

POSIBILIDADES DE “ADMINISTRACION DEL RESULTADO” CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO

Reinier Hollander Sanhueza
Académico Universidad del Bio-Bio



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Normas Internacionales del Sector Público (NICSP).

Desafíos y Oportunidades



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Chile
Comisión Nacional
de Acreditación

Introducción

- Contextualizar
 - ¿Qué es la contabilidad?
 - La contabilidad es una disciplina que provee información que ayuda a los organismos internos o externos a la organización a tomar decisiones.



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Introducción

- Por la diversidad de prácticas contables en el ámbito público el IFAC desde la época de los 90, ha liderado una normalización de las prácticas contables y ha promovido su aplicación.



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Comisión Nacional
de Acreditación

Introducción

- Y en Chile.....



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Comisión Nacional
de Acreditación

Introducción

- Se han emitido una serie de normas de contabilidad para el sector público.



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



NICSP

- NICSP 1 Presentación de Estados Financieros.
- NICSP 2 Estado de flujo de efectivo.
- NICSP 3 Resultado neto (Ahorro/Desahorro) del período, errores fundamentales, cambios en las políticas contables.
- NICSP 4 Efectos en variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.
- NICSP 5 Costos por intereses.
- NICSP 6 Estados financieros consolidados y tratamiento contable de las entidades controladas.
- NICSP 7 Contabilización de inversiones en entidades asociadas.
- NICSP 8 Participación en negocios conjuntos.
- NICSP 9 Ingresos ordinarios / recursos por transacciones con contraprestación.
- NICSP 10 Información Financiera en economías hiperinflacionaria.
- NICSP 11 Contratos de construcción.
- NICSP 12 Inventarios.
- NICSP 13 Arrendamientos.
- NICSP 14 Hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros.
- NICSP 15 Instrumentos financieros: presentación e información a revelar.
- NICSP 16 Propiedades de inversión.
- NICSP 17 Propiedad, planta y equipos.
- NICSP 18 Información financiera por segmentos.
- NICSP 19 Provisiones, pasivos y activos contingentes.
- NICSP 20 Información a revelar sobre partes relacionadas.
- NICSP 21 Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo.
- NICSP 22 Revelación de información financiera sobre el sector Gobierno Central.
- NICSP 23 Ingresos de transacciones sin contraprestación (Impuestos y transferencias).
- NICSP 24 Presentación de información del presupuesto en los estados financieros.
- NICSP 25 Beneficios a los empleados.
- NICSP 26 Deterioro del valor de activos generadores de efectivo.
- NICSP 27 Agricultura.
- NICSP 28 Instrumentos Financieros - Presentación.
- NICSP 29 Instrumentos Financieros: reconocimiento y medición.
- NICSP 30 Instrumentos Financieros: revelaciones.
- NICSP 31 Información Financiera de los intereses en negocios conjuntos.
- NIC 32 Bienes intangibles



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Comparación con las IFRS

- Presentación de Estados Financieros.
 - NICSP 1
 - NIC 1
- Estado de flujo de efectivo.
 - NICSP 2
 - NIC 7
- Resultado neto (Ahorro/Desahorro) del período, errores fundamentales, cambios en las políticas contables.
 - NICSP 3
 - NIC 8
- Efectos en variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.
 - NICSP 4
 - NIC 21
- Costos por intereses.
 - NICSP 5
 - NIC 23
- Estados financieros consolidados y tratamiento contable de las entidades controladas.
 - NICSP 6
 - NIC 27
- Contabilización de inversiones en entidades asociadas.
 - NICSP 7
 - NIC 28
- Participación en negocios conjuntos.
 - NICSP 8
 - NIC 31
- Ingresos ordinarios / recursos por transacciones con contraprestación.
 - NICSP 9
 - NIC 18
- Información Financiera en economías hiper inflacionaria.
 - NICSP 10
 - NIC 29



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Comparación con las IFRS

- Contratos de construcción.
 - NICSP 11
 - NIC 11
- Inventarios.
 - NICSP 12
 - NIC 2
- Arrendamientos.
 - NICSP 13
 - NIC 17
- Hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros.
 - NICSP 14
 - NIC 10
- Instrumentos financieros: presentación e información a revelar.
 - NICSP 15
 - NIC 39
- Propiedades de inversión.
 - NICSP 16
 - NIC 40
- Propiedad, planta y equipos.
 - NICSP 17
 - NIC 16
- Información financiera por segmentos.
 - NICSP 18
 - NIIF 8
- Provisiones, pasivos y activos contingentes.
 - NICSP 19
 - NIC 37
- Información a revelar sobre partes relacionadas.
 - NICSP 20
 - NIC 24



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Comparación con las IFRS

- Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo.
 - NICSP 21
 - NIC 36
- Revelación de información financiera sobre el sector Gobierno Central.
 - NICSP 22
- Ingresos de transacciones sin contraprestación (Impuestos y transferencias).
 - NICSP 23
- Presentación de información del presupuesto en los estados financieros.
 - NICSP 24
- Beneficios a los empleados.
 - NICSP 25
- Deterioro del valor de activos generadores de efectivo.
 - NICSP 26
 - NIC 36
- Agricultura.
 - NICSP 27
 - NIC 41
- Instrumentos Financieros - Presentación.
 - NICSP 28
 - NIC 32
- Instrumentos Financieros: reconocimiento y medición.
 - NICSP 29
 - NIC 39
- Instrumentos Financieros: revelaciones.
 - NICSP 30
 - NIC 39
- Información Financiera de los intereses en negocios conjuntos.
 - NICSP 31
- Bienes intangibles
 - NICSP 32
 - NIC 37



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Características

- Similitud con las NIIF
- Sesgo anglosajón.



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Chile
Comisión Nacional
de Acreditación

Objetivos

- Lenguaje común.
- Practicas uniformes.
- Comparabilidad.
- Reporting.
- **Mejorar comparabilidad**
- **Mejorar calidad de la información.**



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



¿Cómo se mide la calidad de una norma de contabilidad?



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



¿Medición de la calidad de las normas?

- Subjetividades
- Opcionalidades
- Grados de exigencia de los criterios normativos



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Subjetividades

- Ejemplos:
 - **Probable** que la entidad reciba beneficios económicos o potenciales servicios asociados al activo NICSP 16
 - **Estimación inicial** de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento NICSP 17
 - **Valor en uso** de un activo generador de efectivo NICSP 26.
 - **Cuando resulte probable** que la tasa de descuento, utilizada al calcular el **valor en uso** del activo, vaya a verse afectada por el incremento en esas tasas de mercado NICSP 26.
 - Puede hacerse una **estimación fiable** del valor de la obligación. NICSP 19



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Opcionalidades

- Ejemplos

Criterios valorativos de PPE (NICSP 17)

Criterios valorativos de Intangibles. (NICSP 31)

Presentación de Flujos de Efectivo (NICSP 2)

Contabilización de la revalorización de las PPE (NICSP 17)

Métodos de determinación de valor de uso (NICSP 21)



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Grado de exigencia de los criterios normativos

Grado de exigencia normativo

Prohibido

Recomendado

Permitido

Obligatorio



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



¿Es posible la **earnings management** “administración del resultado” con las normas internacionales de contabilidad para el sector público?



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Concepto

Laínez y Callao (1999)

señalaron que “La earnings management era la que aprovechaba las posibilidades que ofrecían las normas (opcionalidad, subjetividad y vacíos de regulación) para presenta estados financieros que reflejan la imagen deseada y no necesariamente la que en realidad era...”

Posteriormente, hicieron una reflexión que resumía el conflicto, en ella afirmaron que “La earnings management se encontraba entre el camino de las prácticas verdaderamente correctas y éticas y la legalidad o fraude, donde estipulaban que era difícil delimitar dónde acababa la ética y dónde comenzaba la creatividad, así como dónde terminaba esta última y empezaba el fraude...”



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Concepto

Amant y Blake (1999)

Reconocieron este efecto como un “Proceso mediante el cual los contadores utilizaban el conocimiento de las normas para manipular las cifras incluidas en las cuentas de la empresa...”

García (2000)

“La contabilidad es una disciplina que deriva de la economía, que teniendo un cuerpo conceptual propio mide las transformaciones de recursos que se producen con los hechos económicos, bajo la regla de la dualidad económica...”



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio

Chile
Comisión Nacional
de Acreditación

Motivaciones para administrar el resultado



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Motivaciones que originan la Contabilidad Creativa

Dentro de estas motivaciones se destacan las conceptualizaciones de los siguientes autores

Entre ellos destacamos a O. Amat y J. Blake (1996, pág. 18), estos autores, manifiestan la existencia de diversos motivos que pueden conllevar a la manipulación de las cuentas como son la estabilización de los ingresos, ayudar a mantener o inflar el precio de las acciones, retrasar la llegada de información al mercado, etc

En cambio, para H.M. Naser (1993, pág. 62 y ss.), las causas pueden estar en la pobreza en los órganos de administración, la distorsión de la información, la presión de los inversores o, lo que él considera su motivo esencial, la flexibilidad de la norma contable.



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Motivaciones que originan la Administración de Resultado.

Dentro de estas motivaciones se destacan las conceptualizaciones de los siguientes autores

Por otro lado, J. Monterrey (1997, pág. 7 y ss.) presenta las razones realizando una clasificación en tres grupos. Así pues, distingue entre aquéllas que tienen incentivos para elevar la cifra de resultados o, simplemente alisarlos manteniéndolos estables o, por el contrario, reducirlos. Dentro del primero se encuentran las firmas en las que la dirección está sujeta a planes de remuneración basados en resultados como también, cuando existe un elevado nivel de endeudamiento o la necesidad de intentar mejorar artificialmente los resultados, cuando éstos son efectivamente desfavorables



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio

Chile
Comisión Nacional
de Acreditación

Razones que potencian la administración del resultado en organismos públicos.



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Razones que potencian las prácticas de Contabilidad creativa:

- ❖ Incentivos para elevar las cifras de resultados:
 - Elevado nivel de endeudamiento.
 - Mejora artificial del nivel de resultados cuando estos son efectivamente desfavorables.

- ❖ Incentivos para alisar el nivel de resultados:
 - Disminución del nivel de riesgo como consecuencia de mantener estable el nivel de resultados.

- ❖ Incentivos para disminuir las cifras de resultados:
 - Servicios cuyos resultados favorables abultados podrían conllevar riesgo político.
 - Cambio de la Dirección como consecuencia de una operación limpia.
 - Ocultar grandes beneficios.



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Comisión Nacional
de Acreditación

Posibilidades de administración del resultado

Reconocimiento

Valorización

Exposición

Opcionalidades

Subjetividades

Opcionalidades

Subjetividades

Opcionalidades

Subjetividades



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Comisión Nacional de Acreditación

El problema



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Resultados de algunos estudios

- Morales y Hollander (2007) Revista Panorama socioeconómico.

Tabla 3: Resumen de las posibilidades creativas observadas en la norma chilena

Cuenta de origen	N° de Posibilidades	Porcentaje (%)	Tipo de posibilidad creativa	N° de Posibilidades	Porcentaje (%)
Activos	27	50	Subjetividad	40	74
Pasivos	8	15	Opcionalidad	11	20
Resultado	2	4	Subjetividad y Opcionalidad	3	6
Otros	17	31			



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Tabla 2: Resumen de las posibilidades creativas descubiertas en la norma chilena

Área	Partida que impacta	BT asociados	N° de posibilidad creativas
Activos	Cuentas por cobrar	N° 21	3
	Activo fijo	N° 22, 31, 33, 49 y 54	12
	Inversiones e instrumentos financieros	N° 32, 51, 57, 59, 72	9
	Intangibles	N° 28, 55	3
Pasivos	Cuentas por pagar	N° 21	2
	Impuestos diferidos	N° 60, 69	2
	Provisiones de vacaciones del personal	N° 48	2
	Provisiones por indemnizaciones por años de servicios	N° 8	2
Otras áreas contables	Corrección monetaria y diferencia de tipo de cambio	N° 3, 13, 48	3
	Estados financieros interinos y flujos de efectivo	N° 36, 50	4
	Contabilidad de contingencias y exposición de notas contables	N° 6	2
	Ítems extraordinarios	N° 14	1
	Tratamiento de cambios contable	N° 15	1
	Adquisición y enajenación de transacciones con bienes no monetarios	N° 34	1
	Contratos de construcción y concesiones de obras públicas	N° 39, 67	2
	Reconocimiento de ingresos por venta de bienes y prestación de servicio	N° 70	2
	Tratamiento contable en forestales	N° 12	3
	TOTAL		



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío

Acreditada por 5 años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Chile
Comisión Nacional de Acreditación

- Hollander y Morales Rev. Contabilidad y Auditoría.

Subjetividades	23	37%
Opcionalidades	32	51%
Subjetividades y Opcionalidades	8	12%



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Comisión Nacional de Acreditación

- Fuentes (2006) Modelo de contabilidad publica internacional del IFAC: Análisis de la armonización formal.

	Numero
Elementos de Información	169
Elementos de valorización	49



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio



Conclusiones

- Orientación informativas.
- Alta rigidez normativa.
- Presencia de subjetividades.
- Bajo nivel de opcionalidades.
- Alta calidad armonizadora.



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
La Universidad de la Región del Bío-Bío

Acreditada por **5** años
2009/2014

- Gestión Institucional
- Docencia de Pregrado
- Investigación
- Vinculación con el Medio

