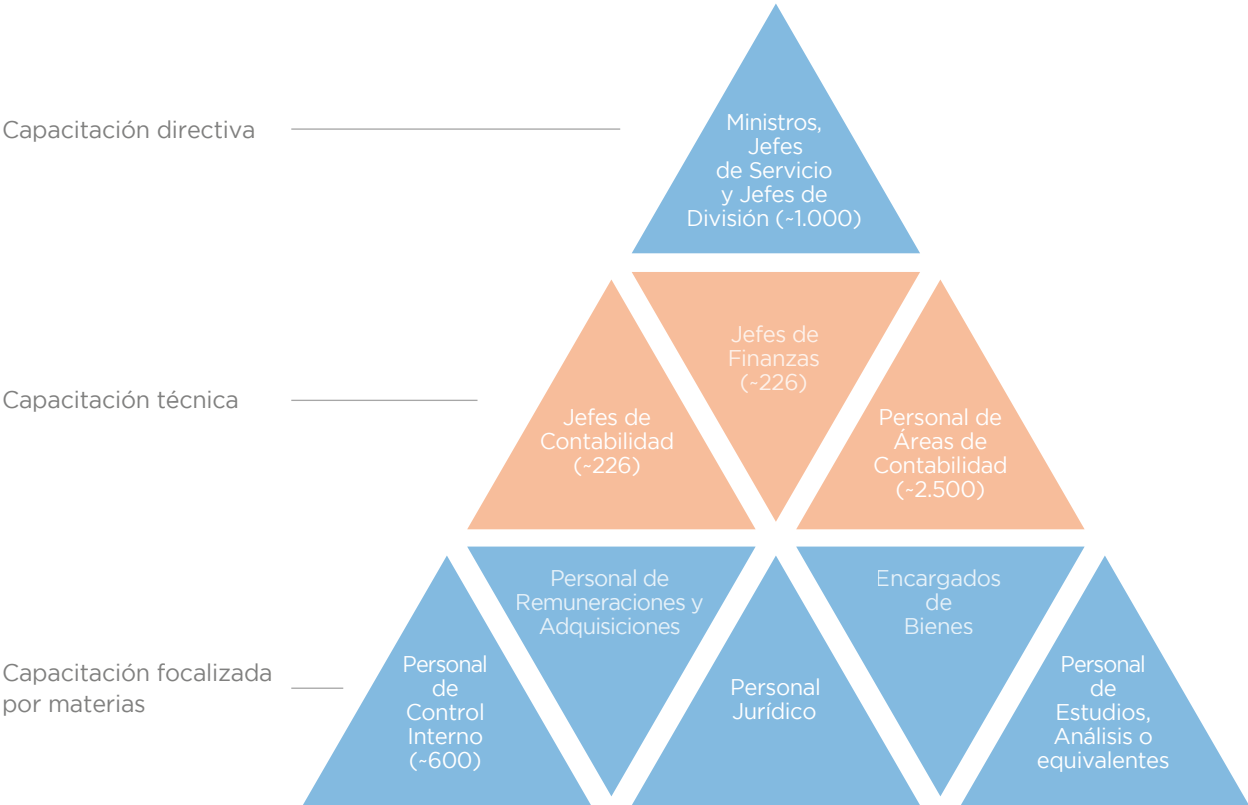
A su vez, se realizaron las adaptaciones en el sistema de agregación que administra Contraloría General, denominado Sistema de Contabilidad General de la Nación, en especial respecto al traspaso de saldos y al plan de cuentas.

⁴ Grupo Banco Mundial, *Convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público en Chile, 2016*.

2.4 Estrategia de capacitación y difusión

El proceso de convergencia hacia una nueva normativa involucró el desarrollo de una estrategia de capacitación y difusión para entregar el conocimiento y la información necesaria a los diferentes servicios públicos, quienes tendrían que, finalmente, aplicar la normativa en su operatoria diaria. En este contexto, “la CGR ha desarrollado una estrategia de capacitación segmentada con base en el tipo de información requerida. A continuación se presenta la cobertura y segmentación de capacitación a nivel de Gobierno Central, misma que consiste en la identificación de necesidades en cuatro (4) niveles: directivo, técnico, focalizado por materias y básico”⁵.

Ilustración 1. Cobertura y segmentación de capacitación del Gobierno Central



⁵ Grupo Banco Mundial, *Convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público en Chile, 2016.*

Adicionalmente, también se desarrolló una estrategia orientada a los funcionarios de CGR, la que se realizó en tres (3) niveles: a) directiva, b) técnica y c) básica, donde la cobertura para cada nivel es: a) directivos; b) fiscalizadores de control externo, funcionarios contables DAC⁶ y ACR⁷, unidades de planificación y seguimiento de control externo; y c) otros interesados.

En este contexto, la Contraloría General ha capacitado a más de 2.500 funcionarios públicos, emitiendo guías prácticas de apoyo a la implementación y resolviendo además consultas técnicas y prácticas⁸.

La realización de la estrategia contó con el apoyo de la Universidad de Santiago, mediante cuatro (4) diplomados, financiados con fondos del BID (Banco Interamericano de Desarrollo), así como seminarios.

En cuanto a la difusión, la Contraloría General realizó la emisión de cuatro (4) boletines NICSP, lanzó el portal NICSP y efectuó charlas a nivel nacional, lo que tuvo como objetivo dar a conocer los avances de la reforma, noticias relacionadas y el proceso de implementación.

2.5. Seguimiento a la implementación

Desde el año 2017, la Contraloría General está desarrollando una herramienta denominada “Sistema de Apoyo a la Implementación (SAI-NICSP)” en su portal web, en la que cada ministro y subsecretario podrá monitorear el avance de los servicios a su cargo en el proceso de aplicación de las NICSP, según una carta Gantt que ha sido definida por las propias entidades. Cabe señalar que la responsabilidad de validar (firmar) los Estados Financieros en cada servicio, recae sobre su máxima autoridad y el jefe de Administración, finanzas o contabilidad del mismo⁹.

⁶ Dirección de Presupuestos. División de Análisis Contables de la Contraloría General de la República.

⁷ Analista Contable Regional de la Contraloría General de la República.

⁸ CGR, Boletín NICSP: “Servicios Públicos que deberán presentar sus primeros Estados Financieros auditables bajo normas NICSP en abril de 2019”, 2018.

⁹ CGR, Boletín NICSP: “Servicios Públicos que deberán presentar sus primeros Estados Financieros auditables bajo normas NICSP en abril de 2019”, 2018.

3. Situación actual de la adopción de NICSP

Con el fin de contextualizar y favorecer a la comprensión de las estadísticas que a continuación se presentan, es necesario recordar que antes de la aplicación de la Normativa NICSP-CGR, el Gobierno Central aplicaba la normativa expuesta en el oficio circular CGR N°. 60.820, de 2015, cuyas características principales se describen en el punto 1.3. de este documento: “Marco presupuestario y contable del sector público”.

Considerando este cambio normativo, el Consejo de Auditoría Interna de Gobierno (CAIG), en el segundo semestre del año 2018, confeccionó y aplicó una encuesta de carácter declarativo a los servicios públicos, en relación a la implementación de las NICSP-CGR. Esta encuesta abordó actividades que pueden ser categorizadas en:

1

Levantamiento de información relevante para la implementación de las NICSP.

2

Manuales procedimentales internos.

3

Aplicación de la normativa de primera adopción.

El universo de la encuesta comprendió un total de trescientas cuarenta y siete (347) entidades del Gobierno Central. Por efectos de visualización, las estadísticas que a continuación se presentan, corresponden a los once (11) ministerios con mayor cantidad de servicios públicos/entidades.



ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN

3.1. Levantamiento de información relevante para la implementación de NICSP

GRÁFICO 1 Estado de la información relevante para la implementación de NICSP por el Ministerio



Fuente: Elaboración propia

La actividad de color azul representa la identificación de la normativa NICSP aplicable al servicio. A nivel ministerial, se observa un porcentaje promedio de realización de esta actividad de un 90%.

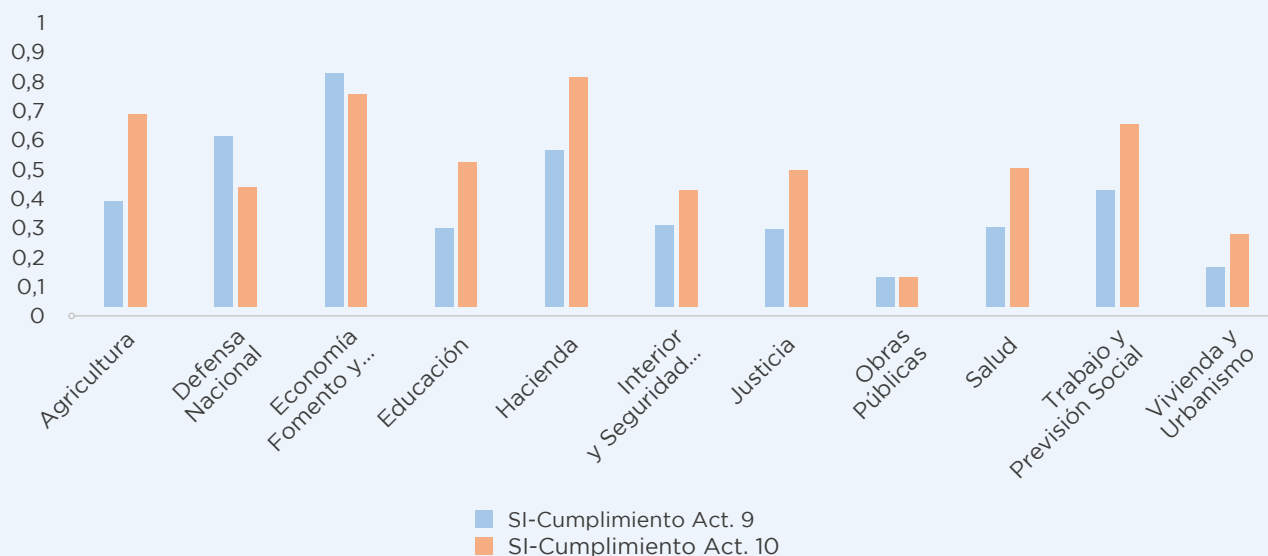
La segunda actividad evaluada en esta categoría corresponde al levantamiento de la información relevante de cada servicio para la implementación de la normativa, donde se observa un cumplimiento promedio del 84%.

La tercera actividad evaluada corresponde a la elaboración de los flujos de información orientados a la generación de información contable. Esta actividad presenta un cumplimiento promedio de un 54%.



3.2. Manuales procedimentales internos

GRÁFICO 2 Estado de cumplimiento a nivel ministerial sobre manuales de procedimientos internos



Fuente: Elaboración propia

Esta categoría abarca el ambiente de control de la entidad, relacionada principalmente con los manuales de procedimientos contables.

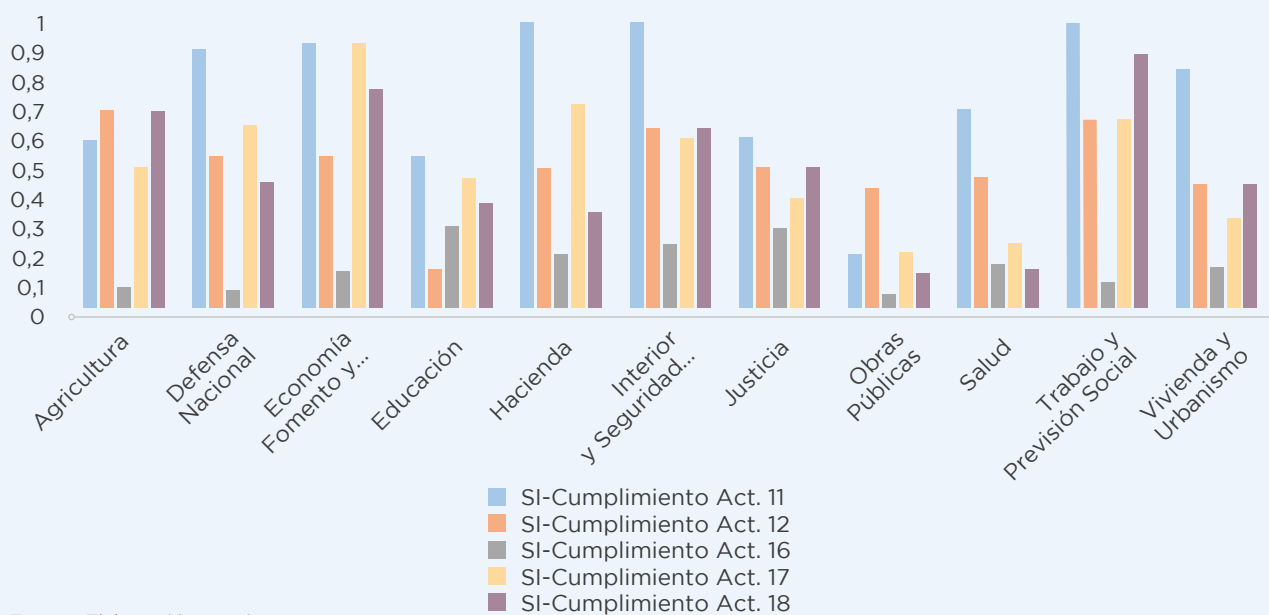
La actividad N°. 9 evaluada en esta encuesta midió el grado de actualización de los manuales internos bajo la normativa NICSP (Resolución N°. 16, de 2015); el cumplimiento promedio de esta actividad asciende a un 40%.

Por su parte, la actividad N°. 10 evaluó si es que la entidad modificó sus procedimientos de control interno orientados al aseguramiento de la confiabilidad de la información financiera. Esta actividad tuvo un promedio de cumplimiento de un 53%.

De lo anterior se puede mencionar la necesidad de reforzar una cultura de control en las entidades que contribuya a una mayor confiabilidad de la información financiera.

3.3. Aplicación de la normativa de primera adopción

GRÁFICO 3 Estado de aplicación de la normativa



Fuente: Elaboración propia

En esta categoría se evaluó el cumplimiento de las actividades que tienen relación directa con el período de adopción de la normativa.

La actividad n. 11 evaluó si es que la entidad efectuó la homologación de cuentas entre el plan de cuentas de la antigua normativa y la normativa NICSP; el cumplimiento promedio de esta actividad es de un 76%.

Por su parte, la actividad n. 12 midió la existencia de la toma de inventarios en el servicio, considerando el

concepto de “componentización”; el cumplimiento de esta actividad alcanza un promedio del 56%.

La actividad N°. 16 midió la realización de ajustes en depreciación por cambios de vida útil y por conceptos de deterioro; el cumplimiento promedio de esta actividad fue de un 18%.

En relación a los activos intangibles, la actividad N°. 17 midió si es que se han valorizado ese tipo de activos en el servicio, cuyo promedio de cumplimiento alcanzó un 52%.

Por último, la actividad N°. 18 midió el cumplimiento sobre la publicación de los Estados Financieros en la página institucional de cada servicio; el promedio de esta actividad alcanzó un 54%.

4. Experiencias obtenidas en la adopción de NICSP

Las normas que a continuación se presentan están contenidas en la Resolución N°. 16, de 2015, de CGR. Asimismo, se debe considerar que se estableció un período de transición de tres (3) años desde el 1 de enero 2016 al 31 de diciembre de 2018 para determinados activos y pasivos.

4.1. NICSP 12. Inventarios

La presente norma es tratada en la Resolución N°. 16, de 2015, con el nombre de “Existencias”, manteniendo la nomenclatura del plan de cuentas del sector público, contenido en el oficio CGR N°. 60.820, de 2005. Para efectos de implementar esta norma, la Contraloría General de la República adoptó las siguientes políticas contables.

Políticas adoptadas:

1

El método de valorización inicial será el costo en el momento de su reconocimiento.

2

Los desembolsos en bienes de consumo, tales como artículos de limpieza o de oficina, deben reconocerse directamente en gastos patrimoniales, salvo que la entidad decida reconocerlos como existencias, de manera voluntaria, para efectos de llevar su control en la contabilidad.

3

El costo comprende todos los desembolsos derivados de su adquisición, conversión y otros costos en los que se haya incurrido para darle su condición y ubicación.

4

El costo de una existencia que se adquiere a través de una transacción sin contraprestación, se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición.

5

Al término del ejercicio, las existencias deberán medirse al menor valor entre el costo y el valor realizable neto.

6

El costo de las existencias se asignará utilizando el método de primera entrada-primer salida (FIFO) o costo promedio ponderado (CPP).

7

Cuando las existencias se venden, se intercambian o distribuyen el valor libro de las mismas, se reconocerá como un gasto en el período en que se registran los correspondientes ingresos.

8

En el caso de la distribución sin contraprestación, los gastos se reconocerán cuando se distribuyen los bienes y se presta el servicio.

En la implementación de las NICSP-CGR, el sector con mayor impacto en la aplicación de esta norma corresponde al área de salud, debido a que un alto porcentaje de su presupuesto está destinado a la compra de medicamentos, siendo uno de los desafíos más relevantes poner en funcionamiento sistemas que permitieran llevar el control y costeo de las existencias.

Actualmente se está trabajando en una mesa de trabajo con el Ministerio de Salud, con el fin de mejorar el cumplimiento de las NICSP, y en especial de esta norma, en todas las entidades contables de su cobertura.

4.2. NICSP 17. Propiedades, planta y equipo

Esta norma es tratada en la Resolución N°. 16, de 2015, bajo el nombre de “Bienes de Uso”, dado que se mantuvo la nomenclatura del antiguo plan de cuentas para no provocar una confusión, ya que la definición del concepto era la misma. Para la implementación de esta norma, la Contraloría General de la República adoptó las siguientes políticas contables, que son aplicables para todos los servicios públicos.

Políticas adoptadas:

1

Los bienes muebles son reconocidos como activo cuando su costo unitario de adquisición es igual o mayor a tres (3) unidades tributarias mensuales (aproximadamente 209 US\$), pues bajo este monto se consideran gasto. Independientemente de cuál sea el valor de los bienes, se debe llevar el control administrativo de ellos.

2

La vida útil de los bienes se puede determinar de acuerdo a la tabla referencial establecida por la Contraloría General o los servicios pueden utilizar su propia tabla de vida útil, considerando las características particulares de sus activos.

3

El método de cálculo de la depreciación es lineal y si los servicios desean adoptar otro método, deben solicitar autorización a CGR.

4

Se seleccionó el método del costo tanto para la valorización inicial como posterior de los bienes.

5

La norma establece los criterios de la NICSP 17 para el reconocimiento de los bienes de uso; sin embargo, para determinados activos, bienes inmuebles y equipos especializados, que se encuentran valorizados a un (1) peso al momento de la primera adopción, permite ajustar su valor de acuerdo al avalúo fiscal (bienes inmuebles) o al valor de tasación establecido por un organismo o profesional competente (equipos especializados).

6

Los costos de desmantelamiento y rehabilitación del lugar donde está ubicado el activo se consideran parte del bien de uso cuando existe una obligación establecida en una norma legal o contractual, reconociéndose a su vez una provisión.

7

Para determinados activos, se obliga a separar por componentes cuando los montos son significativos y es practicable reconocerlos separadamente.

8

El deterioro debe ser reconocido y cuando este sea mayor a quince (15) unidades tributarias mensuales, su registro deberá ser autorizado por CGR.

En la preimplementación de las NICSP, el mayor desafío fue lograr que todas las entidades evaluaran si correspondía efectuar una regularización de los bienes de uso previo a la adopción de las NICSP-CGR, entendiendo que para que el proceso fuera exitoso se requería que los registros auxiliares de activo fijo y la contabilidad fueran coincidentes con el inventario físico de los bienes.

Posteriormente, en la primera adopción de la norma, los temas más complejos de abordar dicen relación con, primero, los ajustes de activos por el cambio de tratamiento contable relacionado con la infraestructura pública y los bienes militares, ya que estos se reconocían como gasto previamente, y, segundo, el análisis del control de los activos en el caso de la infraestructura pública y bienes concesionados, ya que se debió determinar las entidades que debían reconocerlos en su contabilidad.

En este contexto, parece importante hacer mención al trabajo realizado por el Ministerio de Obras Públicas en relación a la Infraestructura Pública, cuya metodología de trabajo comprende varias etapas. La primera es la identificación y delimitación de los productos estratégicos que tiene el Ministerio según las Direcciones que lo componen; un ejemplo de esto es la Dirección de Vialidad, donde se definieron cuatro (4) productos estratégicos:

1

Infraestructura Vial Interurbana.

2

Infraestructura Vial de Integración Externa.

3

Infraestructura Vial Urbana.

4

Mantenimiento y Explotación de Infraestructura Vial.

En la segunda etapa se identificaron los activos y sus componentes, y posteriormente se debieron establecer las metodologías de valorización de los activos, la depreciación y el deterioro. Este trabajo fue realizado con profesionales especializados en cada una de las áreas que se debió analizar, los cuales fueron capacitados por las áreas de finanzas para que se comprendan los conceptos entregados en la NICSP-CGR.

En forma simultánea, el Ministerio de Obras Públicas estableció una metodología de levantamiento de información (toma de inventarios) de los activos existentes previo al año 2016 para su análisis, con el propósito de determinar los ajustes que se deben realizar con motivo de la primera adopción, los cuales se comenzaron a recibir en el año 2018.

Finalmente, los resultados que la aplicación de la norma espera lograr en el rubro de bienes de uso al término de este proceso son, en los diferentes ámbitos:

1

Terrenos y edificios: que los servicios del Gobierno Central cuenten con registros auxiliares acorde a sus inventarios físicos de estos activos y que los activos se presenten en el Estado de Situación Financiera, conforme a la normativa NICSP-CGR.

2

Activos de infraestructura: contar con una metodología de reconocimiento y valorización de estos activos, de acuerdo a las NICSP, que pueda contribuir a una mejora de los estándares a nivel global.

3

Activos militares: lograr su reconocimiento en la contabilidad de carácter de reservado que llevan las instituciones de las Fuerzas Armadas, cumpliendo con los requerimientos de la norma. Este tipo de activos, en su gran mayoría, no se encuentra reconocido en el Estado de Situación Financiera, dada la existencia de legislación que exige confidencialidad.

4

Activos de patrimonio histórico: contar con su reconocimiento para avanzar en temas de valorización, porque en la actualidad la norma permite distintos criterios para su incorporación (costo, valor razonable y 1\$), dependiendo de la información que se tenga en el momento de ingresar el activo en la contabilidad. En la actualidad estos activos se encuentran reconocidos solo en algunos Estados de Situación Financiera.

Por último, como retos, se encuentra la elaboración de manuales específicos para el tratamiento de los bienes de uso, con el fin de facilitar la comprensión y aplicación de la normativa por parte de los servicios.

4.3. NICSP 29. Instrumentos financieros

Los instrumentos financieros se encuentran incorporados a la normativa nacional (NICSP-CGR) en dos (2) normas distintas: “Bienes financieros” y “Pasivos financieros”. En general, la normativa nacional reproduce lo especificado por la norma internacional, introduciendo los siguientes cambios:

1

Los bienes financieros se clasifican en las categorías Préstamos y Cuentas por Cobrar, Inversiones Mantenido hasta el Vencimiento, Bienes Financieros a Valor Razonable con Cambios en Resultados y Bienes Financieros Disponibles para la Venta (estos últimos requieren instrucciones específicas de CGR para su reconocimiento).

2

Los bienes financieros para ser castigados requieren autorización legal expresa.

3

La contabilidad de coberturas se considera un tema excepcional por su complejidad; por esta razón, se deben solicitar instrucciones específicas a la Contraloría General para su tratamiento contable.

4

La tasa de descuento es establecida por Contraloría General de la República y corresponde a la tasa de endeudamiento del Fisco.

Los retos identificados en el proceso de implementación dicen tener relación con los cambios como consecuencia de la aplicación de los requerimientos solicitados por las NICSP, lo que a su vez genera ajustes contables para dejar la contabilidad como si siempre se hubiera ocupado la nueva normativa. Un tema con un impacto importante es que grupos importantes de instrumentos financieros pasarán de estar valorizados a su valor nominal, a ser valorizados de acuerdo con el método del costo amortizado.



4.4. NICSP 32. Acuerdos de concesión de servicios: Concedente

En el caso de Chile, los acuerdos de concesiones se iniciaron en el año 1992 y han sido utilizados en áreas muy diversas: infraestructura vial, infraestructura aeroportuaria y edificación pública, entre otros. La agenda de infraestructura del sistema de concesiones para el período 2014-2020 propone una gama de proyectos de casi 10.000 millones US\$; en estos contratos se recoge la experiencia acumulada en estas dos décadas de asociación público-privada. En este contexto, la norma de Concesiones de Servicio tiene un alto impacto en la implementación de las NICSP-CGR, por esta razón, para una mejor comprensión de esta modalidad de contratación se ha requerido trabajar directamente con el Ministerio de Obras Públicas, que administra el sistema de concesiones, para una mejor comprensión de las diferentes modalidades de contratos y su impacto en el registro contable.

En el reconocimiento inicial, la norma obliga a incorporar el activo y el pasivo por concesión, por esta razón, en los ajustes de primera adopción del período de transición de la NICSP-CGR, se debió utilizar para los activos concesionados el costo atribuido, entendiéndose que este corresponde al valor justo de un activo, el cual, de ser posible, se medirá teniendo en cuenta información de mercado, lo que considera, de manera implícita, un posible deterioro.

En relación al pasivo, la norma distingue un pasivo financiero y un pasivo por concesión de derecho; cuando corresponde, esta separación obliga a analizar cada contrato para determinar dichos montos en forma exacta. Durante el período de transición, el pasivo por concesión de derechos debió ser valorizado por el diferencial entre el costo atribuido al activo y el monto del pasivo financiero.

En la actualidad, algunos servicios han solicitado a Contraloría General aprobar las contabilizaciones efectuadas asociadas a un contrato de concesión de servicio, dada su complejidad, lo que ha permitido concluir que es necesario analizar la aplicación de la norma para cada modalidad de contrato.

4.5. NICSP 31. Activos intangibles

Esta norma es tratada en la Resolución N°. 16, de 2015, distinguiendo dos tipos de activos intangibles: los adquiridos en forma separada y los generados internamente (estos últimos no se reconocían en forma previa a la implementación de la norma NICSP-CGR). Al igual que en la norma de bienes de uso, para la implementación de esta norma, la Contraloría General adoptó las siguientes políticas que son de aplicación obligatoria para todos los servicios públicos.

Políticas adoptadas:

1

Los bienes intangibles son reconocidos como activo cuando su costo unitario de adquisición es igual o mayor a treinta (30) unidades tributarias mensuales; bajo este monto se consideran gasto. Además, se permite que aquellos bienes inferiores a este monto se pueden tratar como grupo homogéneo y reconocer como un activo.

2

El método de cálculo de amortización es lineal.

3

Se seleccionó el método del costo tanto para la valorización inicial como posterior de los bienes.

4

El reconocimiento de deterioro de los bienes intangibles requiere autorización cuando su valor es mayor a quince (15) unidades tributarias mensuales.

Los principales activos intangibles son: los sistemas de información, las licencias computacionales y los sitios web.

En la preimplementación de las NICSP, el mayor desafío fue lograr que todas las entidades llevaran un control de inventario de dichos activos y que se evaluara si correspondía efectuar una regularización de los bienes intangibles existentes previo a 2016.

En la primera adopción de las NICSP-CGR, la mayor dificultad en relación a este tipo de activo fue identificar y valorar los bienes intangibles desarrollados internamente que aún estaban vigentes al comenzar el año 2016 y que debían ser tratados conforme a la nueva normativa. La problemática radica en distinguir qué desembolsos corresponden a la fase de desarrollo del intangible y, por tanto, forman parte del activo y cuáles son gastos; en esto las áreas de informática han tenido un papel fundamental para determinar estos valores, así como para indicar si los activos tienen vida útil finita o indefinida.

La preparación de manuales de aplicación es uno de los principales retos relacionados con esta norma.

4.6. NICSP 39. Beneficios a los empleados

Esta norma es coincidente con la norma internacional sin que se incorporen en la NICSP-CGR políticas contables específicas; sin embargo, la mayor dificultad radica en la gran variedad de beneficios que están establecidos en leyes y reglamentos, los cuales deben ser analizados conforme a los nuevos requerimientos. En algunos casos, la norma legal dificulta su reconocimiento, y en otros, el tratamiento presupuestario, dada la integración contable- presupuestaria del modelo contable chileno.

Cabe destacar que la normativa nacional no profundiza el tratamiento contable de ciertas materias, pero indica en qué para materias no establecidas en las NICSP-CGR se debe consultar directamente la norma internacional correspondiente, en este caso, la NICSP 25.

El mayor desafío en la actualidad en estudio es el reconocimiento de la provisión que se origina por el sistema de pensiones, ya que aún existen pensionados adscritos al sistema de reparto. La dificultad radica en la medición del pasivo, el impacto de la provisión en las finanzas públicas y la determinación de la entidad que debe reconocer el pasivo, dado que la institución empleadora es distinta de la que paga el beneficio.

Además, en la actualidad esta norma y el resto del cuerpo normativo aprobado en la resolución CGR N°. 16, de 2015, se encuentra en revisión para actualizarla de acuerdo al último estándar emitido en el año 2017.



4.7. NICSP 19. Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes

Esta norma en la Resolución N°. 16, de 2015, ha sido abordada en dos normas: 1) provisiones y 2) activos contingentes y pasivos contingentes. Esta separación se realizó a fin de diferenciar aquellas normas de registro contable con las normas de revelación.

Provisiones

Políticas contables

1

Se deberá reconocer una provisión cuando se presente la totalidad de los siguientes casos:

- La entidad tenga una obligación presente (ya sea legal, contractual o implícita) con resultado de un suceso pasado.
- La entidad tenga la probabilidad mayor al 50% de entregar recursos con la capacidad de generar beneficios económicos o potencial de servicio, para pagar la obligación.
- La entidad pueda hacer una estimación fiable del monto de la obligación.

2

El criterio adoptado para el reconocimiento de una provisión es cuando su monto unitario o agrupado para obligaciones de igual naturaleza, sea mayor o igual a mil (1.000) unidades tributarias mensuales.

3

La valorización inicial de una provisión debe ser el valor de la mejor estimación del desembolso necesario para pagar la obligación presente, el cual es el monto que la entidad racionalmente pagaría para extinguir la obligación o transferirla a un tercero.

4

Para las provisiones de más de tres (3) años, el monto de la provisión debe ser el valor actual de los desembolsos que se espera sean necesarios para pagar la obligación, para cuyo efecto se aplica como tasa de descuento la tasa de endeudamiento del Fisco, para un plazo de vencimiento análogo.

5

Para la valorización posterior, las provisiones se deben revisar al final de cada ejercicio y ajustar, si corresponde, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento.

6

Para las provisiones medidas a su valor actual, este aumentará en cada período para reflejar el paso del tiempo, para la cual se utilizará la tasa de endeudamiento del Fisco. Este incremento se reconocerá como un gasto por intereses de forma periódica, por lo menos, al término de cada ejercicio.



Activos contingentes y pasivos contingentes

Políticas contables

1

Un activo y un pasivo contingente no se deben contabilizar, pero sí efectuar revelaciones en notas a los estados financieros.

2

Los activos y pasivos contingentes serán revelados cuando su monto, unitario o agrupado para una misma naturaleza, sea mayor o igual a mil (1.000) unidades tributarias mensuales.

3

Un pasivo contingente, de una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados que no se ha reconocido contablemente, porque existe una probabilidad menor, esto es, inferior a un 50%, de tener que entregar recursos, que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio, para pagar tal obligación.

4

Los activos y pasivos contingentes se deben evaluar al final de cada ejercicio contable con el objeto de determinar si mantienen su condición.

Respecto al proceso de implementación de estas normas, la principal dificultad ha sido que las entidades diferencien los requisitos para el reconocimiento de las provisiones y la revelación de activos y pasivos contingentes, realizando el análisis respectivo de las distintas características y efectuando estimaciones basándose en el juicio propio de la entidad, por lo que su aplicación ha sido dispar entre instituciones.



Páginas web y bibliografía consultada

- **Cámara de Diputados**, *Organización y Autoridades Parlamentarias período legislativo 2018-2022*, disponible en <https://www.camara.cl/camara/diputados.aspx#tab>
- **Censo**, *Estimaciones y Proyecciones de la Población de Chile 1992-2050 (Total País)*, disponible en <https://www.censo2017.cl/>
- **CGR**, *Boletín NICSP*: “Servicios públicos deberán presentar sus primeros estados financieros auditables bajo normas NICSP en abril 2019”, 2018.
- **CGR**, *Organigrama de la Administración del Estado*, 2018.
- **CGR**, Portal web, disponible en <https://www.contraloria.cl/>
- **CGR**, *Proceso de Convergencia a NICSP*, documento de PowerPoint, 2018.
- **Comisión para el Mercado Financiero**, disponible en: <http://www.cmfchile.cl/educa/600/w3-printer-506.html>
- **Conaf**, *Parques de Chile*, 2018, disponible en <http://www.conaf.cl/parques-nacionales/parques-de-chile/>
- **Consejo de Auditoría Interna de Gobierno (CAIG)**, 2018. *Encuesta Implementación NICSP-CGR*.
- **DIPRES**, *Estadísticas de las Finanzas Públicas 2008-2017*, 2018, disponible en http://www.dipres.gob.cl/598/articles-174525_doc_pdf.pdf
- **DPRES**, Ciclo presupuestario, disponible en <http://www.dipres.gob.cl/598/w3-article-3699.html>
- **Grupo Banco Mundial**, *Convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público en Chile*, 2016.
- **Ley Orgánica Constitucional del Banco Central de Chile**, disponible en: <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=30216>
- **Ministerio de Hacienda**, *El proceso presupuestario en Chile. Aspectos generales: Marco legal, actores institucionales, principales aspectos de modernización*, 2005, disponible en http://www.dipres.gob.cl/598/articles-22542_doc_pdf.pdf
- **Ministerio de Obras Públicas-Dirección de Obras Hidráulicas**, *Descripción de activos de infraestructura y análisis de control*, documento de PowerPoint, 2017.
- **Ministerio de Relaciones Exteriores**, *Sistema político*, 2017, disponible en <https://chile.gob.cl/chile/sistema-politico>
- **OCDE**, *¿Cómo va la vida en Chile?*, 2017, disponible en <https://www.oecd.org/statistics/Better-Life-Initiative-country-note-Chile-in-Espagnol.pdf>
- **OCDE**, *Estudios económicos de la OCDE Chile*, 2018, disponible en <https://www.oecd.org/eco/surveys/Chile-2018-OECD-economic-survey-Spanish.pdf>
- **Santander, Chile: Política y economía**, 2018, disponible en <https://es.portal.santandertrade.com/analizar-mercados/chile/politica-y-economia>
- **Senado**, *Senadores*, 2018, disponible en <http://www.senado.cl/senadores/senado/2018-06-13/172942.html>
- **Tellez, Luis**, *Aplicaciones del Sistema de Contabilidad General de la Nación*, 1988.
- **Universidad de Chile**, *Presentación territorial*, disponible en <http://www.uchile.cl/portal/presentacion/la-u-y-chile/acerca-de-chile/8035/presentacion-territorial>

GLOSARIO DE SIGLAS

- **ACR:** Analista Contable Regional de la Contraloría General de la República
- **BID:** Banco Interamericano de Desarrollo
- **CAIG:** Consejo de Auditoría Interna de Gobierno
- **CGR:** Contraloría General de la República
- **CONAF:** Corporación Nacional Forestal
- **CPP:** Costo promedio ponderado
- **DAC:** División de Análisis Contables de la Contraloría General de la República
- **DIPRES:** Dirección de Presupuestos
- **FIFO:** Primera entrada-primera salida
- **IFAC:** Federación Internacional de Contadores, por sus siglas en inglés
- **NICSP:** Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
- **NIIF:** Normas Internacionales de Información Financiera
- **SIGFE:** Sistema de Información para la Gestión Financiera
- **SAI-NICSP:** Sistema de Apoyo a la Implementación

