



**“INFORMACIÓN FINANCIERA Y RENDICIÓN DE CUENTAS:
ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN PRESENTADA EN EL
ESTADO DE SITUACIÓN PRESUPUESTARIA, BAJO NICSP
EN CHILE”**

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN CONTABILIDAD

Alumno: Sebastián Ignacio Suzarte Gálvez

Profesor Guía: Adriana Cabello Cerna

Santiago, noviembre de 2021

AGRADECIMIENTOS

A padre y madre, a los hermanos de ella y a mis hermanos.

A mis amigos todos.

Gracias por las palabras y abrazos de aliento.

RESUMEN EJECUTIVO

ABSTRACT

El presupuesto público es importante para los organismos e instituciones públicas, ya que permite la ejecución de los planes y programas gubernamentales definidos y a través de los cuales se satisfacen demandas de la ciudadanía mediante la provisión de bienes o prestación de servicios, y sobre los cuales estas entidades tienen la obligación de rendir cuentas. En ese sentido, como parte de este proceso de rendición de cuentas, es a través del proceso de adopción indirecta a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), que los organismos e instituciones públicas se encuentran obligados a presentar, de forma anual, sus estados financieros de conformidad a lo establecido en la Resolución CGR N° 16, de 2015, los cuales tienen por objeto generar información financiera que sea de utilidad para los usuarios de la información financiera, a efectos de toma de decisiones y rendición de cuentas.

Así entonces, el objetivo de esta investigación consiste en determinar si la información revelada en el Estado de Situación Presupuestaria permite cumplir con el objetivo de rendición de cuentas que deben proporcionar los estados financieros, de acuerdo a lo establecido en la Resolución CGR N° 16, de 2015, de la Contraloría General de la República de Chile, que contiene la Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación, como, asimismo, lo requerido en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y su marco conceptual.

Esta investigación es de tipo cualitativa de tipo descriptiva, y considera la comparación entre las exigencias contenidas en la NICSP 24 respecto de lo adoptado en la normativa contable nacional, en relación con la información presupuestaria. Asimismo, para una muestra de servicios públicos se ha efectuado una validación de las revelaciones contenidas en los estados financieros correspondientes al periodo 2020, con el objeto de determinar el cumplimiento de los requerimientos de presentación y revelación de información presupuestaria. Finalmente, para determinar el cumplimiento de la presentación y revelación presupuestaria y la relación con el concepto de rendición de cuentas, se han efectuado revisiones tendientes a determinar el cumplimiento sobre los pilares de información o transparencia, justificación y sanción.

Como resultado de la investigación, se ha identificado que, si bien, la normativa contable nacional aborda en gran medida los requerimientos de revelación y presentación de la información presupuestaria, existen aspectos que no son contenidos en la Resolución CGR N° 16, de 2015, tales como la exigencia de revelar las explicaciones por las variaciones ocurridas entre presupuesto inicial y el final, así como también, se constató la ausencia de revelación de información presupuestaria adicional, que incluya el logro de los objetivos, o bien, una referencia a otros documentos que si se pronuncien sobre esta materias, tal como podría ocurrir con el Balance de Gestión Integral.

Lo anterior, implica que la normativa contable nacional no cumple con la definición que diversos autores han sostenido sobre rendición de cuentas, por cuanto se advierte que, la información presupuestaria es presentada en los estados financieros como datos, sin aportar otros antecedentes que permitan a los usuarios de la información financiera evaluar aspectos tales como los gastos, eficiencia y calidad de los servicios prestados; el origen y la aplicación de los recursos; la capacidad de proporcionar bienes y servicios según los objetivos de la entidad; y, evaluar si los ingresos han sido suficientes para financiar los bienes y servicios proporcionados, afectando por tanto el pilar de justificación.

TABLA DE CONTENIDOS

ÍNDICE DE TABLAS.....	8
ÍNDICE DE IMÁGENES.....	9
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN.....	10
1. Descripción del problema	10
2. Objetivos.....	11
2.1. Objetivo General.....	11
2.2. Objetivos Específicos	12
3. Preguntas de investigación.....	12
4. Justificación	13
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO.....	15
1. Antecedentes generales.....	15
1.1. Federación Internacional de Contadores.....	15
1.2. Entidad responsable del desarrollo y publicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.....	16
1.2.1. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, IPSASB.....	16
1.2.2. Comité de Interés Público y el debido proceso del IPSASB.....	17
2. Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.....	18
2.1. Emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público	18
2.2. El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público.....	22
2.2.1. Relación entre el Marco Conceptual y las NICSP	23
2.2.2. Aplicación del Marco Conceptual	23
2.2.3. Informes Financieros para Propósitos Generales	24
2.2.4. Objetivos y usuarios de la información financiera	25
2.2.5. Rendición de cuentas y Toma de Decisiones.....	25
2.2.6. Características de la información financiera.....	26
3. Convergencia internacional a las NICSP.....	26
4. Sistema de administración financiera del Estado de Chile.....	28
4.1. Sistema Presupuestario.....	29
4.2. Régimen de recaudación, pago y reintegro (Administración de fondos).....	31
4.3. Crédito público.....	32
4.4. Sistema de control financiero	32
4.5. Sistema de contabilidad gubernamental.....	33
5. Ciclo presupuestario	34
5.1. Etapas del ciclo presupuestario.....	35
5.1.1. Formulación del presupuesto.	35
5.1.2. Discusión del presupuesto.....	35
5.1.3. Ejecución del presupuesto público	36
5.1.4. Control del presupuesto público	36
5.2. Principios presupuestarios.....	37

5.2.1. Principio de legalidad del gasto público.....	37
5.2.2. Principio de equilibrio presupuestario.....	40
6. Clasificador presupuestario	40
7. Balance de Gestión Integral	43
8. Contabilidad Pública en Chile.....	45
8.1. Convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en Chile.....	45
8.2. Resolución N° 16, de 2015 de la Contraloría General de la República.....	48
8.2.1. Marco Conceptual.....	49
8.2.2. Normativa Específica.....	62
8.2.3. Plan de cuentas del Sector Público.....	64
8.2.4. Estados Financieros	66
8.2.4.1. Balance General.....	67
8.2.4.2. Estado de Resultados.....	68
8.2.4.3. Estado de Situación Presupuestaria.....	68
8.2.4.4. Estado de Flujos de Efectivo	69
8.2.4.5. Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.....	72
8.2.5. Otros capítulos de la Resolución CGR N° 16, de 2015.....	73
9. Integración contable presupuestaria.....	73
10. Estado de Situación Presupuestaria.....	75
10.1. Instrucciones anuales para la emisión de los estados financieros	76
10.2. Instrucciones relacionadas con el Estado de Situación Presupuestaria	78
11. NICSP 24 - Presentación del Presupuesto en los Estados Financieros	79
11.1. Revelaciones en los estados financieros.....	83
11.1.1. Comparación entre presupuesto aprobado y realización	83
11.1.2. Cambios entre presupuesto inicial y final	84
11.1.3. Revelaciones en las notas a los estados financieros	86
11.1.4. Conciliación de los importes realizados según una base comparable y los importes realizados en los estados financieros.....	87
12. Rendición de Cuentas	89
12.1. Concepto	89
12.2. Rendición de Cuentas y transparencia de la información	94
12.3. Rendición de Cuentas e información financiera y no financiera.....	100
CAPÍTULO III. ALCANCE Y METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	104
1. Alcance de la investigación y selección de la muestra.....	104
2. Metodología de la investigación	106
2.1. Recopilación y sistematización de la información	106
2.2. Elaboración y validación de los instrumentos.....	107
2.3. Análisis y discusión de los resultados	109
2.4. Elaboración de las conclusiones	109
CAPÍTULO IV. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN	110
1. Cumplimiento de los requerimientos de la NICSP 24 en la normativa contable nacional.....	110
1.1. Presentación e información a revelar	112

1.2. Nivel de agregación	114
1.2.1. Sobre el nivel de agregación de la información presupuestaria	115
1.2.2. Sobre la referencia a otra información presupuestaria adicional.....	115
1.3. Cambios del presupuesto inicial al final.....	117
1.4. Base comparable.....	118
1.5. Presupuestos plurianuales	120
1.6. Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance ..	121
1.7. Conciliación entre el presupuesto y los estados financieros	124
1.8. Revelación de información comparativa con respecto al periodo anterior	124
1.9. Resumen de la revisión practicada.....	125
2. Revelaciones del presupuesto público en los estados financieros.....	126
2.1. Sobre el cumplimiento de revelaciones exigidas en la normativa contable nacional ...	126
2.1.1. Requerimientos de presentación Estado de Situación Presupuestaria contenidos en la Resolución CGR N° 16, de 2015	127
2.1.2. Requerimientos de presentación y revelación de información presupuestaria contenidos en el Oficio N° E72639, de 2021	128
2.2. Revelaciones requeridas por la NICSP 24 y no exigidas por la normativa contable nacional	134
3. Transparencia, justificación y rendición de cuentas	138
3.1. Answerability.....	138
a) Información y transparencia	138
b) Justificación	140
3.2. Enforcement (sanción).....	142
CAPÍTULO V: CONCLUSIONES.....	145
REFERENCIAS	149
ANEXOS.....	156

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla N° 1: Descripción Consejos de Normas relacionados con IFAC	16
Tabla N° 2: NICSP vigentes al 1 de enero de 2021 publicadas por IFAC	20
Tabla N° 3: Clasificación institucional. Partidas y capítulos de la Ley de Presupuestos 2020	42
Tabla N° 4: Clasificación presupuestaria por objeto o naturaleza	43
Tabla N° 5: Normativas específicas Resolución CGR N° 16, de 2015.....	63
Tabla N° 6: Instrucciones para el cierre, apertura y elaboración de estados financieros	77
Tabla N° 7: Variantes de la rendición de cuentas.....	93
Tabla N° 8: Necesidades de información destinatarios de prestaciones y servicios públicos y suministradores de recursos.....	103
Tabla N° 9: Partidas Ley de Presupuesto con aumento en sus ingresos.....	105
Tabla N° 10: Entidades que componen la partida 21 de la Ley de Presupuestos para el Sector Público 2020.....	106
Tabla N° 11. Antecedentes sobre la solicitud de información a través del Portal de transparencia.....	108
Tabla N° 12: Identificación de servicios y su URL para la descarga de Balances de Gestión Integral analizados.....	108
Tabla N° 13. Normativa y otras instrucciones analizadas	111
Tabla N° 14: Requerimientos NICSP 24 no considerados por la normativa contable nacional	125
Tabla N° 15: Grupos de entidades con un programa presupuestario aprobado	129
Tabla N° 16: Grupos de entidades con más de un programa presupuestario aprobado	129
Tabla N° 17: Revelaciones Nota N° 1. Naturaleza de la operación.....	131
Tabla N° 18: Cumplimiento revelaciones sobre diferencias entre presupuesto aprobado y devengado.....	134
Tabla N° 19: Requerimientos NICSP 24 no contenidos o contenidos parcialmente en la normativa contable nacional	135
Tabla N° 20: Revelación diferencias entre presupuesto aprobado inicial y final	136
Tabla N° 21: Resumen URL de servicios públicos para publicación de estados financieros	139
Tabla N° 22: Resumen publicación estados financieros	140
Tabla N° 23. Suscripción funcionarios responsables de los estados financieros.....	143

ÍNDICE DE IMÁGENES

Ilustración N° 1: Procesos sistema de administración financiera del Estado de Chile.	29
Ilustración N° 2: Calendario implementación NICSP en Chile.....	48
Ilustración N° 3: Integración contable y presupuestaria.....	74

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

1. Descripción del problema

La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público realizada en Chile, consistió en un proceso de adopción indirecta, el cual concluyó con la emisión, por parte de la Contraloría General de la República de la Resolución CGR N° 16, de 2015, la cual contiene los requerimientos establecidos en las NICSP. Así entonces, y de acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual contenido en la referida Resolución, la información financiera que generen los organismos e instituciones públicas tiene por objeto ser de utilidad para los usuarios a efectos de toma de decisiones y rendición de cuentas.

Sobre rendición de cuentas, Burneo (2007, p. 65), ha definido este concepto como *“una obligación de parte de un individuo o grupo, el cual tiene que revelar, explicar y dar justificación de las responsabilidades que le han sido otorgadas...”*. Por su parte, los autores, Schedler (2008) y Peruzzotti (2008), entre otros, han sostenido que la rendición de cuentas se sostiene en tres pilares: información o transparencia, justificación y sanción.

En Chile, al 31 de diciembre de 2020, los servicios del Sector Público cumplen su cuarto periodo contable generando información y reportes financieros bajo las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP). La adopción de estas normas contables, contenidas en la Resolución CGR N° 16, de 2015, tiene por objeto, generar información que apoye al proceso de toma de decisiones, además de contribuir a la transparencia y rendición de cuentas.

En ese contexto, los recursos públicos autorizados a través de la Ley de Presupuestos del Sector Público año 2020, y que han sido percibidos y ejecutados por las distintas reparticiones que conforman el Sector Público, y que se encuentran enlistadas en el artículo 2° del Decreto con Fuerza de Ley N° 1.263, de 1975, Orgánico de Administración Financiera del Estado, se encuentran sujetos a la obligación de rendir cuentas respecto del uso de estos.

Como parte de este proceso, las normas contables vigentes consideran, entre otros, un estado financiero denominado Estado de Situación Presupuestaria, a través del cual, la administración informa sobre la ejecución del presupuesto, tanto de los recursos transferidos, como del uso de estos a través de la implementación de planes y programas gubernamentales dirigidos a satisfacer las demandas de la ciudadanía.

Así entonces, revisada la literatura relacionada con la materia investigada, no se advierten documentos que aborden, por una parte, el cumplimiento de los requerimientos establecidos en la NICSP 24, sobre Información Presupuestaria, como, asimismo, la relación entre la información presupuestaria presentada en los estados financieros y el cumplimiento de la obligación de rendir cuenta sobre estas asignaciones presupuestarias.

En ese sentido, y considerando, por una parte, la relevancia del presupuesto público asignado a las entidades e instituciones públicas y su correspondiente ejecución, y por otra, las particularidades del proceso de adopción de las NICSP en Chile, es probable que, la normativa que contiene el marco regulatorio contable no aborde en su totalidad las exigencias de presentación de la información presupuestaria contenidas en la NICSP 24, aspecto que podría incidir negativamente en la calidad de la información presentada en los estados financieros, afectando por tanto, el cumplimiento del objetivo de la información financiera relacionado con rendición de cuentas.

2. Objetivos

2.1. Objetivo General

Considerando la importancia del presupuesto público para el funcionamiento y otorgamiento de bienes y prestaciones a la ciudadanía por parte de las entidades públicas, el objetivo de esta investigación consiste en determinar si la información revelada en el Estado de Situación Presupuestaria permite cumplir con el objetivo de rendición de cuentas que deben proporcionar los estados financieros, de acuerdo a lo establecido en la Resolución CGR N° 16, de 2015, de la Contraloría General de la República de Chile, que contiene la Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación, como, asimismo, lo requerido en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y su marco conceptual.

2.2. Objetivos Específicos

Para dar cumplimiento al objetivo general planteado, se han definido los siguientes objetivos específicos:

1. Determinar si la normativa contable nacional permite presentar y revelar información relacionada con el presupuesto aprobado por el que se tiene la obligación pública de rendir cuentas: presupuesto inicial y final, presupuesto ejecutado según una base comparable y, por medio de una nota a los estados financieros, una explicación de las diferencias materiales en entre el presupuesto aprobado y su ejecución y otros requerimientos de la NICSP 24.

2. Identificar si los estados financieros publicados correspondientes al periodo 2020 cumplen con lo dispuesto en la Resolución CGR N° 16, de 2015 y las instrucciones impartidas por la Contraloría General de la República, sobre los estados financieros preparados y presentados para una muestra de servicios públicos.

3. Determinar si la información presupuestaria presentada en los estados financieros de las entidades seleccionadas como muestra cumplen con el concepto de información o transparencia, justificación y sanción, que permitan servir como instrumento de apoyo a la rendición de cuentas.

3. Preguntas de investigación

En relación con los objetivos específicos definidos en esta investigación, se han planteado las siguientes preguntas de investigación:

¿Cumple la normativa contable nacional con los requerimientos establecidos en la NICSP 24, en relación con la presentación de la información relacionada con el presupuesto público aprobado?

¿Los estados financieros analizados cumplen con la normativa contable e instrucciones aplicables para la preparación y presentación de los estados financieros?

¿Cumplen las entidades públicas con los conceptos de información o transparencia, justificación y sanción en la preparación y presentación de la información presupuestaria en los estados financieros para el periodo 2020, permitiendo que estos sirvan como instrumento de apoyo a la rendición de cuentas?

4. Justificación

La ejecución del Presupuesto Público corresponde a una de las etapas del ciclo presupuestario vigente en la Administración Financiera del Estado. En esta fase, los servicios e instituciones públicas perciben de forma periódica recursos que, a su vez, son invertidos en función de los gastos que hayan sido aprobados por la respectiva Ley de Presupuestos y modificaciones y tienen por objeto satisfacer las demandas de bienes y prestación de servicios a la ciudadanía, en cumplimiento a su mandato constitucional y, por consiguiente, a los objetivos estratégicos que se hayan formulado para estos efectos los distintos servicios y dependencias públicas.

Esta etapa presupuestaria se extiende por un año calendario y se encuentra sometida a la obligación de informar y publicar periódicamente sobre el estado de avance de su gestión.

Una de estas obligaciones se encuentra contenida en la Resolución N° 16, de 2015, de la Contraloría General de la República, que Aprueba la Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación, y cuyo texto contiene la adopción indirecta de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), publicadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), a través del Consejo de Normas a través del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB). En este cuerpo normativo, se exige la confección y publicación de forma anual, de un compendio de estados financieros que tienen como propósito, el generar información útil para la toma de decisiones y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados (Resolución CGR N° 16, 2015).

Uno de estos estados financieros corresponde al Estado de Situación Presupuestaria, a través del cual, las entidades e instituciones públicas informan sobre el resultado en la ejecución del presupuesto que se les ha autorizado. Este estado contable, de acuerdo a la normativa vigente, debe ser elaborado considerando la ejecución del presupuesto en términos de devengado y efectivo, dando cumplimiento con ello, al principio contable de Imputación Presupuestaria, el que, a su vez, se relaciona con el proceso de integración contable presupuestario, que consiste en reconocer financieramente la gestión del presupuesto, aplicando para ello, el principio del devengado, respecto de los ingresos que perciba, como de los gastos en los que incurra.

A partir de lo anterior, y considerando la relevancia del presupuesto público y su ejecución por parte de las entidades, como, asimismo, la obligación de los organismos e instituciones públicas de rendir cuenta sobre estos recursos, surge la necesidad de determinar si las exigencias en materia de presentación y revelación de la información presupuestaria en los estados financieros permiten generar información que satisfaga a los usuarios de la información financiera para efectos de rendición de cuentas, por cuanto, esta información podría no ser relevante para los distintos usuarios, situación que afectaría los objetivos que persiguen estos reportes financieros, y que fundamentan la adopción de las Normas Internacionales de Información de Información Financiera para el Sector Público, en específico, la rendición de cuentas.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

1. Antecedentes generales

1.1. Federación Internacional de Contadores

La Federación Internacional de Contadores (IFAC, por su sigla en inglés), es la entidad que reúne 180 organizaciones pertenecientes a 130 países y tiene como propósito, junto con sus organizaciones miembros, el servir al interés público mejorando la relevancia, reputación y valor de la profesión contable global (International Federation of Accountants, 2021). Esta organización internacional se relaciona con cuatro juntas o consejos internacionales independientes, para lo cual la IFAC facilita las estructuras y los procesos que respaldan el funcionamiento de estos consejos normativos. El apoyo de la IFAC incluye recursos financieros, de capital humano, de instalaciones y administrativos, así como apoyo a lo largo del proceso de nominación y selección de sus miembros que conforman el consejo (International Standard-Setting Boards, 2021).

Estos cuatro consejos corresponden al Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento –IAASB-, Consejo de Educación en Contabilidad –IAESB-, Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores –IESBA- y el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público –IPSASB- (Ablan, B. y Nayibe, C., 2013, p. 223) a través de los cuales se emiten pronunciamientos y normas relacionadas con diferentes campos de estudio de la profesión contable, los que se describen brevemente en la Tabla N° 1.

Tabla N° 1: Descripción Consejos de Normas relacionados con IFAC.

ENTIDAD	DESCRIPCIÓN
Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento –IAASB-	Establece normas de alta calidad para auditoría, control de calidad, revisión, otras garantías y servicios relacionados, facilitando la convergencia de normas internacionales y nacionales.
Consejo de Educación en Contabilidad – IAESB-	Emite normas que detallan los principios que deben seguir las organizaciones profesionales de contabilidad para construir una profesión contable nacional que sea plenamente capaz de satisfacer las complejas demandas que las economías y las sociedades le imponen.
Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores – IESBA-	Establece y emite pronunciamientos y estándares éticos para contadores profesionales en todo el mundo, entre los cuales se incluye el <i>Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales</i> .
Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público –IPSASB-	Desarrolla normas y guías contables para uso de entidades del sector público.

Fuente: Elaboración propia a partir de la visita al sitio web <https://www.international-standards.org/>

1.2. Entidad responsable del desarrollo y publicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

1.2.1. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, IPSASB

Como se mencionó anteriormente, uno de los cuatro consejos independientes de normas del IFAC corresponde al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, IPSASB, por sus siglas en inglés. Este organismo tiene por objeto el desarrollo de normas y guías contables, teniendo como objetivo estratégico el de fortalecer la gestión de las finanzas públicas a nivel mundial mediante la adopción cada vez mayor de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP, o IPSAS, por sus siglas en inglés) basadas en valores devengados a través de dos principales áreas definidas en el plan de trabajo 2019-2023 de ese organismo (International Public Sector Accounting Standards Board, 2021a).

“(1) desarrollo y mantención de NICSP y otras guías de información financiera para el sector público, y

(2) sensibilizar sobre las NICSP y los beneficios de la adopción en valores devengados.”

Este Consejo se encuentra conformado por 19 miembros, todos pertenecientes a la IFAC, los que son nombrados por la junta de la IFAC a partir de la recomendación efectuada por el Comité de Notificación de este organismo (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2020, p. 6).

Autores como Mejía et al., 2006, han señalado que el IPSASB dirige sus esfuerzos “al interés general con orientación de sectores sociales”, propendiendo a que el usuario tenga acceso a la información financiera pública y con ello, se permita ejercer el control social a la gestión del gobernante (Velásquez, O. D. y Pérez, M. J., 2018, p. 25).

1.2.2. Comité de Interés Público y el debido proceso del IPSASB

Como entidad responsable de la emisión del marco normativo que regula la información financiera del sector público, el IPSASB cuenta con un comité denominado *Public Interest Committee*, PIC, el cual es el organismo encargado supervisar al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, y garantiza que este atienda el interés público en sus actividades de establecimiento de normas.

Este comité se encuentra conformado por cuatro miembros provenientes del Banco Mundial, Fondo Monetario Internacional –FMI-, Organización Internacional de la Entidad Fiscalizadora Superior –INTOSAI-, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE-; y sus funciones de supervisión que desempeña las realiza a partir de tres pilares: debido proceso, citas calificadas e inclusivas, y estándares relevantes y oportunos (Organización para la Economía, Cooperación y Desarrollo Económicos, 2021).

En lo que respecta al cumplimiento del debido proceso en el desarrollo de nuevas normas contables, el IPSASB se rige por lo dispuesto en el documento *Debido proceso y procedimientos de trabajo*, publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, vigente y aplicable desde junio de 2016.

Este documento se estructura abordando diferentes aspectos, todos relacionados con procedimientos a seguir por el IPSASB en el proceso de desarrollo de normas, actualizaciones y retirada de estas. Entre estos tópicos, se ha definido procedimientos relacionados con la identificación y priorización de proyectos, inicio de los proyectos,

desarrollo de propuestas de normas internacionales, exposición pública, consideración de los comentarios de los encuestados sobre un borrador de exposición, interacción con el Grupo Consultivo del IPSASB, cuestiones de procedimiento, aprobación de una norma internacional y consideración de la necesidad de reexposición y derogación de una norma internacional (International Public Sector Accounting Standards Board, 2021b).

Entre las particularidades del debido proceso establecido por el IPSASB, se advierte que la elaboración de normas contables implica el proporcionar a los distintos interesados, el borrador de cada una de las normas con el objeto de plantear sus aportes y diferencias de la revisión del documento, por lo que, las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público son publicadas una vez que se ha dado cumplimiento a todos los procedimientos abordados, los que incluyen, el análisis de los comentarios recibidos del borrador y las respectivas deliberaciones efectuadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2020, pp. 7-8).

2. Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

Las NICSP juegan un rol importante en el ámbito internacional, por cuanto es a través de estas normas que se persigue generar información comparable entre países, así como incrementar la transparencia y disminuir la corrupción en la presentación de información financiera que no represente la realidad (Cardinale-Lagomarsino, L., 2016, p. 19).

2.1. Emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

Las Normas Internacionales de Información Financiera del Sector Público –NICSP- han sido desarrolladas y emitidas desde 1997 en primera instancia, por el *IFAC Public Sector Committee*, y actualmente, por su sucesor, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, IPSASB. Así entonces, el desarrollo de las NICSP tiene sus orígenes en la profesión contable como una manera para mejorar la transparencia y la rendición de cuenta de los gobiernos y sus agencias mediante el mejoramiento y la estandarización de la información financiera (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2020, p. 3).

Estas normas establecen dos bases para el registro contable de transacciones y la generación de información financiera para fines generales: registro de flujo de efectivo y el devengado. La contabilidad en base caja o efectivo se concentra en el registro de cobros y pagos en efectivo, y es relativamente sencilla. Pero esta sencillez tiene un precio: la contabilidad en base caja no proporciona información esencial sobre las transacciones si no son en efectivo y sobre los saldos de activos y pasivos (Khan, L. y Mayes, S., 2009, p. 6).

Sobre el método de devengado, para Sour (2011, p. 40), este corresponde a una metodología contable en que las transacciones se reconocen en el momento en que ocurren los eventos económicos subyacentes, independientemente del momento en que se efectúen los correspondientes cobros y pagos en efectivo. Agrega la autora citando a Fuertes (2008), que el IPSASB reconoce que los gobiernos tienen el derecho de establecer sus propias directrices y normas contables para la presentación de sus estados financieros. Sin embargo, el IPSASB abiertamente promueve la adopción del sistema de registro contable devengado como el mejor mecanismo para obtener información más fiable que permita guiar la toma de decisiones de los funcionarios públicos.

Autores como Sánchez y Pincay (2013, p. 20) han citado en sus artículos como descripción del devengado lo expuesto por Assum Cima (1977) como la relación entre el sentido económico de la contabilidad y la eliminación simplista de la caja.

De acuerdo con lo señalado por González-González, Luna-Altamirano y Machuca-Bravo (2020, p 135), la base del principio del devengo es la idea de implementación del concepto de comparabilidad, señalando sobre este término que:

“...se relaciona con el reconocimiento de ingresos y gastos, en donde este último es reconocido en los documentos contables en el momento en que surgen, no en el momento de su pago o la recepción de fondos. Por lo tanto, en el balance se reflejan las cuentas surgidas por cobrar y por pagar, mientras que, los ingresos declarados se presentan tanto en forma monetaria y no monetaria.”

En Latinoamérica, y de acuerdo con lo expuesto por Sánchez y Pincay (2013, p. 22) los países que aplicaban el método del devengado corresponden a Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Perú, República Dominicana y Uruguay; mientras que, países como Honduras, utilizan la base de flujo de caja modificado y Paraguay en base real del percibido.

Por su parte, de acuerdo a un estudio realizado por EY por encargo del Banco Interamericano de Desarrollo, se ha concluido que respecto de los países Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay y Nicaragua, algunos de estos todavía operan con un sistema de base de efectivo modificado, y otros ya han logrado un estado avanzado de implementación de las NICSP, o bien, se encuentran en proceso de transición señalado en la NICSP 33 (Banco Interamericano de Desarrollo, 2017, pp. 2-3).

Al 1 de enero de 2020 se encuentran vigentes 42 Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público en base a devengado y una norma relacionada con la base contable de efectivo, las que se detallan en la tabla N° 2. Aquellas NICSP en base a devengo, es decir, desde los números 1 a 42, han sido desarrolladas a partir de las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF o bien, de una Norma Internacional de Contabilidad, NIC (IFRS e IAS, por sus siglas en inglés, respectivamente), emanadas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés), las cuales han sido ajustadas de conformidad a las particularidades propios del sector público. Sin perjuicio de lo anterior, las NICSP números 22, 23, 24 y 42, no están basadas en alguna norma, por cuanto son exclusivas del sector público (Galvis, J., 2016, p. 16).

Tabla N° 2: NICSP vigentes al 1 de enero de 2021 publicadas por IFAC.

NICSP	PRONUNCIAMIENTO	ESTADO	BASADA EN
1	Presentación de los estados financieros	Vigente	NIC 1
2	Estados de flujos de efectivo	Vigente	NIC 7
3	Políticas de contabilidad, cambios en estimados de contabilidad y errores	Vigente	NIC 8
4	Los efectos de las variaciones en las tasas de cambio	Vigente	NIC 21
5	Costos por préstamos	Vigente	NIC 23
6	Estados financieros consolidados y separados (Reemplazada por NICSP 34 y 35)	No Vigente	NIC 27
7	Inversiones en asociadas (Reemplazada por NICSP 36)	No Vigente	NIC 28
8	Intereses en negocios conjuntos (Reemplazada por NICSP 37)	No Vigente	NIC 31

NICSP	PRONUNCIAMIENTO	ESTADO	BASADA EN
9	Ingresos ordinarios provenientes de transacciones de intercambio	Vigente	NIC 18
10	Información financiera en economías hiperinflacionarias	Vigente	NIC 29
11	Contratos de construcción	Vigente	NIC 11
12	Inventarios	Vigente	NIC 2
13	Arrendamientos	Vigente	NIC 17
14	Eventos ocurridos después de la fecha de presentación de reporte	Vigente	NIC 10
15	Instrumentos financieros: revelación y presentación (Reemplazada por NICSP 28, 29 y 30)	No Vigente	NIC 32
16	Propiedad para inversión	Vigente	NIC 40
17	Propiedad, planta y equipo	Vigente	NIC 16
18	Información de segmentos	Vigente	NIC 14
19	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	Vigente	NIC 37
20	Revelaciones de partes relacionadas	Vigente	NIC 24
21	Deterioro de activos que no generan efectivo	Vigente	NIC 36
22	Revelación de información financiera acerca del sector general del gobierno	Vigente	-
23	Ingresos ordinarios provenientes de transacciones que no son de intercambio (Impuestos y transferencias)	Vigente	-
24	Presentación de información presupuestal contenida en los estados financieros	Vigente	-
25	Beneficios para empleados (Reemplazada por NICSP 39)	No Vigente	NIC 19
26	Deterioro de activos que generan efectivo	Vigente	NIC 36
27	Agricultura	Vigente	NIC 41
28	Instrumentos financieros: Presentación	Vigente	NIC 32
29	Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición	Vigente	NIC 39
30	Instrumentos financieros: Revelaciones	Vigente	NIIF 7
31	Activos intangibles	Vigente	NIC 38
32	Acuerdos de servicio de concesión: Otorgante	Vigente	CNIIF 12
33	Adopción por primera vez de las NICSP de base acumulación	Vigente	NIIF 1
34	Estados financieros separados	Vigente	NIC 27
35	Estados financieros consolidados	Vigente	NIIF 10
36	Inversiones en asociadas y negocios conjuntos	Vigente	NIC 28
37	Acuerdos conjuntos	Vigente	NIIF 11
38	Revelación de intereses en otras entidades	Vigente	NIIF 12
39	Beneficios para empleados	Vigente	NIC 19
40	Combinaciones en el sector público	Vigente	NIIF 3
41	Instrumentos financieros	Vigente	NIIF 9
42	Beneficios sociales	Vigente	-
-	NICSP: Información financiera según el principio de contabilidad de caja	Vigente	-

Fuente: Elaboración propia a partir de la revisión al documento *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, edition 2021*.

En ese sentido, los autores Bergmann y Labaronne (2013, p. 25) han planteado la necesidad de cuestionarse sobre la necesidad de normas diferentes y sobre el porqué no se podrían emplear las normas del sector privado emanadas por el IASB. Profundizan su análisis, mencionando que existen transacciones donde no se advierten diferencias entre los sectores públicos y privados, citando, a modo de ejemplo, aquellas referidas con instrumentos financieros o los contratos de arrendamiento. No obstante, lo anterior, los citados autores Bergmann y Labaronne (2013, p. 25) han advertido diferencias conceptuales y económicas que no deben ser ignoradas y por ello, fueron abordadas por el IPSASB, cuyas conclusiones se abordan en el documento *Preliminary Board View: The Preface to the Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Entre estas diferencias conceptuales, Bergmann y Labaronne (2013, p. 25) sostienen que son dos las características principales que emanan del citado documento:

“(1) Las entidades públicas no persiguen el lucro aun cuando parte de las transacciones se efectúan en los mercados, por lo que, estas transacciones no tienen una contraprestación, a modo de ejemplo, se puede citar la recaudación de impuestos, o bien, las transferencias de recursos entre distintas reparticiones públicas.

(2) El rol del presupuesto que, para el sector público es uno de los informes financieros más relevantes.”

2.2. El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público

Además de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público ha desarrollado el documento *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, en adelante, Marco Conceptual, el cual fue publicado por la IFAC en su primera versión en octubre de 2014, el que ha sido actualizado al año 2021, encontrándose este vigente para su aplicación y revisión.

Este documento, establece los conceptos que deben ser aplicados en el desarrollo de NICSP y las Guías Prácticas Recomendadas aplicables a la preparación y presentación de informes financieros con propósito general de las entidades del sector público (International Federation of Accountants, 2019). estructurándose en 8 capítulos, además del prólogo y el Apéndice A de Publicaciones del procedimiento a seguir para Marco Conceptual.

Los objetivos que plantea el Marco Conceptual trae consigo la definición de los elementos y características que debe tener la información financiera, parte esencial para el desarrollo y aplicación de los diferentes aspectos que se tratan de estandarizar (Urbano, J., 2014, p. 13).

2.2.1. Relación entre el Marco Conceptual y las NICSP

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público son desarrolladas por el IPSASB atendiendo a los principios, objetivos y características de la información financiera de los organismos públicos que adopten estas normas, y que se encuentran contenidas en el Marco Conceptual, a través del cual se puntualiza:

El Marco Conceptual no establece requerimientos normativos para la información financiera de las entidades públicas que adopten las NICSP, ni anula otros requerimientos de las NICSP o Guías de Prácticas Recomendadas. Los requerimientos normativos relativos al conocimiento, medición y presentación de las transacciones y otros sucesos y actividades sobre los que se informa en los Informes Financieros para Propósito General se especifican en las NICSP (International Federation of Accountants, 2019).

2.2.2. Aplicación del Marco Conceptual

El Marco Conceptual es aplicable a aquellas entidades del sector público que utilizan las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Para los propósitos de las NICSP, el sector público se refiere a los gobiernos nacionales, gobiernos regionales, pudiendo corresponder a estatales, provinciales y territoriales; gobiernos locales, entre los que se pueden citar pueblos y ciudades; y entidades

gubernamentales, tales como ministerios, departamentos, programas, consejos, comisiones y agencias gubernamentales, como otras relacionadas (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2020, p. 3).

2.2.3. Informes Financieros para Propósitos Generales

El Marco Conceptual, en su párrafo 1.4 (IFAC, 2019), define a los informes financieros para propósitos generales –IFPG- o estados financieros, que incluyen sus notas, como un componente central de la información financiera transparente de los gobiernos y otras entidades del sector público, que las apoyan y mejoran. Estos informes financieros pretenden satisfacer las necesidades de información de usuarios que no tienen la capacidad de requerir la preparación de informes específicos para satisfacer sus necesidades de información.

Por su parte, el párrafo 1.5 del mismo documento sostiene que los IFPG no se desarrollan para responder específicamente a necesidades particulares de información, explicitando en el párrafo 1.7, que el alcance de la información financiera se determina por las necesidades de información de los usuarios principales de los Informes Financieros para Propósitos Generales y los objetivos de la información financiera.

Así entonces, de acuerdo con lo señalado en la NICSP 1 Presentación de Estados Financieros, el párrafo 21 sostiene que un conjunto completo de estados financieros comprende:

- a) Un estado de situación financiera.*
- b) Un estado de rendimiento financiero.*
- c) Un estado de cambios de los activos netos / patrimonio.*
- d) Un estado de flujos de efectivo.*
- e) Una comparación del presupuesto cuando la entidad ponga a disposición pública su presupuesto aprobado, una comparativa del presupuesto y los importes reales, ya sea como un estado financiero adicional separado o como una columna del presupuesto en los estados financieros.*

f) Notas, en las que se incluya un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.

g) Información comparativa con respecto al periodo inmediatamente anterior.”

2.2.4. Objetivos y usuarios de la información financiera

Para el IPSASB, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 2.1 del Marco Conceptual (IFAC, 2019), los estados financieros o IFPG tiene por objetivo el proporcionar información sobre la entidad que sea útil para los usuarios de la información financiera a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.

Por su parte, entre los párrafos 2.3 y 2.6 del Marco Conceptual, se define que los usuarios principales de la información financiera para propósitos generales son los destinatarios de servicios y sus representantes, y los suministradores de recursos y sus representantes, ejemplificando estos a los ciudadanos, residentes que pagan impuestos, agencias donantes, residentes, prestamistas y corporaciones que otorgan recursos a un gobierno, entre otros.

Complementa el Marco Conceptual en su párrafo 2.6, que los Informes Financieros para Propósitos Generales sirven también a otras partes y para distintos propósitos, tales como estadísticos gubernamentales, analistas, medios de comunicación, asesores financieros, entre otros, como, asimismo, considera usuarios de la información financiera a los organismos de supervisión y regulación, instituciones de auditoría, entre otros.

2.2.5. Rendición de cuentas y Toma de Decisiones

El Marco Conceptual reconoce en el párrafo 2.8 (IFAC, 2019) que los gobiernos y otras entidades del sector público tienen que rendir cuentas a los que les suministran recursos y a los que dependen de ellos para prestar servicios durante el periodo que se informa y a largo plazo.

Agrega el Marco Conceptual, que el cumplimiento de sus obligaciones de rendición de cuentas requiere el suministro de información sobre la gestión de la entidad de los recursos que le han confiado y su cumplimiento con la legislación, regulación u otra normativa que

regule la forma en la cual se prestan sus servicios. Asimismo, añade otro requisito para dar cumplimiento a la obligación de rendir cuenta, y corresponde a la presentación de información sobre temas tales como los logros en la prestación de servicios por parte de la entidad durante el periodo en que se informa y su capacidad para continuar prestando servicios en el futuro.

2.2.6. Características de la información financiera

Para cumplir con los propósitos de la información financiera, el Marco Conceptual (IFAC, 2019) define las características cualitativas como los atributos que hacen esa información útil a los usuarios y apoyan al logro de los objetivos de la información financiera.

En ese sentido, en el párrafo 3.2 del Marco Conceptual se detallan las 6 características, y que corresponden a relevancia, representación fiel, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad. Por su parte, en el párrafo 3.3 del referido documento se señalan aquellas restricciones dominantes de la información financiera, tales como materialidad o importancia relativa, costo-beneficio y logro del equilibrio entre las características cualitativas.

3. Convergencia internacional a las NICSP

La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público es un proceso que se encuentra en constante desarrollo. A nivel internacional, existen organismos que ya han adoptado estos estándares, siendo las entidades supranacionales del sector público las primeras en iniciar la transición hacia adoptar su normativa contable a las NICSP, entre las que se pueden mencionar entidades como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN), o las instituciones de la Unión Europea (Benito et al, 2007, p. 300).

Por su parte, en relación a aquellos estados que se encuentran en proceso de adopción, o bien, estos aún no han decidido adoptar las NICSP, los autores Brusca y Montecinos (2021, p. 9), han señalado, citando el trabajo realizado por Chang, Chen y Chow (2008) que existen organismos que impulsan fuertemente a los diferentes gobiernos, sobre todo a los países en

vías de desarrollo a la adopción o adaptación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, siendo estos organismos, entre otros, entidades financieras y crediticias internacionales, como el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional y Banco Interamericano de Desarrollo.

Según ha señalado Rodríguez y Sánchez (2020, p. 26), para la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público existen tres opciones: adoptar, armonizar o converger. Sobre estos, los citados autores se han referido:

“La adopción, se trata de la aplicación de las normas tal cual son emitidas, sin ejercer ninguna modificación o adaptación. La armonización, implica ajustar los estándares a las necesidades de cada entidad o país, esta misma no presenta uniformidad en la implementación de las normas, por lo que solo se encarga de reducción de la diversidad contable. La convergencia, se presenta como una evolución del modelo de armonización, a través de la actualización de la norma nacional con el fin de lograr los mismos resultados y determinaciones de las NICSP. La literatura bibliográfica relacionada con los procesos de convergencia de los países suramericanos a las Normas de Contabilidad Pública Internacional ha comenzado a tomar fuerza hace algunos años, anterior a esto, son pocas las investigaciones existentes sobre el impacto y la aplicabilidad de los procesos contables en el sector público...”

En Latinoamérica, el proceso de adopción o adaptación de las NICSP ha iniciado en 2007, siendo Costa Rica el primer país en adoptar los estándares desarrollados por el IPSASB, siguiendo Brasil en 2008, Colombia en 2009, Honduras en 2011, El Salvador en 2012, Panamá y República Dominicana en 2013. En el caso de Chile, es en el año 2010 en el que se inició el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (Luciani-Toro et al., 2018, p. 282).

4. Sistema de administración financiera del Estado de Chile

El sistema de administración financiera del Estado de Chile se encuentra regulado en el Decreto Ley N° 1.263, de 1975, del Ministerio de Hacienda, y sirve para precisar el concepto de administración financiera o presupuestaria del Estado usado por la Constitución, el cual va más allá de monetario y cambiario (Tribunal Constitucional, 2010, p. 22).

Este cuerpo legal señala en su artículo primero, que el sistema de administración financiera del Estado comprende el conjunto de procesos administrativos que permiten la obtención de recursos y su aplicación a la concreción de los logros de los objetivos del Estado. Agrega, que la administración financiera incluye, fundamentalmente los procesos presupuestarios, de contabilidad y administración de fondos (Decreto Ley N° 1.263, 1975).

En el artículo segundo, el Decreto Ley señala los órganos que conforman este Sistema de Administración Financiera del Estado, debiendo hacerse notar que lo integran no solo órganos de la Administración del Estado –con algunas pocas excepciones– sino también otros que cumplen las tradicionales funciones del Estado, tales como el Congreso Nacional y el Poder Judicial (Pallavicini, J., 2011, p. 212).

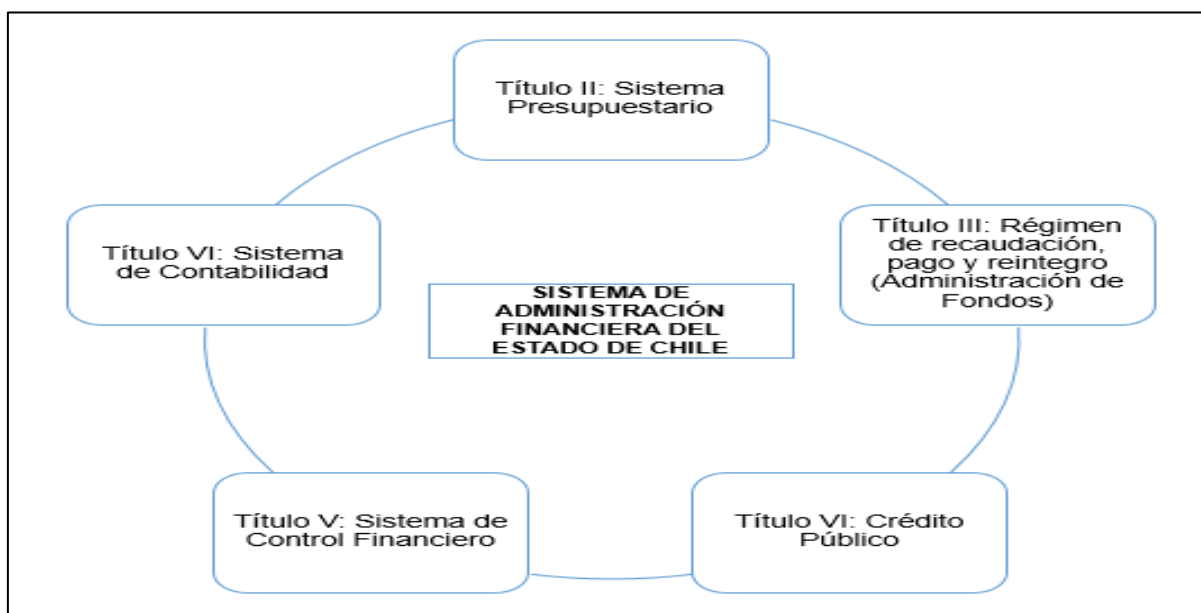
La relación entre estos tres procesos se describe en el artículo 3° del citado Decreto Ley, donde se señala, que tanto el presupuesto, como la contabilidad y la administración de fondos estarán regidos por normas comunes que aseguren la coordinación y la unidad de la gestión financiera del Estado, señalando además, en el artículo cuarto, que el sistema de administración financiera del Estado deberá estar orientado por las directrices del sistema de planificación del Sector Público y constituirá la expresión financiera de los planes y programas del Estado (Decreto Ley N° 1.263, 1975).

Ahora bien, autores como Makón (1999, p. 9) han señalado que los sistemas que integran la administración financiera podrían corresponder a cinco: presupuesto, administración tributaria, crédito público, tesorería y contabilidad.

En ese sentido, y tal como se ha mencionado, el artículo 1° del Decreto Ley N° 1.263, establece que son tres los procesos que conforman fundamentalmente el Sistema de Administración Financiera del Estado de Chile, no obstante, de la estructura del referido

cuerpo normativo se advierte lo planteado por Makón (1999), por cuanto el propio Decreto Ley identifica y desarrolla en sus títulos II al VI, los procesos o sistemas referidos por el autor, como se muestra en la ilustración N° 1.

Ilustración N° 1: Procesos sistema de administración financiera del Estado de Chile.



Fuente: Elaboración propia, a partir de lo establecido en el Decreto Ley N° 1.263, de 1975, del Ministerio de Hacienda.

4.1. Sistema Presupuestario

En relación al proceso o ciclo presupuestario, resulta conveniente señalar que Chile se rige por un sistema presidencialista que otorga al Presidente de la República la iniciativa exclusiva de los proyectos de ley que tienen relación con la Administración Financiera o Presupuestaria del Estado de acuerdo a lo establecido en el artículo 65, inciso tercero de la Constitución Política de la República de Chile.

La Ley de Presupuestos es la ley de carácter anual más relevante, e incluye a las instituciones del nivel central, las que se pueden clasificar en tres tipos (DIPRES, 2005. p. 7):

“Instituciones centralizadas: Organismos que colaboran directamente con el Presidente de la República en la administración del Estado y aquellos que actúan con la personalidad jurídica y los bienes y recursos del Fisco. Incluyen Ministerios, Intendencias, Gobernaciones y servicios centralizados, dependientes del Presidente a través del Ministerio respectivo.

Entidades estatales autónomas o regidas por normas especiales: Poderes del Estado y de la Administración que cuentan con normas constitucionales especiales. Incluyen: Congreso Nacional, Poder Judicial, Contraloría General de la República, Tribunal Constitucional, Tribunal Calificador de Elecciones, Tribunales Electorales Regionales, Fuerzas Armadas y de Orden, y Ministerio Público.

Instituciones descentralizadas: Servicios o agencias públicas organizadas como instituciones de derecho público con personalidad jurídica y patrimonio propio, que se relacionan con el Presidente a través de un Ministerio.”

El sistema presupuestario, de conformidad a lo establecido en el artículo 9° del Decreto Ley N° 1.263, se encuentra constituido por un programa financiero a tres o más años plazo y un presupuesto anual. El programa financiero se encuentra definido en el artículo 10 del referido Decreto Ley, y señala que este corresponde:

“...a un instrumento de planificación y gestión financiera de mediano plazo del Sector Público, elaborado por la Dirección de Presupuestos, entidad dependiente del Ministerio de Hacienda y comprende las previsiones de ingresos y gastos, de créditos internos y externos, de inversiones públicas, de adquisiciones y de necesidades de personal, comprendiendo una estimación del Balance Estructural del Sector Público, el que será calculado anualmente por la Dirección de Presupuestos, de acuerdo a la metodología aprobada mediante decreto por el Ministerio de Hacienda.”

Por su parte, el artículo 11 del Decreto Ley, define al presupuesto del Sector Público como la estimación financiera de los ingresos y gastos del Sector Público para un año dado, el que coincidirá, a su vez, con el año calendario.

El presupuesto es elaborado por la Dirección de Presupuestos, en adelante, DIPRES, de acuerdo a lo consignado en el artículo 15 del Decreto Ley N° 1.263, y deberá ser totalmente tramitado al 1 de diciembre del año anterior a su vigencia, para ello, el artículo 14 establece que el Ministerio de Hacienda formulará un calendario que contiene las principales actividades que se realizan en el ciclo presupuestario durante el año calendario (DIPRES, 2021a), para dar cumplimiento con la elaboración tanto del programa financiero, como del presupuesto del Sector Público.

La DIPRES es el organismo técnico encargado de velar por la asignación y uso eficiente de los recursos públicos, mediante la aplicación de sistemas e instrumentos de gestión financiera, programación y control de gestión, en el marco de la política fiscal (DIPRES, 2021a) y su marco normativo se encuentra contenido tanto en el Decreto Ley N° 1.263, como en el Decreto con Fuerza de Ley (DFL) N° 106, de 1960, del Ministerio de Hacienda, a través del cual se establecen las atribuciones específicas de esta entidad.

Así entonces, la DIPRES interviene en el proceso de formulación del presupuesto público de manera gravitante, el DFL N° 106 le otorga la importante función de preparar los anteproyectos del presupuesto público, así como formular las normas para la ejecución del presupuesto público, detalladas en el artículo 2, del citado Decreto con Fuerza de Ley (Montalva, C., 2017. p. 19).

4.2. Régimen de recaudación, pago y reintegro (Administración de fondos)

La administración de fondos, como se ha indicado, corresponde a uno de los procesos o sistemas que conforman el sistema de administración financiera del Estado y consiste en la obtención y manejo de recursos financieros del sector público y de su posterior distribución y control, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6° del Decreto Ley N° 1.263.

Este proceso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 30 del Decreto Ley N° 1.263, contempla que los ingresos del Sector Público serán efectuados por el Servicio de Tesorería General de la República, salvo aquellos que constituyan entradas propias de los servicios. Todos estos ingresos serán depositados en una Cuenta Única Fiscal los que son

transferidos a los distintos servicios a través de sus cuentas subsidiarias destinadas a estas entidades, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 del citado Decreto Ley.

En ese sentido, Precht (1993) ha manifestado que el Servicio Nacional de Tesorerías, de conformidad a lo que establece el citado artículo 30, del Decreto Ley N° 1.263, se limita a poner los recursos a disposición de los servicios respectivos, salvo tratándose de los programas del servicio de la deuda del Fisco, de los subsidios y de las operaciones complementarias.

4.3. Crédito público

El crédito público se ha definido en el artículo 39 del Decreto Ley N° 1.263, como la capacidad que tiene el Estado para contraer obligaciones internas o externas a través de operaciones tendientes a obtener recursos. Asimismo, en el mismo artículo, define la deuda pública como aquellos compromisos monetarios adquiridos por el Estado derivados de obligaciones de pago a futuro o de empréstitos públicos internos o externos.

El alcance de la deuda pública directa corresponde a la constituida por el Fisco y por las de los demás organismos del Sector Público comprometidos directamente a su pago, mientras que, la deuda pública indirecta, es aquella que cuenta con la garantía o aval del Estado o del algún otro organismo del Estado autorizado para otorgarlo.

4.4. Sistema de control financiero

El control financiero, de acuerdo con lo señalado en el artículo 51 del decreto N° 1.263, comprende todas las acciones orientadas a cautelar y fiscalizar la correcta administración de los recursos del Estado.

En su artículo 52, el citado Decreto Ley asigna la responsabilidad a la Contraloría General de la República en cuanto al control financiero del Estado, fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que dicen relación con la administración de los recursos del Estado y realizar auditorías para verificar la recaudación, percepción e inversión de sus ingresos y de las entradas propias de los servicios públicos. Agrega el

Decreto Ley en su artículo 55, que el examen y juzgamiento de las cuentas también le corresponderá a esa Entidad de Control.

En relación con la verificación y evaluación del cumplimiento de los fines y de la obtención de las metas programadas para los servicios públicos, puntualiza el artículo 52 del Decreto Ley N° 1.263, que son funciones que competen a la Administración del Estado y cuyo ejercicio corresponde al Ejecutivo.

Por lo anterior, este cuerpo legal obliga a los servicios públicos a elaborar anualmente, una evaluación de los programas sociales, de fomento productivo y de desarrollo institucional incluidos en los presupuestos de los servicios públicos que se determinen mediante uno o más decretos del Ministerio de Hacienda.

4.5. Sistema de contabilidad gubernamental

Este proceso se ha definido en el artículo 63 del Decreto Ley N° 1.263, como el conjunto de normas, principios y procedimientos técnicos, dispuestos para recopilar, medir, elaborar, controlar e informar todos los ingresos, gastos, costos y otras operaciones del Estado, y entre sus características, este sistema deberá ser integral y aplicable a todos los organismos del Sector Público y será uniforme en cuanto a normas, principios, procedimientos, plan de cuentas, estados e informes financieros, de acuerdo a lo establecido en el artículo 64 del referido Decreto Ley.

La responsabilidad de llevar la contabilidad de la Nación conforme a lo dispuesto en el artículo 65 del Decreto Ley N° 1.263, de 1975 corresponde a la Contraloría General de la República, cuyo organismo deberá establecer los principios y normas contables básicas y sus procedimientos, los que serán aplicables de forma obligatoria por todos los servicios públicos que conforman el sistema de administración financiera, señalados en el artículo 2° del Decreto Ley N° 1.263.

Asimismo, este cuerpo normativo en su artículo 68, obliga a los servicios públicos a elaborar al 31 de diciembre de cada año, un balance de ingresos y gastos y un estado de situación financiera, cuando corresponda, los cuales son remitidos tanto a la Contraloría General de la

República como a la Dirección de Presupuestos. Por su parte, la elaboración de la información financiera consolidada es responsabilidad de la Contraloría General de la República, en específico, sobre la situación financiera, presupuestaria y patrimonial, o bien, podrá elaborar otros estados financieros o analíticos que sean requeridos para una mejor información, conforme lo establece el artículo 69 del Decreto Ley N° 1.263, de 1975.

En ese sentido, la responsabilidad de la Contraloría General de la República en relación a la contabilidad se observa, además, en el artículo 98 de la Constitución Política de la República, donde se ha establecido que a este Organismo de Control le compete llevar la contabilidad general de la Nación (Decreto N° 100, 2005).

Por lo anterior, la Ley N° 10.336, de Organización y Atribuciones de la Contraloría General de la República, define a este organismo como un ente independiente de todos los Ministerios, autoridades y oficinas del Estado, el que tendrá por objeto, entre otros, de llevar la contabilidad general de la Nación (Ley N° 10.336), especificando en el artículo 34 de este cuerpo legal, las funciones del Departamento de Contabilidad de la Contraloría General de la República.

5. Ciclo presupuestario

Las distintas etapas que componen la discusión del presupuesto, o también conocido en la literatura como ciclo presupuestario, no se encuentran definidas en la legislación nacional, no obstante, el proceso presupuestario se puede sintetizar como el conjunto de fases por las que atraviesa el Presupuesto, desde que es elaborado por el Poder Ejecutivo, proceso en que interviene la DIPRES y cada ministerio; la correspondiente aprobación del Congreso Nacional, por medio del estudio de la Comisión Mixta de Presupuesto; su ejecución por parte de Ejecutivo, y el posterior control a la ejecución presupuestaria (Montalva, C., 2017. p. 15).

En ese sentido, la Dirección de Presupuestos ha identificado cuatro etapas fundamentales, las que ha denominado Formulación, Discusión, Ejecución y Evaluación (DIPRES, 2005. p. 9).

5.1. Etapas del ciclo presupuestario

5.1.1. Formulación del presupuesto.

La elaboración del presupuesto público corresponde a la primera etapa del ciclo o proceso presupuestario. De acuerdo a lo manifestado por Montalva (2017, p. 16), intervienen el Presidente de la República, los Ministerios de Hacienda y de Desarrollo Social, y considera además las propuestas formuladas por los restantes ministerios y servicios para el año siguiente.

La etapa de formulación del presupuesto debe observar el equilibrio fiscal entre la proyección de ingresos efectuada por la DIPRES en función de la evolución de las perspectivas económicas a mediano plazo, respecto de la proyección de gastos, propendiendo de esta así al ahorro en la oportunidad que se perciban mayores ingresos a los estructurales y gastar estos cuando la percepción de los ingresos sea inferior o el país se encuentre en periodos de recesión económica, manteniendo con ello la continuidad del gasto público de forma independiente de los ciclos económicos (Montalva, C. 2017, p 17).

5.1.2. Discusión del presupuesto

Para autores como Montalva (2017), esta etapa inicia con el envío del proyecto de ley por parte del Poder Ejecutivo al Congreso Nacional en un plazo establecido que no puede ser menor a tres meses en que comience a regir la ley, debiendo pronunciarse el Poder Legislativo en un plazo de 60 días a contar de la recepción del proyecto de ley, de acuerdo a lo establecido en la Ley Orgánica Constitucional del Congreso Nacional.

Ahora bien, la iniciativa en materia de presupuestos corresponde al Poder Ejecutivo a través de Presidente de la República, por tanto, y de acuerdo a lo consignado en artículo 67 de la Constitución Política de la República de Chile, el Congreso Nacional no podrá aumentar ni disminuir la estimación de los ingresos, pudiendo solo reducir aquellos gastos contenidos en el proyecto de Ley de Presupuestos, con excepción de aquellos que por ley se han establecido como permanente (Decreto N° 100, 2005).

5.1.3. Ejecución del presupuesto público

La tercera etapa del ciclo presupuestario corresponde a la ejecución del presupuesto. De acuerdo con lo manifestado por el Tribunal Constitucional (2010, p. 47) en sentencia de la causa rol N° 1087-2010, esta etapa inicia con la publicación en el Diario Oficial de un resumen de la Ley de Presupuestos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 del Decreto Ley N° 1.263, de 1975. Agrega el citado fallo, que la ejecución del presupuesto consiste en la percepción o recaudación de los ingresos y en la materialización del gasto previsto en la ley.

Por su parte, Montalva (2017) quien cita la referida sentencia del Tribunal Constitucional, ha señalado que el Presidente de la República goza de facultades, además de la preparación de presupuesto, en la ejecución del gasto público, siendo el responsable de emitir los lineamientos a los servicios y entidades sobre cómo ejecutar el gasto, lo anterior, en concordancia con lo dispuesto en el numeral 20 del artículo 32 de la Constitución Política de la República de Chile.

En ese sentido, la DIPRES cada año elabora las Instrucciones para la Ejecución de la Ley de Presupuestos del Sector Público, cuyo documento recopila distintas normas, decretos, instrucciones específicas sobre materias presupuestarias (Montalva, C., 2017, p. 32).

5.1.4. Control del presupuesto público

La cuarta etapa del ciclo presupuestario permite comprobar que la actividad financiera se ha desarrollado con arreglo a la ley, así como también, constatar el grado de cumplimiento de los objetivos propuestos y verificar el costo que se soporta (Montalva, C., 2017).

Por su parte, para Carrera (1995, p. 75), citado por Montalva (2017), no es posible concebir el concepto de control sino de una doble perspectiva: desde el punto de vista jurídico, donde el control puede ser configurado como aquel que permite constatar el cumplimiento de las normas que regulan la ejecución de la actividad económica de las entidades públicas, definido por el autor como control de legalidad; y desde una perspectiva económica, el control se entiende como aquella actividad que permite verificar si se han cumplido los

objetivos propuestos tanto en materia de eficacia como de eficiencia, asimilado por el autor al control de economicidad.

El control del presupuesto es realizado por diversos organismos que se podrían separar entre aquellos asimilados a “internos”, correspondiendo estos a los controles jerárquicos empleados en cada una de las dependencias, o bien, a los ejecutados por la DIPRES, oficinas de presupuestos de los ministerios, unidades de auditoría interna, Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno y al Ministerio de Secretaría General de la Presidencia. Asimismo, se pueden clasificar al control como “externo”, cuando este es realizado por la Contraloría General de la República y el Congreso Nacional, a través de su Cámara de Diputados y Senado (DIPRES, 2005, p. 14).

5.2. Principios presupuestarios

En la formulación del presupuesto, se mezclan principios de índole jurídicos como técnicos. Precht (1993, p. 778) ha señalado que, en relación con el presupuesto, tanto en su formulación como ejecución y control, y en específico, al analizar el principio de legalidad del gasto público, existen los principios presupuestarios, tributarios, principios de reserva legal, contabilidad y control.

En relación a los principios propios del presupuesto, Montalva (2017, p. 93) ha planteado que la Constitución Política de la República de Chile reconoce los principios de legalidad del gasto, unidad, anualidad, flexibilidad, especialidad, equilibrio ingresos y gastos y de no discrecionalidad administrativa. Para efectos de esta investigación, se detallarán solo los principios de legalidad del gasto y equilibrio de ingresos y gastos.

5.2.1. Principio de legalidad del gasto público

Previo a describir el principio de legalidad del gasto público, es preciso referirse al principio de legalidad. De acuerdo a lo señalado por Cea (1992, p. 415) el principio de legalidad o conocido en el ámbito del derecho como principio de juridicidad, se encuentra consagrado en los artículos sexto y séptimo de la Constitución Política de la República. Al respecto, el autor se refiere a este principio como la reserva de regulación que realiza la Constitución a

ciertas materias al dominio de la ley en sentido material y exige la habilitación previa por la Constitución o la ley para que los órganos públicos subordinados a una y otra jerarquía de normas obren válidamente.

Así entonces, respecto del Presidente de la República Cea (1992, p. 416) ha manifestado que la jurisprudencia ha concluido:

“El Presidente de la República está autorizado para dictar aquellas normas que faciliten o hagan más expedita la ejecución o aplicación de una ley, pero carece de facultad, en uso de su potestad reglamentaria, para establecer preceptos o disposiciones que vayan más allá o extralimiten los términos mismos de la ley que reglamenta”.

Por su parte, Pallavicini (2011, pp. 209-210) ha descrito este principio a través de una comparación entre el derecho privado y el derecho público, señalando:

“La mirada tradicional de este principio se traduce en que, en derecho privado, los particulares pueden hacer todo lo que la ley no prohíbe de manera expresa, en tanto que, en derecho público, los órganos del Estado, y en particular los órganos de la Administración del Estado, solo pueden realizar aquello que les está expresamente permitido por el ordenamiento jurídico.”

Ahora bien, con relación al principio de legalidad del gasto, de acuerdo con la jurisprudencia emanada por la Contraloría General de la República, este se encuentra consagrado en los artículos 6°, 7° y 100 de la Constitución Política de la República de Chile, 2° y 5° de la Ley N° 18.575, 56 de la Ley N° 10.336 y en el Decreto Ley N° 1.263, de 1975 (Contraloría General de la República, 2020b).

Este principio no es nuevo en la historia normativa del país y ha inspirado las normas sobre gastos del Estado contenidas en las distintas Constituciones que han regido a Chile desde 1833 (Feliú de Ortúzar y Letelier, 2016, p. 21). En ese contexto, el autor Evans de la Cuadra (1992, pp. 231-233), manifestó en su Informe en Derecho de la Discrecionalidad del Gasto Público, que la Constitución Política de la República de Chile de 1980 mantuvo en gran

medida la preceptiva de la Constitución de 1925 en materia de Presupuesto fiscal, ingresos y gastos del Estado, manifestando que, en la Constitución de 1980, se acentúa la consagración de este principio, entre otros aspectos, por lo dispuesto en la letra e):

“e) Finalmente, la legalidad del gasto público fue ratificada por la Carta de 1980 al incluir, como lo hacía la Constitución de 1925, en el art. 89, Capítulo de la Contraloría General de la República, el precepto que obliga a las Tesorerías a verificar la ley que autoriza cada egreso. Además, por primera vez, se menciona en la Carta el trámite de la Refrendación, que forma parte del proceso especial de toma de razón de los actos administrativos que ordenen gastos públicos.”

Montalva (2017, p. 93) ha definido este principio de legalidad del gasto público como una restricción en la ejecución del gasto, señalando que no puede efectuarse ningún gasto público sin que exista una habilitación legal previa para ello. Lo anterior, se manifiesta, por una parte, en que es el Presidente de la República quien, de acuerdo al artículo 32 numeral 20 de la Constitución Política de la República de Chile; y, por otra parte, en que las Tesorerías del Estado no podrán efectuar pago alguno sin contar con el respectivo decreto aprobado por la autoridad competente que se haya determinado en una ley o parte de la Ley de Presupuestos que autoriza el gasto.

Así entonces, se advierte que la observancia del principio de legalidad del gasto público es una obligación en la administración de recursos financieros, y en específico del presupuesto. En ese sentido, Pallavicini (2011, p. 225) ha manifestado que este principio ha sido utilizado por el Tribunal de Cuentas¹ para hacer efectiva la responsabilidad civil de los funcionarios públicos que custodien, administren, recauden o inviertan rentas, fondos o bienes fiscales, por el mal manejo de los recursos financieros o de los bienes públicos que se le haya asignado a su cargo.

¹ Tribunal de Cuentas corresponde a la instancia jurídica a través de la cual se persigue la responsabilidad civil de los funcionarios públicos o de toda persona que deba rendir cuentas a la Contraloría General de la República, cuyas facultades se encuentran contenidas en el título VII de Examen y Juzgamiento de las cuentas de la ley N° 10.336, de Organización y Atribuciones de la Contraloría General de la República de Chile.

5.2.2. Principio de equilibrio presupuestario

El principio de equilibrio presupuestario pertenece al grupo de principios que Precht (1993) ha identificado como los principios presupuestarios. Este lo describe como la idea de un equilibrio económico y no solo referido al resultado numérico de un periodo o ejercicio en particular. En el mismo sentido, Gallegos (2018, p. 598), cita la sentencia del Tribunal Constitucional N° 1.867, de 2010, a través de la cual ese organismo ha concluido que el equilibrio es un principio presupuestario, afirmando el tribunal que “los gastos deben corresponder a los ingresos, sin que pueda haber gastos desfinanciados”.

El autor Gallegos (2018, p. 598) en referencia a lo publicado por Precht (1993, p. 783) y Cea (1992, p. 461), señala que, de diferentes disposiciones contenidas en la Constitución Política de la República de Chile, la doctrina ha alzado al principio de equilibrio presupuestario como eje rector de las finanzas públicas.

6. Clasificador presupuestario

Dentro de las Instrucciones para la Ejecución de la Ley de Presupuestos del Sector Público se encuentra la clasificación presupuestaria respectiva de los ingresos y gastos. Esta clasificación se encuentra contenida en Decreto N° 854, de 2004, del Ministerio de Hacienda (en adelante, Clasificador Presupuestario), a través de la cual se define y establece cada ingreso y gasto que se ejecutará en el periodo en curso de vigencia de la Ley de Presupuestos (Montalva, 2017, p. 34). En el mismo sentido, la Contraloría General de la República, ha señalado en la resolución N° 16, de 2015, que este clasificador está en armonía con el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas de 2011, del Fondo Monetario Internacional (Resolución CGR N° 16, 2015, p.1).

Este clasificador presupuestario, asimismo, está sujeto a lo establecido en el artículo 16 del Decreto Ley N° 1.263, de 1975, en cuanto a que este debe proporcionar información para la toma de decisiones, como también permitir vincular el proceso presupuestario con la planificación del Sector Público, debiendo, además, posibilitar el control de la eficiencia con que se manejan los recursos públicos a nivel nacional, regional y local (Decreto Ley N° 1.263, 1975).

Por su parte, Pallavicini (2011, p. 213) ha señalado que a través del Decreto N° 854, de 2004, se ha definido dos tipos de clasificaciones: institucional y por objetivo o naturaleza. La clasificación institucional corresponde a la agrupación presupuestaria de los organismos que son incluidos en la Ley de Presupuestos, mientras que la clasificación por objetivo o materia agrupa las transacciones de acuerdo con su origen: ingresos y gastos. A continuación, se presenta la definición realizada por Pallavicini (2011, p. 213) para estos conceptos.

I. CLASIFICACIÓN INSTITUCIONAL

PARTIDA: Nivel superior de agrupación asignada a la Presidencia de la República, al Congreso Nacional, al Poder Judicial, a la Contraloría General de la República, Ministerio Público, a cada uno de los diversos Ministerios y a la Partida “Tesoro Público” que contiene la estimación de ingresos del Fisco y de los gastos y aportes de cargo fiscal.

CAPITULO: Subdivisión de la Partida, que corresponde a cada uno de los organismos que se identifican con presupuestos aprobados en forma directa en la Ley de Presupuestos.

PROGRAMA: División presupuestaria de los Capítulos, en relación con funciones u objetivos específicos identificados dentro de los presupuestos de los organismos públicos.

II. CLASIFICACIÓN POR OBJETO O NATURALEZA:

SUBTITULO: Agrupación de operaciones presupuestarias de características o naturaleza homogénea, que comprende un conjunto de ítem.

ÍTEM: Representa un “motivo significativo” de ingreso o gasto.

ASIGNACIÓN: Corresponde a un “motivo específico” del ingreso o gasto.

SUB-ASIGNACIÓN: Subdivisión de la asignación en conceptos de “naturaleza más particularizada.”

La Ley N° 21.192, que contiene la Ley de Presupuestos del Sector Público para el año 2020, ha sido elaborado y aprobado considerando 30 partidas, además del Tesoro Público. Asimismo, la ley de presupuestos para el año 2020 considera 10 programas especiales del Tesoro Público y que corresponden a gastos permanentes del Estado. El detalle de las partidas que conforman la Ley de Presupuestos se contiene en la tabla N° 3.

Tabla N° 3: Clasificación institucional. Partidas y capítulos de la Ley de Presupuestos 2020.

PARTIDA	ENTIDAD
01	Presidencia de la República
02	Congreso Nacional
03	Poder Judicial
04	Contraloría General de la República
05	Ministerio del Interior y Seguridad Pública
06	Ministerio de Relaciones Exteriores
07	Ministerio de Economía, Fomento y Turismo
08	Ministerio de Hacienda
09	Ministerio de Educación
10	Ministerio de Justicia y Derechos Humanos
11	Ministerio de Defensa Nacional
12	Ministerio de Obras Públicas
13	Ministerio de Agricultura
14	Ministerio de Bienes Nacionales
15	Ministerio del Trabajo y Previsión Social
16	Ministerio de Salud
17	Ministerio de Minería
18	Ministerio de Vivienda y Urbanismo
19	Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones
20	Ministerio Secretaría General de Gobierno
21	Ministerio de Desarrollo Social y Familia
22	Ministerio de Secretaría General de la Presidencia de la República
23	Ministerio Público
24	Ministerio de Energía
25	Ministerio del Medio Ambiente
26	Ministerio del Deporte
27	Ministerio de la Mujer y la Equidad de Género
28	Servicio Electoral
29	Ministerio de las Culturas, las Artes y el Patrimonio
30	Ministerio de Ciencia, Tecnología, Conocimiento e Innovación
50	Tesoro Público
Programas Especiales del Tesoro Público:	
-	Subsidios
-	Operaciones Complementarias
-	Servicio de la Deuda Pública
-	Fondo de Reserva de Pensiones
-	Fondo de Estabilización Económica y Social
-	Fondo para la Educación
-	Fondo de Apoyo Regional
-	Fondo para Diagnósticos y Tratamientos de Alto Costo
-	Fondo de Contingencia Estratégico
-	Financiamiento Gobiernos Regionales

Fuente: Elaboración propia, a partir de lo establecido en la ley N° 20.192, de Presupuestos del Sector Público para el año 2020.

Por su parte, con relación a la clasificación por objeto o naturaleza, el clasificador presupuestario contenido en el Clasificador Presupuestario se conforma de los siguientes conceptos, los que se exponen en la tabla N° 4.

Tabla N° 4: Clasificación presupuestaria por objeto o naturaleza.

SUBTÍTULO	DENOMINACIÓN
Ingresos:	
01	Impuestos
03	Tributos sobre de uso de bienes y la realización de actividades
04	Imposiciones previsionales
05	Transferencias corrientes
06	Rentas de la propiedad
07	Ingresos de operación
08	Otros ingresos corrientes
09	Aporte fiscal
10	Venta de activos no financieros
11	Venta de activos financieros
12	Recuperación de préstamos
13	Transferencias para gastos de capital
14	Endeudamiento
15	Saldo inicial de caja
Gastos:	
21	Gastos en personal
22	Bienes y servicios de consumo
23	Prestaciones de seguridad social
24	Transferencias corrientes
25	Ingresos al Fisco
26	Otros gastos corrientes
27	Aporte fiscal libre
28	Aporte fiscal para servicio de la deuda
29	Adquisición de activos no financieros
30	Adquisición de activos financieros
31	Iniciativas de inversión
32	Préstamos
33	Transferencias de capital
34	Servicio de la deuda
35	Saldo final de caja

Fuente: Elaboración propia, a partir de lo establecido en la ley N° 20.192, de Presupuestos del Sector Público para el año 2020.

7. Balance de Gestión Integral

El Balance de Gestión Integral corresponde a un reporte de gestión creado de forma conjunta por los Ministerios de Hacienda y de Secretaría General de la Presidencia, en atención a lo establecido en el artículo 52 del Decreto Ley N° 1.263, de 1975 (Ley N° 21.192, p. 222), y el cual es elaborado de forma independiente a cualquier otro reporte de gestión, incluido los estados financieros, aun cuando el Balance de Gestión Integral emplee las cifras y revelaciones contenidas en estos.

El marco normativo de este Balance de Gestión se encuentra contenido a través en el Decreto Exento N° 47, de 1999, del Ministerio de Hacienda, y sus modificaciones, en el cual se establece la obligación de parte de los órganos y servicios públicos regidos por el título II de la Ley N° 18.575, a elaborar y difundir un informe que incluya un balance de la gestión integral anual, con el cumplimiento de los objetivos, tareas y metas a que se hubieren obligado o que se les fijaron, el cual, de acuerdo a lo establecido en el artículo quinto del referido Decreto Exento N° 47, serán comunicados al Congreso Nacional, sirviendo estos como cuenta pública (DIPRES, 2021).

De acuerdo con lo señalado por la Dirección de Presupuestos, los Balances son elaborados por los propios Servicios Públicos en el marco de las instrucciones que para estos efectos define el Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección de Presupuestos (DIPRES, 2021b), lo anterior en concordancia con lo establecido en el artículo 3° del citado Decreto Exento N° 47.

Los principales aspectos que aborda este documento corresponden a (DIPRES, 2021):

- “i) Presentación de las definiciones estratégicas y de los resultados más relevantes de la institución,*
- ii) Identificación de la institución en aspectos tales como; estructura organizacional, dotación, principales productos,*
- iii) Resultados de la gestión incluyendo informe de desempeño, de gestión financiera, de recursos humanos,*
- iv) Desafíos para el año siguiente, entre otros aspectos.”*

A su turno, en lo que respecta a la presentación y remisión de este reporte a las partes interesadas, cabe hacer presente lo dispuesto en las Instrucciones para la Ejecución de la Ley de Presupuestos del Sector Público año 2021, donde se establece que para los reportes de gestión correspondientes al año 2020 se continuará empleando el aplicativo web desarrollado para su elaboración en línea y remisión al Congreso y acceso por parte de la ciudadanía del Balance de Gestión Integral correspondiente al periodo 2019 (Ley N° 21.289). No obstante lo anterior, las referidas instrucciones no establecen un plazo para elaborar y presentar al Congreso Nacional y/o poner a disposición de la ciudadanía el

Balance de Gestión Integral referente al ejercicio 2020, así como tampoco se señala una dirección web que permita consultar sobre el estado y contenido de estos informes.

8. Contabilidad Pública en Chile

En Chile, y como se ha hecho mención en esta investigación, de acuerdo a lo establecido en el artículo 98 de la Constitución Política de la República, la Contraloría General de la República es el organismo al que se le encomienda, entre otras funciones, la de llevar la contabilidad general de la Nación (Decreto N° 100, 2005).

Por su parte, el Decreto Ley N° 1.263, de 1975, Orgánico de Administración Financiera del Estado, recoge el referido mandato constitucional, e incorpora en su artículo 65, además de la referida responsabilidad de llevar la contabilidad de la Nación, la de establecer los principios y normas contables básicas y los procedimientos por los que se regirá el sistema de contabilidad gubernamental, cuya aplicación es obligatoria para los servicios que detalla en su artículo segundo (Decreto Ley N° 1.263, 1975).

8.1. Convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en Chile

En consideración a las atribuciones encomendadas relacionadas con la obligación de llevar la contabilidad de la Nación, la Contraloría General de la República ejerce un rol fundamentalmente normativo que se traduce en la fijación de un marco doctrinario de carácter general, principios, normas y procedimientos técnicos (Fernández et al., 2017, p. 62).

Así entonces, en el transcurso del año 2010, la Contraloría General de la República inició un proceso de cambios tendientes a modificar la normativa contable aplicable al sector público, siendo el primero de estos, la incorporación a la Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación², a través de la emisión del Oficio N° 54.977 de 2010, el Capítulo Quinto “Estados Financieros” por el cual se define el marco doctrinario que deberá

² La Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación a la cual se le ha incorporado el capítulo quinto de “Estados Financieros”, corresponde a la normativa contenida en el Oficio CGR N° 60.820, de 2005, el cual ha sido derogado con la publicación de la resolución N° 16, de 2015, de la Contraloría General de la República.

considerarse en la preparación de los Estados Financieros por parte de las entidades del Sector Público, a partir del ejercicio contable año 2011 (Contraloría General de la República, 2012a, p. 2), cuya acción, forma parte de una serie de ajustes a la normativa contable con el objeto de incorporar las mejores prácticas internacionales de registro y presentación de la información financiero-contable, iniciando así un plan de convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) emitidas por el IPSASB y publicadas por la Federación Internacional de Contadores. Agrega el Contralor General de la República de la época, señor Ramiro Mendoza Zúñiga, en su cuenta pública correspondiente al año 2012, que el cambio normativo apunta a mejorar la rendición de cuentas y a transparentar los informes financieros preparados por los gobiernos y las entidades del sector público (Mendoza, R., 2013, p. 18).

Este proceso de convergencia, iniciado en 2010, contó con un calendario de implementación, en el cual se determinó que, a contar del año 2010 al 2014, se realicen determinadas acciones tendientes a adoptar todas las normas internacionales (Curiqueo, M. y Estay, L., 2016, p. 13).

En ese contexto, Andreas Bergmann, consultor del BID y Presidente del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB), manifestó que la convergencia a las NICSP en Chile es un proceso colaborativo en el cual participan tanto la Contraloría General de la República, la Dirección de Presupuestos (DIPRES) y los Ministerios (Contraloría General de la República, 2012b, p. 4).

Este proceso de convergencia a las normas internacionales implicó el trabajo con 13 entidades del sector público, denominadas “entidades pilotos” (Contraloría General de la República, 2012a, p. 3) y corresponden a:

- *Armada de Chile*
- *Contraloría General de la República*
- *Corporación de Fomento de la Producción*
- *Centro de Referencia de Salud de Peñalolén*
- *Dirección de Presupuestos*
- *Dirección General de Aeronáutica Civil*

- *Dirección General de Obras Portuarias*
- *Municipalidad de Las Condes*
- *Junta Nacional de Jardines Infantiles*
- *Parque Metropolitano*
- *Servicio de Registro Civil e Identificación*
- *Superintendencia de Valores y Seguros³*
- *Tesoro Público*

La adopción de las NICSP realizada por la Contraloría General de la República de Chile a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público ha sido de forma indirecta, siendo, junto con Colombia, pioneros en este tipo de adopción, el cual funciona sobre la base de la emisión de leyes u otro tipo de normativa, que contenga el marco legal de aplicación contable a nivel nacional (Velásquez, O. y Pérez, J., 2018, p. 25).

Similar apreciación al concepto de adopción indirecta de las NICSP ha señalado Godoy (2017, p. 26), indicando, que este corresponde a una norma nacional que cumpla con los requerimientos de la norma internacional, pero que además permita la agregación y consolidación.

Para el caso chileno, la Contraloría General de la República ha emitido y publicado en Diario Oficial el 25 de febrero de 2015, la Resolución CGR N° 16, de 2015, cuyo marco legal contiene la Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación, el que, a su vez, cumple con los requisitos establecidos por las NICSP (Rodríguez, M. y Sánchez, C., 2020, p. 16).

El proceso de convergencia aplicado en Chile fue programado para finalizar el 1 de enero de 2015, cuya primera etapa abarcó a las entidades del Gobierno Central (Contraloría General de la República, 2012b, p. 4), aplicándose jornadas reflexivas en el transcurso del año 2015. La aplicación de este nuevo marco normativo inició a contar del 1 de enero de 2016, siendo su periodo de transición, por regla general, el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de ese año (Contraloría General de la República, 2016, p. 2). Un resumen del

³ Actualmente Comisión para el Mercado Financiero –CMF–.

proceso de implementación de las NICSP en Chile ha sido preparado por Godoy (2017, p. 29), y se presenta en la ilustración N° 2.

Ilustración N° 2: Calendario implementación NICSP en Chile.



Fuente: Presentación NICSP en Chile: Experiencia en la Adopción e Implementación, Contraloría General de la República (Godoy, G., 2017, p. 29).

La Resolución CGR N° 16 como se ha indicado aplica a las entidades del sector público, no obstante, se excluye a las empresas del Estado, las cuales se rigen por las Normas Internacionales de Información Financiera (Fernández et al., 2017, p. 60).

Por su parte, con relación a las municipalidades, las normas contables que les aplican se encuentran contenidas en el Oficio CGR N° 60.820, de 2005, Oficio CGR N° 36.640, de 2007, ambos de la Contraloría General de la República, no obstante, lo anterior, a contar del 1 de enero de 2021, les son aplicables las normas establecidas en la Resolución CGR N° 3, de 2020, que Aprueba Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación para el Sector Municipal (Resolución CGR N° 3, 2020).

8.2. Resolución N° 16, de 2015 de la Contraloría General de la República

Como se ha mencionado en esta investigación, actualmente, y como resultado de este proceso de convergencia a las normas contables internacionales, la Contraloría General de la República emitió en febrero de 2015, la Resolución CGR N° 16, de 2015, que contiene a la Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación y reemplaza, a contar del 1 de enero de 2016 al oficio N° 60.820, de 2005, emitido también por ese Organismo Contralor.

Esta Resolución CGR N° 16, de 2015 se encuentra conformada por seis capítulos, que se relacionan con el Marco Conceptual, Normativa Específica, Plan de Cuentas para el Sector Público, Estados Financieros, Operatoria y Glosario.

8.2.1. Marco Conceptual

El Marco Conceptual está contenido en el capítulo I de la Resolución CGR N° 16. Este se ha definido en la Resolución como el conjunto de conceptos básicos que se definió para ser utilizado como referencia para el desarrollo de las normas específicas y para apoyar el análisis y la solución de nuevas realidades o hechos económicos que se puedan presentar en la formulación de los estados financieros. Así entonces, el Marco Conceptual tiene como objeto, incrementar la confianza en la normativa contable y en los estados financieros de las entidades públicas y que los usuarios de dichos informes puedan mejorar su comprensión e interpretación (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 7).

Los conceptos básicos que han sido definidos en el Marco Conceptual corresponden a entidad contable, objetivos y usuarios de la información financiera, información proporcionada por los estados financieros, principios contables, características cualitativas y otros criterios adicionales a la información financiera, los elementos de los estados financieros, su reconocimiento contable y sus respectivos criterios de valorización.

a) Entidad Contable

La entidad contable ha sido definida en el Marco Conceptual como cada uno de los organismos establecidos en el artículo segundo del Decreto Ley N° 1.263, de 1975 y aquellas que determine el Contralor General en el ejercicio de sus funciones en materias contables, aplicando especialmente a las instituciones y servicios asociados al Poder Ejecutivo, con los servicios dependientes y relacionados con los Ministerios; al Poder Legislativo; al Poder Judicial; a la Contraloría General de la República; al Ministerio Público; y a las Municipalidades⁴ (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 7).

⁴ Se debe tener presente lo señalado en el punto 8.1 de esta investigación, con relación a la normativa contable aplicable a las municipalidades.

Agrega el Marco Conceptual, que estas entidades tienen por objeto realizar actividades para lograr los objetivos de prestación de servicios o implementar de diferentes formas políticas públicas, por lo tanto, su actividad no es lucrativa, lo que se evidencia en que la fuente principal de financiamiento corresponde al presupuesto, y en específico, al aporte fiscal procedente del Tesoro Público.

En relación con los gastos que ejecutan estas entidades, estos se encuentran sujetos a un presupuesto anual, limitativo y vinculante, como así, también, a las normas que regulan la ejecución de dicho presupuesto. En ese sentido, el régimen jurídico que les afecta les confiere a estas entidades facultades y limitaciones para accionar, ello, por encontrarse sometidas al principio de legalidad.

b) Objetivos de la información financiera

Los objetivos que persigue la información financiera del sector público corresponden a proporcionar información sobre la entidad que sea útil para los usuarios de los estados financieros a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 8).

En ese sentido, agrega el referido marco conceptual, que la información financiera proporcionada a los usuarios de esta debe ser útil, ello, con el objeto determinar el nivel de servicios que puede suministrar la entidad, su capacidad para cumplir con sus objetivos, servir de apoyo para la evaluación de las operaciones que realiza, favorecer el interés de los usuarios en la rendición de cuentas y facilitar la evaluación de los logros alcanzados y de los recursos aplicados. Es por ello que el marco conceptual establece que la información financiera proporcionada por los organismos públicos debe permitir evaluar, entre otros, los siguientes aspectos (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 8):

- “- La situación económica financiera de la entidad;*
- La capacidad para proporcionar bienes y servicios según su objetivo;*
- Si los recursos se han obtenido y utilizado de acuerdo con el presupuesto;*
- Las limitaciones legales que afectan en forma importante la utilización de los recursos;*

- *El origen y la aplicación de los recursos financieros;*
- *La solvencia, liquidez y capacidad para financiar sus actividades, compromisos y obligaciones;*
- *Si la situación económica y financiera de la entidad ha variado positiva o negativamente como consecuencia de las operaciones realizadas;*
- *Si los ingresos han sido suficientes para financiar los bienes y servicios proporcionados;*
- *Si se han respetado los límites fijados de endeudamiento;*
- *Los objetivos y metas establecidos para cada servicio;*
- *La comparación de los logros alcanzados con los objetivos y metas previstos; y*
- *Los gastos, eficiencia y calidad de los servicios prestados.”*

c) Usuarios de la información financiera

La Resolución CGR N° 16, ha identificado como principales usuarios de la información financiera a 10 tipos de usuarios, los que a continuación se indican, e incluye, tanto a los ciudadanos y otros beneficiarios de los servicios del Estado; acreedores, prestatarios e inversores en deuda pública; entidades públicas nacionales, así como internacionales, organismos relacionados con el control y fiscalización, tales como el Congreso Nacional o la Contraloría General de la República; analistas económicos y financieros; y organizaciones no gubernamentales, asociaciones, medios de comunicación, ciudadanos y la sociedad civil, entre otros interesados en la actividad pública (Resolución CGR N° 16, 2015, p.9).

d) Información proporcionada por los estados financieros

El Marco Conceptual (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 9) establece que los Estados Financieros de propósito general se refieren al Balance General, Estado de Resultados, Estado de Flujos de Efectivo, Estado de Situación Presupuestaria y Estado de Cambio en el Patrimonio Neto.

Ahora bien, en consideración a la relevancia de los estados financieros, y en particular, sobre el Estado de Situación Presupuestaria, los objetivos de información de cada uno de los estados financieros son ahondados en los puntos 7.2.4 y 9, de este documento.

e) Principios contables

Los principios contables, de acuerdo con lo manifestado por Velásquez y Pérez (2018, p. 36) corresponden a un conjunto de normas generales que sirven de guía para formular criterios referidos a la medición de los hechos económicos que afectan al patrimonio de un ente público y que deben ser observados al momento de registrar e informar contablemente.

Agregan los citados autores, que los principios contables constituyen un soporte fundamental en el desarrollo del proceso contable, desde la etapa de reconocimiento hasta la revelación de la información financiera, ello, considerando que orienta y delimita para cumplir con los objetivos propuestos en el marco normativo contable (Velásquez y Pérez, 2018, p. 39).

Por su parte, el Marco Conceptual, se refiere a los principios contables como aquellos que constituyen las reglas básicas que rigen la contabilidad de la entidad y se determinan y aplican en función de los objetivos y las características cualitativas de la información financiera que emanan estas entidades públicas. Los principios establecidos en la resolución N° 16 corresponden a (Resolución CGR N° 16, 2015, p.11):

Gestión continuada: Se presume, salvo prueba en contrario, que continúa la actividad de la entidad por tiempo indefinido conforme a la ley u otra disposición de su creación. Por tanto, la aplicación de las reglas contables no puede ir encaminada a determinar el valor de liquidación del patrimonio institucional.

Devengo: Las transacciones y otros hechos económicos deben reconocerse en los registros contables cuando estos ocurren y no en el momento en que se produzca el flujo de monetario o financiero derivado de aquellos. Los elementos reconocidos de acuerdo con este principio son activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos patrimoniales e ingresos y gastos presupuestarios.

Imputación presupuestaria: La imputación al presupuesto del ejercicio se efectuará atendiendo al origen del ingreso y al objeto del gasto y se realizará en la misma oportunidad en que se producen los hechos económicos, mediante el procedimiento técnico de la integración contable presupuestaria que asocia el clasificador presupuestario de ingresos y gastos con el plan de cuentas contable.”

f) Características cualitativas y criterios adicionales de la información financiera

El Marco Conceptual establece cinco características cualitativas que permiten que la información financiera presentada sirva a las partes interesadas y sea útil en función de los objetivos que persigue la elaboración de esta (Resolución CGR N° 16, 2015, pp. 11-13).

- Relevante y oportuna:

La relevancia de la información, de acuerdo con lo señalado en el Marco Conceptual (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 11), se producirá cuando esta sirva a los usuarios para evaluar tanto hechos pasados, presentes o futuros; así como, para confirmar o corregir observaciones que pudieran haber sido planteadas en el pasado. Agrega el Marco Conceptual, que la información, para ser relevante, debe, asimismo, ser oportuna en su presentación.

- Comprensible:

El Marco Conceptual señala que la información debe ser comprensible, característica que se cumple cuando razonablemente se puede esperar que los usuarios de la información financiera entiendan su significado, presumiendo, para ello, que los usuarios tienen un conocimiento general o cercano de la naturaleza y actividades de la entidad, así como de contabilidad.

Añade el Marco Conceptual que no se debe excluir en la presentación de los estados financieros aquella información relacionada con materias o hechos económicos que, por su naturaleza sean catalogados como complejos por la entidad, por estimarse que estos puedan resultar de difícil comprensión por parte de los usuarios de la información financiera (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 12).

- Representación fiel:

Al respecto, el Marco Conceptual señala que la información debe ser una representación fiel de los hechos económicos, cuya particularidad será cumplida cuando la información presente la verdadera esencia de las transacciones y no distorsione la naturaleza del hecho económico. Agrega, que la información financiera deberá reflejar todas las operaciones y hechos económicos, además de ser neutral, evitando la influencia, sesgo o prejuicios que puedan predisponer al usuario de la información; y deberá ser presentada libre de error significativo, es decir, sin la existencia de errores u omisiones materiales o tengan importancia relativa (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 12).

- Comparabilidad:

La característica de comparabilidad de la información, de acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual se produce cuando esta permite a los usuarios identificar similitudes y diferencias entre dos conjuntos de hechos económicos, agrega, que esta característica no es una cualidad de un elemento individual de información, sino, un atributo de la relación entre dos o más partidas de información.

Finalmente, el Marco Conceptual precisa sobre la importancia de que los estados financieros muestren información de los ejercicios precedentes, en comparación con la que se entrega en el ejercicio en curso (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 13).

- Verificabilidad:

Esta característica, el Marco Conceptual la define como la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información se presenta fielmente los hechos económicos y de otro tipo que se propone presentar.

Además de las características cualitativas descritas precedentemente, el Marco Conceptual considera tres criterios adicionales a la información financiera que permiten determinar qué información se presenta o cómo se presenta esta (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 13).

- Materialidad o importancia relativa:

El Marco Conceptual establece que la información es importante cuando, en la oportunidad de su omisión o tergiversación puede influir en las decisiones que los usuarios adopten sobre la base de los estados financieros.

Por su parte, en relación con la materialidad, se ha definido como un umbral o límite que depende de la naturaleza o magnitud de la partida o el alcance del error considerando las particulares circunstancias de su omisión o tergiversación (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 13).

- Equilibrio entre beneficio y costo:

Se sostiene en el Marco Conceptual que la información financiera genera costos, por tanto, los beneficios de la información financiera deberían justificar esos costos, así entonces, la aplicación de la restricción de costo beneficio involucra evaluar si los beneficios de presentar información justifican los costos incurridos para suministrar y utilizar esta, considerando en esta evaluación si una o más características de información financiera pudieran sacrificarse en algún grado para reducir costos (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 14).

- Equilibrio entre las características cualitativas:

Al respecto, el Marco Conceptual sostiene que un equilibrio entre las características cualitativas es necesario, propendiendo de esta forma a que se alcance los objetivos de la información contenida en los estados financieros (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 14).

g) Elementos de los estados financieros y reconocimiento contable

El Marco Conceptual (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 14) señala que, para lograr los objetivos de la información contable, los estados financieros deben proporcionar información sobre los siete elementos que reconoce. Por su parte, el registro o reconocimiento contable se ha definido como el proceso mediante el cual se incorpora una partida a los estados

financieros, previa definición de que este cumple con la correspondiente definición y características cualitativas de la información financiera (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 15).

Estos elementos se pueden clasificar entre patrimoniales y presupuestarios, cuya definición y criterios de reconocimiento contenidos en el Marco Conceptual se muestran a continuación.

g.1) Elementos patrimoniales:

- Activos

Corresponden a los recursos en bienes y derechos controlados por la entidad como resultado de los actos y contratos realizados en el transcurso de su gestión pasada, y de los cuales se espera, a futuro, obtener beneficios económicos o un potencial de servicio (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 14).

En relación con el reconocimiento, el Marco conceptual ha establecido que los activos deben ser reconocidos en el balance cuando (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 15):

*“- Sea probable que la entidad obtenga, a partir de los mismos, beneficios económicos o un potencial de servicio futuro; y
- su valor pueda ser medido con fiabilidad.”*

Agrega el Marco Conceptual, que el reconocimiento contable de un activo implica el reconocimiento simultáneo de un pasivo o un ingreso o, la disminución de un activo. Asimismo, cualquier disminución en el beneficio económico o el potencial de servicio deberá ser reconocido en el mismo ejercicio en que esta tenga lugar. Un ejemplo de esta situación podría corresponder a la depreciación de los bienes de uso su deterioro físico por su uso, o bien por la obsolescencia que les afecta (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 16).

Finalmente, y con relación a los derechos por cobrar ocasionados con la ejecución del presupuesto, también denominados deudores presupuestarios en el Marco Conceptual, estos serán reconocidos como activo cuando se cumplan todos los requisitos establecidos

en la normativa contable y presupuestaria que les afecte (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 16).

- Pasivos

Constituyen las obligaciones presentes de la entidad y que surgen de hechos pasados, y cuya solución o pago se espera que representen un flujo de salida de recursos.

Ahora bien, en relación con el reconocimiento de un pasivo, el Marco Conceptual sostiene que reconocerá cuando se cumpla con las condiciones que a continuación se indican (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 14):

*“- Sea probable que la entidad tenga, a su vencimiento, la obligación de entregar o ceder recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicios futuros; y
- su valor pueda ser medido con fiabilidad.”*

Asimismo, señala el Marco Conceptual (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 16) que el reconocimiento contable de un pasivo supone el reconocimiento simultáneo de un activo o un gasto, o bien la disminución de otro pasivo o del patrimonio neto.

En lo que respecta a las obligaciones por pagar generadas por la ejecución del presupuesto, también denominadas obligaciones presupuestarias en el Marco Conceptual, establece que se reconocerán como pasivos cuando se hayan cumplido todos los requisitos establecidos en la normativa contable y presupuestaria que les aplique (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 16).

- Patrimonio

Se ha definido al patrimonio como la parte residual de los activos que mantiene la entidad, descontando todos los pasivos (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 14).

- Ingresos Patrimoniales

De acuerdo con el Marco Conceptual (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 15), los ingresos patrimoniales son incrementos brutos de beneficios económicos o potencial de servicio del periodo que implican aumentos indirectos del patrimonio.

El reconocimiento de los ingresos patrimoniales se realizará en el Estado de Resultados cuando se produzca un incremento de los recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad, ya sea mediante un incremento en los activos o una disminución en los pasivos, cuya cuantía pueda ser medida de forma fiable (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 16).

Este reconocimiento contable de un ingreso patrimonial conlleva, de forma simultánea, un reconocimiento contable de un activo, o de un incremento de este, o, la eliminación o disminución de un pasivo, señalándose, además, que los ingresos se consideran devengados cuando la entidad haya realizado, de forma sustancial, aquello que resulte necesario para adquirir el derecho a percibir esos ingresos (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 16).

- Gastos Patrimoniales

Por su parte, los gastos patrimoniales han sido definidos como las reducciones brutas de beneficios económicos o potencial de servicio del periodo y que, implican disminuciones indirectas del patrimonio de la entidad que informa (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 15).

El reconocimiento de un gasto patrimonial en el Estado de Resultados surge cuando se produzca una disminución de los recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad, produciendo por tanto una disminución de los activos, o un aumento en los pasivos. El reconocimiento de un gasto patrimonial supone el reconocimiento simultáneo de un pasivo, o de un aumento de este, o la eliminación de un activo (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 17).

Precisa el Marco Conceptual (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 17), que el reconocimiento de una obligación sin restar simultáneamente un activo relacionado con la misma implica la existencia de un gasto que debe reflejarse en el Estado de Resultados, en la oportunidad que se reconozca esa obligación.

Asimismo, precisa además el Marco Conceptual, que los gastos se consideran devengados cuando la entidad haya cumplido con un proceso de consumo de productos o servicios (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 17).

g. 2) Elementos presupuestarios

- Ingresos y Gastos Presupuestarios

De acuerdo con el Marco Conceptual, los ingresos presupuestarios corresponden a los flujos de recursos financieros destinados a financiar los gastos presupuestarios. Por su parte, los gastos presupuestarios corresponden a los flujos financieros relacionados a la aplicación de recursos de la entidad que han sido autorizados como gastos en el presupuesto (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 15).

El Marco Conceptual establece para el reconocimiento de los ingresos y gastos presupuestarios que estos se reconocerán de acuerdo con el principio contable del devengo y la normativa contable y presupuestaria que les aplique. Por su parte, y en relación con el reconocimiento de los ingresos presupuestarios, el Marco Conceptual establece que para considerar un ingreso como percibido supone la materialización de su cobro en forma de efectivo o de otro tipo de recursos disponibles o de una disminución de una obligación. En contraparte, el reconocimiento de un gasto supone la materialización de su desembolso en efectivo o de otros recursos disponibles o bien, una disminución de un deudor presupuestario presupuestaria (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 17).

h) Criterios de valorización

El Marco Conceptual (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 17) establece que la valoración es el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada elemento de los estados financieros de acuerdo con lo dispuesto en las normas específicas relativas a cada uno de ellos.

Precisa el Marco Conceptual, que un solo criterio de valoración no satisface íntegramente todos los objetivos posibles ni permite alcanzar niveles máximos de utilidad en relación con la rendición de cuentas y la toma de decisiones presupuestaria (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 18). Así entonces, se han establecido 14 criterios de valoración, de los cuales Fernández et al. (2017, pp. 64-66) han resumido 11 de ellos de la siguiente forma:

“1. Precio de Adquisición: Es la suma en efectivo u otros activos, pagada o que la entidad se ha comprometido a pagar, así como cualquier costo directamente relacionado con la compra o puesta en condiciones de servicio del activo para el uso al que está destinado.

2. Valor Razonable: Es la cantidad por la que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en condiciones de independencia mutua. La definición de valor razonable incorpora el principio de gestión continuada, y, por lo tanto, no es la cantidad que se recibiría en una transacción forzada. En caso de existir el precio de cotización, debe primar este con respecto al valor razonable.

3. Valor Realizable Neto: Es la cantidad que se puede obtener por su venta en el mercado, de manera natural o no forzada, menos los costos estimados necesarios para llevar a cabo la venta, intercambio o distribución y, en el caso de los productos en proceso, los costos estimados para terminar su producción o construcción.

4. Costo Corriente de Reposición: Es aquel en que la entidad incurriría al adquirir el activo en la fecha de presentación.

5. Valor de Uso: Es el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de la utilización del activo en el curso normal de la actividad de la entidad y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición.

6. Monto Recuperable: Es el monto que resulte mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor de uso.

7. *Valor Actual de un Activo: Es el monto de los flujos de efectivo a recibir, respectivamente, en el curso normal de la actividad de la entidad, actualizados a una tasa de descuento adecuada.*

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

9. *Costos de Transacción atribuibles a un Activo Financiero: Son los gastos que se pueden atribuir directamente a la adquisición o enajenación de un activo financiero, en los cuales no se habría incurrido si la entidad no hubiese realizado dicha transacción, como lo son los honorarios pagados a intermediarios, gastos notariales, entre otros.*

10. *Valor Contable o Valor Libro: Es el monto por el que un activo se encuentra registrado en el balance, menos la depreciación o amortización acumulada y cualquier deterioro reconocido.*

11. *Valor Residual de un Activo: Es la cantidad que la entidad podría obtener actualmente por su venta u otra forma de disposición, menos los costos estimados para realizar esta, si el activo hubiese alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.”*

Ahora bien, con relación a los restantes tres métodos de valoración no pronunciados por Fernández et al. (2017), el Marco Conceptual los define como (Resolución CGR N° 16, 2015, pp. 18-20):

“12. *Costo de producción: El costo de producción de un activo comprende el precio de adquisición de las materias primas y otros materiales consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al mismo y una porción razonable de los indirectamente relacionados con tal activo, correspondientes, en todo caso, con el período de producción, elaboración o construcción.*

13. *Costo de un pasivo: El costo de un pasivo es el valor de la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda.*

14. Costos de venta: Son los gastos directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la entidad no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.”

Finalmente, es preciso señalar que el Marco Conceptual, con relación a los criterios de valoración, ha señalado que, en caso de que las normas atribuyan un criterio diferente o particular, este último prevalecerá (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 18).

8.2.2. Normativa Específica

La Resolución CGR N° 16, contiene en su capítulo II la normativa específica para cada una de las transacciones o hechos económicos y a los elementos que se presentan en los estados financieros (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 3).

Para cada una de las normas específicas contenidas en el capítulo II de la Resolución, se proporciona una definición o concepto de esta, el o los criterios de valorización inicial y posterior, información propia relacionada con el tratamiento contable de estas normas y, su referencia a las NICSP. El detalle de los 28 procedimientos o tipos de transacciones contenidos como norma específica se exponen en la tabla N° 5, junto con su correspondiente referencia a las NICSP emitidas por el IPSASB.

Tabla N° 5: Normativas específicas Resolución CGR N° 16, de 2015.

MATERIA ESPECÍFICA	REFERENCIA A LAS NICSP
Bienes financieros	NICSP 28 NICSP 29
Anticipos de fondos	-
Existencias	NICSP 12
Bienes de uso	NICSP 17 NICSP 21 NICSP 26
Activos intangibles	NICSP 31
Propiedades de inversión	NICSP 16
Costo de estudios, proyectos y programas	-
Inversiones en asociadas y negocios conjuntos	NICSP 7 NICSP 8
Concesiones	NICSP 32
Arrendamientos	NICSP 13
Agricultura	NICSP 27
Pasivos financieros	NICSP 28 NICSP 29
Fondos en administración	-
Provisiones	NICSP 19
Beneficios a los empleados	NICSP 25
Impuestos	NICSP 23
Transferencias	NICSP 23
Multas	NICSP 23
Ingresos de transacciones con contraprestación	NICSP 9
Ajustes a disponibilidades y detrimento	-
Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera	NICSP 4
Deterioro de activos generadores y no generadores de efectivo	NICSP 21 NICSP 26
Información a revelar sobre partes relacionadas	NICSP 20
Activos contingentes y pasivos contingentes	NICSP 19
Información financiera por segmentos	NICSP 18
Errores	NICSP 3
Estimaciones contables	NICSP 3
Políticas contables	NICSP 3

Fuente: Elaboración propia, a partir de lo establecido en la Resolución CGR N° 16, de 2015, pp. 23-113.

De la tabla N° 5, se observa que existen cuatro materias específicas que no tienen referencia a una NICSP en particular, y corresponden a transacciones relacionadas con Anticipo de fondos, Costo de estudios, proyectos y programas, Fondos en administración y

Ajuste a disponibilidades y detrimento, las cuales corresponden a transacciones propias de la administración financiera chilena⁵, contenidas en el Decreto Ley N° 1.263.

8.2.3. Plan de cuentas del Sector Público

El plan de cuentas se encuentra contenido en el capítulo III de la Resolución CGR N° 16. Este se basa, atendiendo la igualdad existente entre los recursos y obligaciones (fuentes que financian los recursos). Este ha sido creado por la Contraloría General de la República en el ejercicio de sus facultades en materia contable, siendo el único organismo facultado para crear, modificar, eliminar y conceptualizar los rubros que conforman los niveles de desagregación del plan de cuentas (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 118).

Este plan de cuentas se divide en 6 niveles para cada uno de los elementos de los estados financieros, e incluye un grupo para Cuentas de Responsabilidades o Derechos Eventuales. En ese sentido, la estructura del plan de cuentas corresponde a (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 118):

- Título

Nivel superior de desagregación asignado a cada una de las partes principales del plan de cuentas y su asignación numérica es de un dígito. Este nivel corresponde, entonces, a los siguientes (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 117):

- “- 1 para los Activos
- 2 para los Pasivos
- 3 para el Patrimonio
- 4 para los Ingresos Patrimoniales
- 5 para los Gastos Patrimoniales
- 9 cuentas de Responsabilidades o Derechos Eventuales”

⁵ Estas transacciones corresponden a registros contables efectuados por los organismos e instituciones del Estado con el objeto de afectar el presupuesto público y la información contable a través del proceso de integración contable y presupuestaria, y para las cuales no se identificó una NICSP que regule este tipo de hechos económicos.

Los siguientes niveles del plan de cuentas desagregan la etapa anterior en grupos de características homogéneas (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 117).

- Grupo

Corresponde a la desagregación del título en conceptos de características homogéneas, su codificación numérica es de dos dígitos.

- Subgrupo

Subdivide del grupo en conceptos de características homogéneas y su codificación numérica es de tres dígitos.

- Cuenta Nivel 1

Desagrega el subgrupo en conceptos específicos. Se identifica numéricamente con cinco dígitos en su código.

- Cuenta Nivel 2

Subdivide a la Cuenta Nivel 1 en conceptos de naturaleza más particularizada y su codificación numérica es de siete dígitos.

- Cuenta Nivel 3

Desagrega la Cuenta Nivel 2 a un nivel altamente pormenorizado y su código numérico es de nueve dígitos.

8.2.4. Estados Financieros

El Capítulo IV de la Resolución CGR N° 16, en su definición de estados financieros señala que, estos constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad, y tienen como propósito generar información útil para la toma de decisiones y constituir un medio para la rendición de cuentas de una entidad por los recursos que le han sido confiados (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 173).

Como se ha señalado en este proyecto de investigación⁶, el Marco Conceptual establece que los Estados Financieros corresponden a Balance General, Estado de Resultados, Estado de Flujos de Efectivo, Estado de Situación Presupuestaria y Estado de Cambio en el Patrimonio Neto, no obstante, en el capítulo IV de la Resolución CGR N° 16 se incluye, además, a las Notas a los Estados Financieros como parte de los estados financieros, en armonía con lo requerido por el IPSASB (Resolución CGR N° 16, 2015, p.174).

En relación a la presentación, la Resolución N° 16 se refiere a este proceso en el párrafo 4 del capítulo IV, señalando que estos deben ser presentados respecto de cada período contable, el cual coincide con el año calendario, por tanto, la fecha correspondiente al Balance General será al 31 de diciembre de cada año, los Estados de Resultados, de Situación Presupuestaria, de Flujos de Efectivo y de Cambios en el Patrimonio comprenderán la información sobre la gestión correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del año que se informa. Por su parte, el párrafo 5 del citado capítulo IV, sostiene que el set completo de los estados financieros deberá ser presentado en el transcurso del primer semestre del año siguiente a la fecha de preparación, de acuerdo a las instrucciones que para tal efecto imparte la Contraloría General de la República anualmente. Agrega la Resolución en el párrafo 8, que los estados financieros deben presentarse en moneda de curso legal en el país, es decir, en peso chileno, y en forma comparativa con el ejercicio inmediatamente anterior.

Sobre la responsabilidad en la preparación y presentación de los estados financieros, la Resolución CGR N° 16 en el párrafo 6 del referido capítulo IV establece que esta recae de forma conjunta entre el Jefe de Servicio y el Contador General, quienes son los

⁶ Referencia a la letra d) del numeral 8.2.1. Marco Conceptual, de este documento.

responsables de la representación fiel de la información financiera de la entidad pública contenida en los estados financieros.

8.2.4.1. Balance General

De acuerdo con lo señalado en el capítulo IV de la Resolución CGR N° 16, este estado financiero tiene por objeto mostrar la situación económica – financiera de una entidad pública a una fecha determinada y tiene como elementos constitutivos a los activos y pasivos, los que a su vez se agrupan en corriente y no corriente. Agrega la resolución, que el patrimonio corresponde a la diferencia entre el total de los activos y los pasivos totales. En términos de clasificación como activos y pasivos corrientes y no corrientes, la Resolución CGR N° 16 señala para la clasificación (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 175):

“Activos Corrientes:

- *Se espera que se realice, o se mantiene para su venta o consumo en el curso de los doce meses posteriores a la fecha de presentación de los estados financieros.*
- *Está constituido por efectivo o equivalentes de efectivo y su uso no tiene restricciones.*
- *Corresponde a la parte que se espera recuperar en el próximo ejercicio.*

Activos No Corrientes:

- *Se clasifican como activos no corrientes todos los recursos de la entidad que, por su naturaleza y características, no son factibles de ser realizables dentro del ejercicio contable y que, además, su periodo de consumo o de venta exceda el año calendario siguiente.*

Pasivos Corrientes:

- *Los pasivos corrientes serán clasificados cuando la obligación se deba liquidar en un plazo no superior a los doce meses siguientes a la fecha del Balance General.*

Pasivos No Corrientes:

- *Todas las obligaciones que, por su naturaleza y características, no son exigibles dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance general.”*

Por su parte, el Marco Conceptual señala en relación a la información sobre la situación financiera de una entidad pública, que esta permitirá a los usuarios identificar los recursos económicos que controla, la estructura de sus fuentes de financiamiento, la liquidez y la solvencia, y posibilitará la evaluación de determinados aspectos, como la medida en que la Administración de la entidad que informa ha cumplido con la responsabilidad de gestionar y salvaguardar los recursos de la entidad, la forma en que los recursos están disponibles para el periodo sobre el que se informa en el monto y composición de los recursos y derechos sobre estos, y los montos y calendario de los flujos de efectivo futuros necesarios para pagar sus pasivos (Resolución CGR N° 16, 2015, pp. 9-10).

8.2.4.2. Estado de Resultados

Sobre lo expuesto en el capítulo IV de la Resolución CGR N° 16, el Estado de Resultados tiene por objeto mostrar el desempeño de la gestión económico-financiero de una entidad en un periodo contable determinado, a través de las variaciones indirectas del patrimonio, evaluando los elementos reconocidos como ingresos y gastos patrimoniales habituales (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 178).

A su turno, el Marco Conceptual sostiene que en relación con la información sobre los resultados de una entidad pública indica los gastos en que se ha incurrido para proveer los bienes y servicios y los ingresos con los que se ha financiado dichos gastos y en qué medida éstos han sido suficientes para cubrirlos (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 10).

8.2.4.3. Estado de Situación Presupuestaria

La Resolución CGR N° 16 establece que el Estado Situación Presupuestaria tiene por objeto informar sobre la ejecución del presupuesto autorizado para una entidad pública por las instancias administrativas pertinentes. Así entonces, agrega la resolución, del análisis de este estado financiero, resulta factible medir el grado de desempeño o nivel de ejecución de los recursos que las entidades administran para satisfacer las necesidades públicas, implícitas en el cumplimiento de sus cometidos (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 180).

Por su parte, sobre este estado financiero, el Marco Conceptual establece que es un elemento importante de la rendición de cuentas, por cuanto el análisis de los gastos permite comparar los recursos asignados con los efectivamente ejecutados (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 10).

Dada la relevancia del Estado de Situación Presupuestaria para esta investigación, se ha profundizado sobre este en el punto 9 de este documento.

8.2.4.4. Estado de Flujos de Efectivo

La Resolución CGR N° 16, ha establecido que la información proporcionada por el Estado de Flujos de Efectivo proporciona tanto a la entidad como a los usuarios de la información financiera las bases para evaluar la capacidad que tiene la entidad para generar efectivo, así como para identificar la necesidad de utilización de esos flujos de efectivo. En ese sentido, el Estado de Flujos de Efectivo identifica (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 184):

- “- Las fuentes de entrada de efectivo.*
- Las partidas en las que se ha gastado el efectivo en el período que se informa.*
- El saldo de efectivo a la fecha de presentación.”*

Cabe hacer presente que, en atención a que las entidades públicas administran recursos proporcionados de forma presupuestaria, también existen recursos que son administrados por los servicios públicos que no son incorporados a presupuesto de la entidad⁷, pero que si son recursos de los cuales debe rendir cuenta, por lo que el Estado de Flujos de Efectivo también considera estos recursos en su presentación.

Por su parte, el Marco Conceptual (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 10) establece que la información sobre los flujos de efectivo indica la forma en que la entidad pública captó y utilizó efectivo durante el periodo en sus actividades de operación, financiamiento e inversión. Agrega el Marco Conceptual, que esta información también apoya la evaluación del cumplimiento de la entidad con los mandatos de gastos expresados en términos de flujos

⁷ Estos recursos percibidos por una entidad pública que no son incorporados al presupuesto son contabilizados en las cuentas de Fondos en Administración.

de efectivo y documentar la evaluación de los montos probables y fuentes de efectivo necesarios en periodos futuros para mantener la provisión de bienes y servicios.

Con relación a su elaboración, la Resolución CGR N° 16, establece que este estado financiero se elaborará atendiendo al método directo, es decir, la información se obtiene a partir de las cuentas que miden la variación de fondos presupuestarios y no presupuestarios, y cuya estructura se compone de (Resolución CGR N° 16, 2015, pp. 184-186)

- Actividades de operación

Corresponden a los flujos de efectivo que provienen de las transacciones que constituyen la principal fuente de generación de recursos de la entidad. La misma resolución considera como ejemplo de actividades de operación, entre otras, las siguientes:

- “ - Recaudación de impuestos, contribuciones, multas e intereses.*
- Cobros por venta de bienes y prestación de servicios.*
- Percepción de subvenciones, transferencias, donaciones y otras asignaciones presupuestarias provenientes del gobierno central o de otras entidades públicas o privadas.*
- Cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos análogos.*
- Otorgamiento de transferencias.*
- Pagos a proveedores públicos y privados por el suministro de bienes y servicios.*
- Pagos de prestaciones previsionales, de asistencia social y otras.*
- Cobros y pagos de las entidades de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de pólizas suscritas.*
- Pagos de impuestos a la propiedad, a la renta y de tasas y derechos en relación con las actividades de operación.*
- Cobros y pagos por operaciones de intermediación financiera.*
- Pagos por concepto de intereses de la deuda pública.*
- Cobros y pagos derivados del cumplimiento de sentencias ejecutoriadas.”*

- Actividades de inversión

De acuerdo con lo establecido en la Resolución CGR N° 16, los flujos de efectivo derivados de las actividades de inversión representan los desembolsos orientados a la formación de capital bruto y financiero de la entidad. Entre otros, la citada resolución señala como ejemplo de flujos correspondientes a actividades de inversión entre otros a:

- “ - *Pagos por adquisiciones de bienes de uso, activos intangibles u otros a largo plazo.*
- *Cobros por enajenación o disposición de bienes de uso, activos intangibles u otros a largo plazo.*
- *Pagos derivados de la iniciación o avance de iniciativas de inversión.*
- *Pagos por la adquisición de acciones o participaciones de capital, emitidos por otras entidades públicas o privadas, nacionales e internacionales (distintos de los pagos por esos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se posean para intermediación).*
- *Cobros en efectivo por la venta de acciones o participaciones de capital emitidos por otras entidades públicas o privadas, nacionales o extranjeras (distintos de los pagos por esos títulos e instrumentos considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se posean para intermediación).*
- *Anticipos y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas).*
- *Cobros en efectivo derivados de la recuperación o reembolso de anticipos y préstamos (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas).*
- *Pagos por adquisiciones de bienes de uso, activos intangibles u otros a largo plazo.*
- *Cobros por enajenación o disposición de bienes de uso, activos intangibles u otros a largo plazo.*
- *Pagos derivados de la iniciación o avance de iniciativas de inversión.*
- *Pagos por la adquisición de acciones o participaciones de capital, emitidos por otras entidades públicas o privadas, nacionales e internacionales (distintos de los*

pagos por esos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se posean para intermediación).

- *Cobros en efectivo por la venta de acciones o participaciones de capital emitidos por otras entidades públicas o privadas, nacionales o extranjeras (distintos de los pagos por esos títulos e instrumentos considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se posean para intermediación).*
- *Anticipos y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas).*
- *Cobros en efectivo derivados de la recuperación o reembolso de anticipos y préstamos (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas)."*

- **Actividades de financiamiento**

Los flujos de efectivo provenientes de actividades de financiamiento tienen por objeto, de acuerdo con lo establecido en la Resolución CGR N° 16, representar la variación neta de los fondos presupuestarios como consecuencia de la gestión de los recursos financieros, clasificándolos en:

“ – Cobros por endeudamiento.

- *Pagos por amortización de la deuda pública*
- *Pagos para reducir la deuda pendiente de un arrendamiento financiero."*

8.2.4.5. Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

La Resolución CGR N° 16 establece que el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto tiene por objeto reflejar las variaciones directas del patrimonio en el transcurso de un periodo contable determinado, e incluye tanto al resultado del ejercicio (obtenido desde el Estado de Resultados), como aquellas variaciones que, por su naturaleza, no deban formar parte del Estado de Resultados, por lo que, agrega la resolución, este estado financiero revela los ingresos y gastos del periodo reconocidos directamente en el patrimonio, el resultado del periodo, los efectos en los cambios en la normativa contable y en la corrección de errores y el saldo de los resultados acumulados al principio y en la fecha de presentación de los

estados financieros, así como los movimientos de los mismos (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 189).

El Marco Conceptual, en relación con la información que proporciona el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto establece que este permite mostrar las variaciones directas al patrimonio en el transcurso de un periodo contable (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 10).

8.2.5. Otros capítulos de la Resolución CGR N° 16, de 2015

Los capítulos V y VI de la Resolución CGR N° 16, se refieren a aspectos relacionados con la operatoria y un glosario de términos referidos en la citada resolución. En lo que respecta al capítulo V de Operatoria, este establece reglas contables sobre nueve conceptos que afectan las operaciones relacionadas con el registro contable y la elaboración de los estados financieros, referidos a:

- Integración contable presupuestaria
- Movimientos financieros presupuestarios
- Movimientos financieros no presupuestarios
- Movimientos económicos
- Registro de responsabilidades o derechos eventuales
- Contabilizaciones con signo negativo
- Contabilidad de la ejecución del presupuesto en moneda extranjera
- Traspasos interdependencias
- Cierre del periodo contable

9. Integración contable presupuestaria

La integración contable presupuestaria forma parte del principio contable de Imputación Presupuestaria, reconocido por la Resolución CGR N° 16, refiriéndose el Marco Conceptual sobre este concepto como, un procedimiento técnico que asocia el clasificador presupuestario de ingresos y gastos con el plan de cuentas contables (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 11).

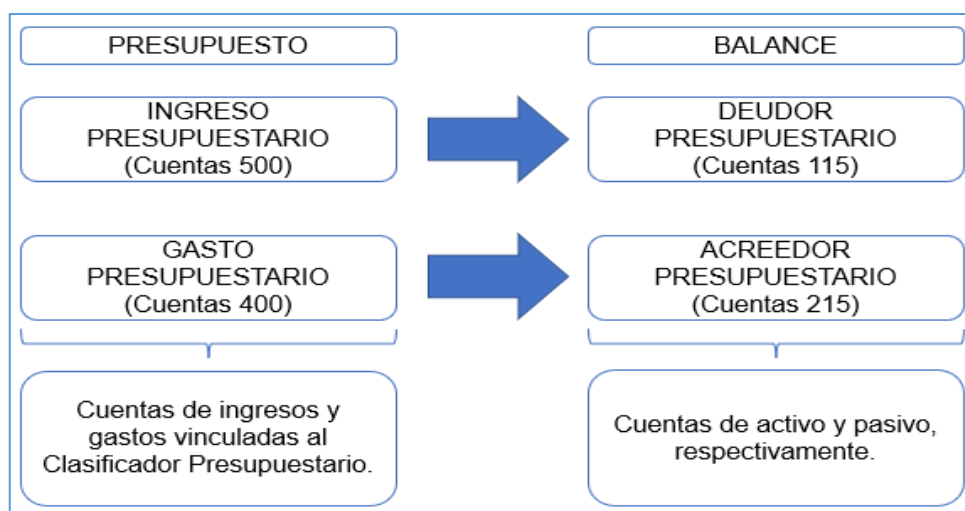
Por su parte, en el Capítulo V: Operatoria, de la citada resolución, se señala en relación con la integración contable presupuestaria lo siguiente:

“En el sistema de contabilidad gubernamental se asume que todas las operaciones financieras que se originan de la ejecución del presupuesto de ingresos y gastos constituyen al momento de generarse, un derecho a percibir o una obligación de pagar, aun cuando ellas se efectúen en base efectivo, posibilitando de este modo, la obtención de informes relativos al comportamiento presupuestario, salvo que, una disposición expresa excluya determinados movimientos de esta operatoria” (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 223).

En el mismo sentido, a través del Oficio N° 54.977, de 2010, la Contraloría General de la República ha señalado que la integración contable presupuestaria es uno de los principios asumidos por la contabilidad pública nacional (Oficio N° 54.977, 2010).

Así entonces, al considerar la afectación del presupuesto en términos de efectivo y devengado, la integración del presupuesto encuentra su reflejo contable a través de los débitos de las cuentas de Deudores Presupuestarios y los créditos de los Acreedores Presupuestarios (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 180). Un resumen de este proceso se presenta en la ilustración N° 3.

Ilustración N° 3: Integración contable y presupuestaria.



Fuente: Elaboración propia, a partir de lo establecido en el capítulo V, de la Resolución CGR N° 16, de 2015.

10. Estado de Situación Presupuestaria

El Estado de Situación Presupuestaria es un informe tradicional de la contabilidad pública chilena, el cual es confeccionado desde el año 1976 por la Contraloría General de la República, y se muestra a nivel consolidado de los sectores públicos y municipal, con detalle de las entidades públicas y municipios, respectivamente y sus desagregaciones en programas y/o áreas, según corresponda (Oficio N° 54.977, 2010).

Como se ha indicado previamente, este informe es rutinario en la administración financiera, no obstante, es a través del referido Oficio N° 54.977, de 2010, en que la Contraloría General de la República sostiene que el Estado de Situación Presupuestaria se constituye en un aporte a la normativa internacional, por cuanto sus contenidos armonizan con los planteamientos de la NICSP 24, sobre Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros (Contraloría General de la República, 2010).

Así entonces, con la adopción indirecta de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, materializado a través de la publicación de la Resolución CGR N° 16, de 2015, el Estado de Situación Presupuestaria, y tal como se ha indicado en esta investigación, corresponde a uno de los estados financieros definidos en la Resolución CGR N° 16, y se encuentra compuesto por los conceptos de ingresos y gastos contenidos en el clasificador presupuestario.

En la misma resolución, se define que los ingresos presupuestarios corresponden a los flujos de recursos financieros destinados a financiar los gastos presupuestarios del ejercicio, y pueden ser originados entre otros, por las siguientes transacciones: ingresos por impuestos, imposiciones previsionales, aporte fiscal, otras transferencias, ingresos financieros, entre otros.

Por su parte, en relación con los gastos presupuestarios, la Resolución CGR N° 16 contempla que estos representan los flujos financieros correspondientes a la aplicación de los recursos de la entidad en que han sido autorizados como gastos en el presupuesto anual, y se pueden ejemplificar, entre otros, a través de adquisición de activos financieros y

no financieros, otorgación de préstamos, transferencias y la disminución de los pasivos financieros.

Añade la resolución, que la preparación del Estado de Situación Presupuestaria debe considerar el presupuesto autorizado tanto inicial como final, así, como también, la ejecución de este en términos de devengado y efectivo, lo que fluye de la integración contable presupuestaria, presentando la información hasta un nivel agregado, es decir, el subtítulo del referido clasificador presupuestario.

Sobre la ejecución del presupuesto, la resolución señala que los ingresos se reconocerán como percibido y devengado, mientras que los gastos se reconocerán como pagado y devengado. Sobre los ingresos, la resolución indica que estos se reconocerán de acuerdo al principio del devengado y la normativa contable y presupuestaria que les aplique, y supone el reconocimiento del deudor presupuestario y simultáneamente el de un pasivo, o de un ingreso o la disminución de otro activo, mientras que, el reconocimiento de un ingreso como percibido, supone la materialización de su cobro en forma de efectivo o de otros recursos disponibles o en una disminución de una obligación presupuestaria.

En lo referido a los gastos, la resolución señala que se reconocerán gastos de acuerdo con el principio del devengo y la normativa contable y presupuestaria que le aplique, y supone el reconocimiento de la obligación presupuestaria y simultáneamente el de un activo, o de un gasto, o bien, la disminución de otro pasivo. Ahora bien, agrega la Resolución CGR N° 16, que el reconocimiento de un gasto como pagado supone la materialización de su desembolso en forma de efectivo o de otros recursos disponibles o en una disminución del deudor presupuestario.

10.1. Instrucciones anuales para la emisión de los estados financieros

La Contraloría General de la República de Chile, de conformidad con su mandato legal respecto de las facultades para la emisión de normas contables para el sector público emite de forma anual, a través de oficios de aplicación obligatoria, instrucciones tanto para el cierre de un ejercicio, la apertura del ejercicio contable al periodo siguiente e instrucciones para la elaboración de los estados financieros. En ese contexto, en la tabla N° 6, se muestra

un listado de las instrucciones emitidas por la Contraloría General de la República de Chile en los últimos tres periodos, es decir, 2019, 2020 y 2021.

Tabla N° 6: Instrucciones para el cierre, apertura y elaboración de estados financieros.

TIPO DE INSTRUCCIÓN	N° OFICIO	FECHA
Imparte Instrucciones a los Servicios e Instituciones del Sector Público, sobre Cierre del Ejercicio Contable año 2019 (Cierre ejercicio contable 2019).	Oficio CGR N° 31.174	03-12-2019
Instrucciones sobre preparación y presentación de los estados financieros, al término del ejercicio contable año 2019.	Oficio CGR N° 33.263	27-12-2019
Establece plazo adicional para los servicios e instituciones del sector público respecto de la presentación de los estados financieros del ejercicio contable 2019.	Oficio CGR N° 6.540	19-03-2020
Imparte Instrucciones a los Servicios e Instituciones del Sector Público, para el Ejercicio Contable año 2020 (Apertura ejercicio contable 2020).	Oficio CGR N° 33.258	27-12-2019
Imparte Instrucciones a los Servicios e Instituciones del Sector Público, sobre Cierre del Ejercicio Contable año 2020 (Cierre ejercicio contable 2020).	Oficio CGR N° E59.542	14-12-2020
Imparte Instrucciones a los Servicios e Instituciones del Sector Público sobre la preparación y presentación de los Estados Financieros, al término del ejercicio contable año 2020.	Oficio CGR N° E72.639	29-01-2021
Descripción: Imparte Instrucciones a los Servicios e Instituciones del Sector Público, para el Ejercicio Contable año 2021.	Oficio CGR N° E64.326	30-12-2020

Fuente: Elaboración propia, a partir de lo establecido en sitio web de la Contraloría General de la República de Chile. <https://www.contraloria.cl/web/cgr/instrucciones1>

Cabe tener presente que estas instrucciones son de aplicación obligatoria para los servicios e instituciones del sector público. Así entonces, en los oficios relacionados con la preparación y presentación de los estados financieros, los Oficios CGR N°s 33.263 y E72.639, de 2019 y 2021, respectivamente, señalan sobre este proceso, en específico en el numeral 1, que los estados financieros a preparar, de acuerdo con lo establecido en el capítulo IV de la Resolución CGR N° 16, de 2015, corresponden a:

- Estado de Situación Patrimonial o Balance General
- Estado de Resultados
- Estado de Situación Presupuestaria
- Estado de Flujos de Efectivo, incluyendo la Variación de Fondos No Presupuestarios
- Estado de Cambios en el Patrimonio Neto
- Notas Explicativas

Por su parte, en el numeral 2 de los citados oficios CGR N^{os} 33.263 y E72.639, de 2019 y 2021, en ambos documentos se establecen ciertas consideraciones en relación a la preparación de los estados financieros, y tienen relación con la observancia de las normas y procedimientos contables vigentes contenidas en la Resolución CGR N° 16 y Oficio N° 96.016, ambos de 2015, y emitidos por la Contraloría General de la República, señalando además, que estos deberán ser presentados ajustados a lo establecido en la Resolución N° 62, de 2016, también de la Contraloría General de la República y al anexo N° 1, adjunto a ambos documentos, en el cual se contiene un modelo con el mínimo de notas a los estados financieros que deben ser presentadas.

Ahora bien, en el numeral 3 de ambos oficios⁸, se ha definido que el plazo de presentación de los estados financieros, para los ejercicios correspondientes a los periodos 2019 y 2020, corresponderá al 31 de marzo de los años 2020 y 2021, sin perjuicio de ello, cabe tener presente la modificación en los plazos correspondientes al periodo 2019, el cual fue extendido al 30 de abril de 2020 (Contraloría General de la República 2020a, p. 1).

En el numeral 4 de los oficios de instrucciones para la preparación y presentación de estados financieros, se establece la modalidad de remisión de estos reportes a la Contraloría General de la República, como, asimismo, en el numeral 5 se instruye que, además de la remisión al organismo contralor, estos sean publicados en sus páginas webs institucionales.

10.2. Instrucciones relacionadas con el Estado de Situación Presupuestaria

En relación al Estado de Situación Presupuestaria, los Oficios CGR N° 33.263 y N° E72.639, de 2019 y 2021, han establecido en el numeral 2, que este estado financiero deberá ser presentado a nivel agregado, por capítulo y programa, considerando la estructura de ingresos y gastos presupuestarios definidos en el Decreto N° 854, de 2004, del Ministerio de Hacienda, precisando para aquellas entidades autorizadas a contar con presupuesto en moneda nacional y extranjera convertida a dólares, deberán presentar la situación presupuestaria en ambas monedas.

⁸ Oficios CGR N^{os} 33.263 y E72.639, de 2019 y 2021, página 2.

Asimismo, los referidos oficios señalan que, las entidades informarán a través de una nota explicativa, el origen de las diferencias significativas entre el presupuesto actualizado y su ejecución en base devengada (Oficio CGR N° 33.263, p. 3; Oficio CGR N° E72.639, 2021, p. 3).

Es preciso señalar, además, que en el anexo N° 1 adjunto a los citados oficios⁹, y como se ha indicado en este documento, se contiene las notas explicativas mínimas que deben ser presentadas por los servicios e instituciones públicas. Sobre estas revelaciones, y en lo atinente al Estado de Situación Presupuestaria, el modelo contiene la Nota 36, Diferencias entre el presupuesto actualizado y devengado, requiriendo por separado, tanto para los ingresos como para los gastos, la explicación sobre una eventual sobre ejecución presupuestaria, y requiere, además, explicar las dos grandes diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria (Oficio CGR N° 33.263, p. 3; Oficio CGR N° E72.639, 2021, pp. 56-57).

Ahora bien, es oportuno hacer presente que en el anexo N° 2 de los citados Oficios CGR N° 33.263 y N° E72.639, de 2019 y 2021, se contiene la agrupación de cuentas por partidas de los estados financieros 2020. Al respecto, sobre el Estado de Situación Presupuestaria, el modelo allí indicado revela, para ingresos y gastos el Presupuesto Inicial y Actualizado; la Ejecución, tanto Devengada como Percibida, y la diferencia de estos como Por Percibir (Oficio CGR N° 33.263, p. 3; Oficio CGR N° E72.639, 2021, p. 67).

Una imagen del modelo de estado de Situación Presupuestaria, contenido en los Oficios CGR N° 33.263 y N° E72.639, de 2019 y 2021, se muestra en el anexo N° 1, de esta investigación.

11. NICSP 24 - Presentación del Presupuesto en los Estados Financieros

La Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público N° 24 (NICSP 24), Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros fue emitida por primera vez en diciembre de 2006 por el IPSAB, y ha sido modificada en los años 2011, 2015 y 2016, a través de los siguientes documentos publicados: Mejoras a las NICSP 2011;

⁹ Oficios CGR N°s 33.263 y E72.639, de 2019 y 2021, página 6.

Aplicación de la NICSP 33, sobre Adopción por primera vez a las NICSP de base de acumulación (o devengo); Mejoras a las NICSP, 2015 y Aplicabilidad de las NICSP, respectivamente.

Esta norma es específica del sector público dentro de la literatura del IPSASB, por lo que no existe un equivalente en las NIIF, ya que las comparaciones entre el presupuesto y la realidad son una característica única de la presupuestación /contabilidad del sector público. La NICSP 24 exige que se presente una comparación de los importes presupuestarios y reales en los estados financieros de las entidades que deben, o deciden, hacer públicos sus presupuestos aprobados. La NICSP 24 es, por tanto, una norma importante en el contexto del cumplimiento de las obligaciones de rendición de cuentas por parte de las entidades del sector público y de la provisión de transparencia fiscal (Heiling, J., 2019, p.54).

En cuanto a la importancia de esta norma, los autores Hlaciuc et al. (2017, p. 9) han señalado:

“Existen opiniones positivas en la literatura contable internacional, según las cuales la norma NICSP 24 tiene por objeto garantizar que las entidades del sector público sean responsables de aumentar la transparencia de sus estados financieros demostrando cómo han cumplido su presupuesto aprobado (Aggestam-Pontoppidan C., Andernack I., 2016), pero también hay opiniones según las cuales esta norma tiene algunas deficiencias, en el sentido de que, según la norma IPSAS 24, el presupuesto se considera un simple instrumento de comparación de datos estimados con datos contables (Fabio Giulio Grandis, 2013). La primera regla de la NICSP 24 estipula que los estados financieros deben incluir una comparación de las cifras reales con el presupuesto original y el presupuesto revisado, una comparación que debe hacerse sobre la misma base, incluso si los estados financieros fueron preparados sobre una base diferente. La segunda norma exige que la entidad presente las diferencias entre las cifras reales y el presupuesto, a menos que dicha revelación se incluya en otro documento (Shaik F., Sanderson I., 2009).”

En relación al alcance, los párrafos 2 a 6 de la NICSP 24, establecen las entidades que deberán aplicar esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, señalando al respecto en el párrafo 2, que aquellas entidades que preparen y presenten sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicarán esta norma; asimismo, en el párrafo 4 se establece que la NICSP 24 se aplicará a aquellas entidades del sector público a las que se requiere o eligen poner a disposición pública su presupuesto aprobado, precisando al respecto, en el párrafo 5, que esta norma no requiere que los presupuestos aprobados sean puestos a disposición pública, así como tampoco requiere que los estados financieros revelen información sobre o bien, hagan comparaciones con los presupuestos que se aprueben y que no sean publicados.

Por su parte, en su párrafo 6, la NICSP 24 señala en relación con los presupuestos que, en algunos, los presupuestos que han sido aprobados son compilados para incluir todas las actividades controladas por una entidad del sector público, mientras que, en otros casos, puede requerirse que estos se pongan a disposición pública separados para ciertas actividades, grupos de actividades o entidades incluidas en los estados financieros, pudiendo ocurrir estas situaciones cuando:

- “(a) Los estados financieros de un Gobierno incluyen agencias o programas gubernamentales que tienen autonomía de operación y preparan sus propios presupuestos, o*
- (b) cuando un presupuesto se prepara solo para el sector gobierno general en su conjunto global.”*

En lo que respecta a la base contable, y en concordancia con el párrafo 7 de la NICSP 24, el autor Heiling (2019, p. 54), ha señalado que esta norma es aplicable por las entidades del sector público, con independencia de la base presupuestaria que aplique, es decir, independientemente del hecho de que una entidad haya adoptado el principio de devengo, el de caja u otro principio contable en el presupuesto que ha sido aprobado por el respectivo órgano legislativo.

En los párrafos 8 a 10 de la citada NICSP 24, se describe el significado para esta norma de un presupuesto aprobado, refiriéndose a este concepto como:

“Un presupuesto aprobado según se define por esta Norma refleja los ingresos previstos o cobros que se espera surjan en el período del presupuesto anual o plurianual basado en los planes corrientes y las condiciones económicas previstas durante ese periodo del presupuesto, y los gastos y desembolsos aprobados por un órgano legislativo, que es la autoridad legislativa u otra autoridad relevante. Un presupuesto aprobado no es una estimación futura...”

Por su parte, en el párrafo noveno, la referida NICSP 24 señala que cualquiera sea el proceso de aprobación, la característica clave de los presupuestos aprobados es que la autoridad para retirar fondos de la hacienda del gobierno u otro organismo similar, para los propósitos acordados e identificados, estos sean proporcionados por un órgano legislativo superior, u otra autoridad que posea las competencias para ello.

Así entonces, en la oportunidad que un presupuesto no sea aprobado al inicio del periodo en que debería aplicarse, la NICSP 24 se refiere en el párrafo 10 a esta situación, estableciendo que el presupuesto inicial corresponderá al que fue aprobado primero para su aplicación.

En relación con los presupuestos aprobados, y de acuerdo con lo referido por Giulio (2013, p. 182) la NICSP 24 no trata del proceso de aprobación del presupuesto, sino que se limita a exigir a las administraciones que difunden y hacen públicos sus presupuestos lo establecido en las letras a) a la c), del párrafo 14 de la citada norma, y corresponden a:

- “a) Una comparación entre el saldo final y las cifras que figuran en el presupuesto;*
- b) un resumen de las razones políticas o de gestión de cualquier incoherencia entre el saldo final y las cifras que figuran en el presupuesto, tal como se menciona en la letra a);*
- c) un nuevo estado de las cifras del saldo si se han obtenido utilizando un principio contable diferente al utilizado para elaborar el presupuesto”.*

Precisa la NICSP 24 en el párrafo 15, que la presentación en los estados financieros de los importes iniciales y finales del presupuesto según una base comparable con el presupuesto que se pone a disposición pública, completará el ciclo de rendición de cuentas, permitiendo

a los usuarios de la información financiera identificar si los recursos se obtuvieron y utilizaron de acuerdo con el presupuesto aprobado.

En relación con lo anterior, el párrafo 19 sostiene que, normalmente, junto con los estados financieros, se emite un documento de comentarios y análisis de la dirección, un resumen de operaciones u otros informes públicos que proporcionan comentarios sobre el rendimiento y los logros de la entidad en el periodo que se informa, incluyendo cualquier diferencia material entre los importes realizados o ejecutados y el presupuesto. En ese contexto, y de acuerdo a lo establecido en la letra c) del párrafo 14 de la NICSP 24, se incluirá en las notas a los estados financieros una explicación de las diferencias materiales a menos que:

“a) que se incluyan en otros informes o documentos públicos emitidos juntos con los estados financieros, y;

b) que las notas a los estados financieros identifiquen los informes o documentos en lo que puede encontrarse la explicación.”

11.1. Revelaciones en los estados financieros

11.1.1. Comparación entre presupuesto aprobado y realización

Sobre la información a presentar y revelar, los párrafos 21 a 24 de la NICSP 24 establecen que una entidad pública presentará una comparación entre el presupuesto y su realización o ejecución, en cuyo caso, si la base comparable con la que se preparan los estados financieros y el presupuesto es la misma, podrán presentarse como una columna adicional en los estados financieros principales. Por su parte, el párrafo 22 especifica que las comparaciones entre el presupuesto y el presupuesto ejecutado o realizado pueden presentarse en un estado financiero separado incluido en el conjunto de estados financieros especificados en la NICSP 1.

Con relación a aquellas entidades donde el presupuesto y los estados financieros no se preparan con bases comparables, el párrafo 23 de la NICSP 24 establece que la

comparación de los montos presupuestarios con el realizado o ejecutado, se presentan por separado en un Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados.

Por su parte, entre los párrafos 25 a 28 la NICSP 24 establece el nivel de agregación con el cual se deberá presentar el presupuesto aprobado, señalando que esta debe realizarse teniendo presente lo establecido en la NICSP 3, de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, requiriendo que los estados financieros proporcionen información que cumpla con las características cualitativas, incluido a que la información sea relevante a efectos de rendición de cuentas y la necesidad de los usuarios para la toma de decisiones¹⁰. Así entonces, la citada norma sostiene que el nivel de agregación puede ser necesario para evitar un exceso de información reflejar así los niveles relevantes de supervisión del órgano legislativo u otra autoridad, indicando que la determinación del nivel de agregación implicará un juicio profesional, aplicado teniendo presente lo dispuesto en el numeral 26 de la NICSP 24 y el Marco Conceptual¹¹.

11.1.2. Cambios entre presupuesto inicial y final

Ahora bien, en relación con la información presupuestaria adicional, incluyendo los logros en los servicios, señala la norma, en específico en su párrafo 28, que esta puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros, recomendando la norma incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular, relacionar estos datos presupuestarios, con los datos presupuestarios no financieros y logros del servicio.

Así también, la NICSP 24, entre los párrafos 29 a 30, sostiene que una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores, señalando que esta explicación se realizará:

- “a) a través de una revelación de notas en los estados financieros; o*
- b) en un informe emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.”*

¹⁰ NICSP 24, párrafo 26.

¹¹ NICSP 24, párrafo 27.

La explicación de las diferencias materiales, sean estas positivas o negativas entre los importes reales y presupuestados mejorará la transparencia de los estados financieros y fortalecerá la rendición de cuentas de las entidades del sector público que ponen a conocimiento sus presupuestos aprobados (NICSP 24, Fundamentos de las Conclusiones 12, 2013).

Con relación a la comparación que requiere la NICSP 24 sobre los importes de los presupuestos y su realización, los párrafos 31 a 36, esta norma establece que esta comparación se presentará en una base comparable al presupuesto, ya sea de acumulación (devengo) o efectivo u otra, asegurando de esta forma que la información que se revele sobre el cumplimiento del presupuesto en los estados financieros está con la misma base que el mismo presupuesto aprobado.

Asimismo, entre los párrafos 37 y 38, la NICSP 24 se refiere a la situación de aquellos gobiernos y otras entidades aprueban y hacen públicamente disponibles sus presupuestos plurianuales, en lugar de presupuestos anuales. Cabe hacer presente que Chile, conforme a lo constatado en esta investigación, su proceso presupuestario es anual, estableciéndose esta periodicidad en un principio presupuestario¹².

En este punto resulta pertinente señalar que, de acuerdo con lo señalado en la letra d) del punto 7.1.2, de este documento, Chile adoptó para la preparación de información financiera para propósito general, o estados financieros, entre otros principios, el devengado. Por su parte, y conforme a lo manifestado por Von Gersdorf (2018, p. 567), Chile tomó la decisión de cambiar a un presupuesto en base devengado, aun cuando, el presupuesto se parezca mucho a uno en base a caja. Sobre lo expuesto por el autor, es preciso señalar que, independiente de las apreciaciones que se esgriman con relación al devengado, es necesario hacer presente que este concepto ha sido reconocido por la normativa de administración financiera del Estado y aplicado por la Administración del Estado, a lo menos, desde el año 1975, por cuanto, es a través de la publicación del Decreto Ley N° 1.263, de

¹² Referencia al punto 5.2, de este documento.

1975, Decreto Ley Orgánico de Administración Financiera del Estado contempla¹³, en sus artículos 19 y 25, este concepto en relación a los gastos y los ingresos, respectivamente.

11.1.3. Revelaciones en las notas a los estados financieros

Sobre las revelaciones en notas a los estados financieros requeridas por la NICSP 24, estas se describen a continuación, no obstante, la comparación entre estas exigencias y su relación con el Estado de Situación Presupuestario, requerido por la Resolución CGR N° 16, de 2015, será analizado en el acápite de Análisis y Discusión de los Resultados, de este documento, ello considerando que ese contraste es relevante para esta investigación.

a) Bases presupuestarias y de clasificación del presupuesto aprobado¹⁴.

En lo que respecta a las revelaciones en las notas a los estados financieros requeridas por la NICSP 24, estas se encuentran contenidas entre los párrafos 39 a 46, requiriendo la citada norma en su párrafo 39, que una entidad revelará las bases presupuestarias y de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado, precisándose en el párrafo 40 en relación a las bases presupuestarias, que podrían existir diferencias entre la base contable utilizada en la preparación y presentación del presupuesto y la base contable utilizada en los estados financieros, agregando, a modo de ejemplo, que esta diferencia podría surgir al momento de centrar el presupuesto en flujos de efectivo, o bien, flujos de efectivo más ciertos compromisos, mientras que, los estados financieros presentan flujos de efectivo, así como, información de acumulación o devengada.

Por su parte, la clasificación del presupuesto aprobado a la que hace referencia el párrafo 39, en el párrafo 41 se establece que este se podrá clasificar por partidas con la misma base adoptada en los estados financieros, a modo de ejemplo, cita la norma, por naturaleza económica –a modo de ejemplo, compensaciones a empleados, utilización de bienes y servicios, entre otros- o, por función –salud, educación, obras públicas, entre otros-.

También, la norma establece una forma alternativa de clasificación de programas específicos –reducción de la pobreza, control de enfermedades contagiosas, entre otros

¹³ Referencia al concepto de devengado se realiza al texto original del Decreto Ley N° 1.263, de 1975, del Ministerio de Hacienda, promulgado el 21 de agosto de 1975 y publicado en el Diario Oficial el 28 de agosto de 1975.

¹⁴ NICSP 24, párrafo 39.

ejemplos- o por componentes de los programas vinculados con objetivos de rendimiento de impacto –por ejemplo, cantidad de estudiantes graduados, operaciones quirúrgicas realizadas, entre otros ejemplos-. Asimismo, un presupuesto recurrente para actividades continuadas, por ejemplo, en sectores de educación y salud, la norma establece que este podrá aprobarse por separado de un presupuesto de capital para desembolsos de capital.

b) Período del presupuesto aprobado¹⁵.

Además del requerimiento de revelación en notas a los estados financieros establecido en el párrafo 39, la NICSP 24 requiere que se revele el período del presupuesto aprobado, así como también, deberá identificar en las notas a los estados financieros las entidades que han sido incluidas en el presupuesto aprobado, lo anterior, señalado en los párrafos 43 y 44, respectivamente.

c) Identificación de las entidades incluidas en los estados financieros¹⁶.

Sobre la identificación de entidades, es preciso referirse a lo establecido en el párrafo 46 de la NICSP 24, en relación con que las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público requieren que las entidades preparen y presenten estados financieros que consoliden todos aquellos recursos controlados por la entidad.

11.1.4. Conciliación de los importes realizados según una base comparable y los importes realizados en los estados financieros

La NICSP 24 establece, en específico en el párrafo 47, cuando los estados financieros y el presupuesto no se preparan con una base comparable, se conciliarán con los cobros en efectivo totales y los pagos en efectivo totales, identificando cualquier diferencia tanto en las bases, tiempo y entidad, definiendo dos situaciones al respecto:

“a) si se adopta la base de acumulación (devengo) para el presupuesto, los ingresos totales, gastos totales y flujos de efectivo netos de las actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación; o

¹⁵ NICSP 24, párrafo 43.

¹⁶ NICSP 24, párrafo 46.

b) si se adopta una base distinta a la de acumulación (o devengo) para el presupuesto, los flujos de efectivo netos de las actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.”

Asimismo, el mismo párrafo establece que esta conciliación se revelará en el estado de comparación de los importes presupuestados y reales o en las notas a los estados financieros.

Sin perjuicio de lo anterior, en el párrafo 50 de la NICSP 24 se establece que, para aquellas entidades que adoptan la misma base contable para la presentación tanto del presupuesto como de los estados financieros, solo se requerirá identificar las diferencias entre los importes reales en el presupuesto y los importes equivalentes de los estados financieros, sin necesidad de efectuar la conciliación señalada precedentemente (párrafo 47 de la NICSP 24), definiendo que lo anterior aplicará cuando:

- “a) se prepare para el mismo periodo,*
- b) incluyendo las mismas entidades y*
- c) adoptando el mismo formato de presentación que en los estados financieros.”*

Precisa sobre lo anterior la norma, que para otras entidades que adopten la misma base contable para el presupuesto y los estados financieros, puede haber diferencias en el formato de presentación, entidad que informa o periodo sobre el que se informa, precisando que para estos, será necesaria una conciliación cuando haya diferencias en la presentación, periodicidad o entidades entre el presupuesto y los estados financieros preparados con la misma base contable.

Finalmente, tanto para la presentación como revelación, la NICSP 24 establece que no se requiere revelar información comparativa del periodo anterior¹⁷

¹⁷ NICSP 24, párrafos 51 y 52.

12. Rendición de Cuentas

12.1. Concepto

La rendición de cuentas es un concepto que en el transcurso de los últimos años ha ido adoptando gran importancia debido a que aparece como uno de los ejes de la llamada Nueva Gestión Pública, ocupando un lugar relevante en el discurso de la modernización de la administración pública, a propósito de este nuevo paradigma (Ochoa, H. y Montes de Oca, Y., 2004, p.456-457).

De acuerdo con lo planteado por Nuñez (2011, p. 12), el concepto de rendición de cuentas surge en la historia de la democracia, y se marca su nacimiento con la democracia representativa a través del sistema de proporción de los poderes plasmado en la constitución estadounidense de 1789, donde la rendición de cuentas implica la delegación de autoridad del electorado a sus representantes para legislar y promover el interés general, contando el pueblo con el derecho para demandar cuentas.

Velasco (2011) señala sobre la rendición de cuentas, que este es un elemento central de las democracias referido a la obligación de los actores públicos -especificados por el autor como electos o designados- de ofrecer información, explicaciones y justificaciones respecto de sus actos, permitiendo a la ciudadanía el discernimiento sobre si las actuaciones del gobierno están en línea con el interés general y sancionar las desviaciones que se adviertan. El citado autor plantea, además, que la rendición de cuentas es un elemento indispensable, por cuanto las interacciones entre Estado y ciudadanía que con mayor frecuencia se originan están en la provisión de bienes y servicios públicos a través de la implementación de programas y la aplicación de regulaciones públicas, entendiéndose de esta forma la creciente preocupación por asegurar que aquellos que actúan con la autoridad delegada rindan cuentas (Velasco, E. 2011, p. 7-8).

El organismo Chiletransparente, en su trabajo publicado sobre *“Gobiernos Corporativos en las Organizaciones Sin Fines de Lucro en Chile: Situación Actual y Perspectivas”*, para definir rendición de cuentas emplean lo manifestado por Wyatt, que señala (Chiletransparente, 2008, p. 42):

“La rendición de cuentas (accountability en inglés) se refiere a la capacidad de la organización de demostrar regularmente que utiliza sus recursos de manera eficiente e inteligente y que no se aprovecha de sus privilegios especiales para llevar a cabo actividades contrarias a su estado de organización sin fines de lucro. Una organización que rinde cuentas es transparente y no tiene problemas en mostrar sus balances financieros al escrutinio público de los socios, beneficiarios y otros grupos de interés. A través de estos actos de transparencia, las OSFL expresan su compromiso con los valores democráticos y contribuyen a fortalecer a la sociedad civil (Wyatt, 2004).

En relación a la definición de rendición de cuentas, Schedler (2008, p. 11) sostiene que este es la traducción al español más cercana al concepto inglés de *accountability*, el cual también es traducido como control, fiscalización o responsabilidad, no obstante, el autor plantea que existen matices que separan los dos conceptos, manifestado que *accountability* conlleva un sentido claro de obligación, mientras que, la noción de rendición de cuentas parece sugerir que se trata de un acto voluntario del soberano que rinde cuentas por cuenta propia y no por necesidad, precisando entonces que *accountability* es la rendición obligatoria de cuentas.

En ese sentido, los autores Schedler et al. (1999, p. 14-15) sostiene que la *accountability* es un concepto cuyo atractivo responde a su amplitud, manifestando que, más que denotar una técnica específica de domesticar el poder, abarca tres formas diferentes para prevenir y corregir el abuso político, lo que implica someter a quién ostenta el poder a la amenaza de sanciones, que correspondería al concepto en inglés de *enforcement*; obligarlo a ejercer el poder de forma transparente; y forzarlo a justificar sus actos, agrupando estas últimas dos formas en el concepto de *answerability*.

En similares términos, el autor Fox (2006, p. 36), se refiere a este concepto como el proceso de responsabilizar a los actores por sus acciones, implicando ello, una obligación de respuesta, no obstante, precisa que además de la referida obligación de responder (*answerability*), otros autores prefieren una definición más rigurosa que incluya correctivos y/o sanciones por violaciones (*enforcement*), citando al autor Schedler et al. (1999, p. 17), quien sostiene que “si no existen castigos por abusos de autoridad, no se puede hablar de un estado de derecho o rendición de cuentas”.

Conceptualmente, la idea de rendición de cuentas, entonces, contiene dos dimensiones distintivas (Peruzzotti, E., 2008, p. 3):

- “1) la obligación que tienen los funcionarios públicos de informar acerca de sus decisiones y justificarlas públicamente (*answerability*);
- 2) la capacidad de imponer sanciones a aquellos funcionarios públicos que hayan violado sus deberes o incumplido sus obligaciones (*enforcement*).”

Sobre *answerability*, para muchos autores, la esencia de la rendición de cuentas es la capacidad de demandar explicaciones sobre ciertos actos o decisiones por parte de los funcionarios públicos, y considera dos dimensiones, la primera, se relaciona con la transparencia en la gestión por parte de la administración y del derecho que tienen los ciudadanos a acceso a la información pública, por cuanto se advierten evidentes problemas que aún persisten en las democracias en relación al acceso a información de la gestión del gobierno o de quién administra haberes públicos, tales como el presupuesto, las contrataciones públicas, la implementación de políticas públicas, entre otras. La segunda dimensión que forma parte de este concepto supone un proceso de comunicación en los cuales se justifican las decisiones públicas y se juzgan estas (Peruzzotti, E., 2008, pp. 3-5).

Ahora bien, en lo que respecta al concepto de *enforcement*, o sanción, según la traducción que el autor Peruzzotti (2008), da a la palabra, sostiene que este se relaciona con la capacidad que posee el actor que demanda cuentas, de aplicar sanciones a los funcionarios que hayan incurrido en algún acto contrario a la legalidad, agregando el autor, que esta dimensión de sanción es considerada un aspecto crucial de la idea misma de rendición de cuentas (Peruzzotti, E., 2008, p. 5).

Los autores Ochoa y Montes de Oca (2004, p. 458) citan la definición de *accountability* empleada por el Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD), la cual se refiere a la “obligación que tiene el gobierno de rendir cuentas a la sociedad”, incorporando al ciudadano en la definición.

Con relación a la participación de la ciudadanía en el proceso de rendición de cuentas, Valverde (2004, p. 236) sostiene, a partir del trabajo desarrollado por Robert D. Behn (2011), que el principio de rendición de cuentas se basa en el derecho a la libre expresión y asociación, manifestando al respecto:

“Estos derechos permiten que los ciudadanos se organicen, y defiendan sus ideas e intereses frente a las acciones gubernamentales. Todo ciudadano debe contar con elementos suficientes para conocer y evaluar dichas acciones, y su ausencia reduce la credibilidad y legitimidad de órganos gubernamentales. Cualquier organización que se desenvuelva en el ámbito público, tiene la obligación de explicar a la sociedad sus acciones y aceptar responsabilidad sobre las mismas. Se requiere el mejoramiento de los mecanismos de consulta y diálogo, no solamente proporcionando información, sino creando estímulos y oportunidades para su consulta y la participación activa de la sociedad en la formulación de políticas públicas.”

A partir lo anteriormente expuesto, se puede inferir que la rendición de cuentas consta de tres pilares fundamentales, como los ha descrito Schedler (2008, p. 31), información, justificación y sanción, no obstante, al momento de evaluar la rendición de cuentas, es preciso tener presente las exigencias de cuentas que pudieran existir, por cuanto estas se pueden inspirar en una gran cantidad de criterios y principios normativos, distinguiendo, con el objeto de abordar con mayor cobertura estos criterios y principios, 7 variantes de la rendición de cuentas, las que se muestran en la tabla N° 7, identificando en esta a quiénes son aquellos que exigen cuentas, denominados por el autor como “agentes de la rendición de cuentas”, por cuanto estos varían de acuerdo al tipo de rendición de cuentas que se realice (Schedler, A., 2008, pp. 31-33).

Tabla N° 7: Variantes de la rendición de cuentas.

CRITERIO	DESCRIPCIÓN	AGENTE
Político	La rendición de cuentas evalúa los procesos de toma de decisión y los resultados sustantivos de las políticas públicas; también valora las calidades y capacidades personales de políticos y funcionarios.	La responsabilidad por juzgar a la política bajo criterios políticos y morales recae en los ciudadanos, las asociaciones civiles, los medios de comunicación y los partidos políticos.
Moral	La rendición de cuentas se preocupa por si los políticos y funcionarios actúan de manera apropiada en términos de normas sociales prevalecientes, independientemente de las normas legales vigentes	
Administrativo	La rendición de cuentas se pregunta si los actos burocráticos se apegan a los procedimientos establecidos, si llevan a los resultados esperados y si lo hacen con eficiencia razonable.	Las tareas de rendición de cuentas muchas veces se encomiendan a agencias públicas especializadas, tales como defensores del pueblo, cortes administrativas, oficinas de auditoría y agencias anticorrupción.
Financiero	La rendición de cuentas sujeta el uso del dinero público a las disposiciones legales vigentes, pero también a estándares de transparencia, austeridad y eficiencia.	
Profesional	La rendición de cuentas vigila por la aplicación de normas de profesionalismo, en ámbitos como el médico, académico y judicial.	Comisiones de ética o cortes disciplinarias formadas por las organizaciones para tales efectos.
Legal	La rendición de cuentas monitorea el cumplimiento de la ley.	Los agentes de rendición de cuentas por excelencia, que deben tener la última palabra, son las cortes judiciales.
Constitucional	La rendición de cuentas evalúa si los actos legislativos están acordes con disposiciones constitucionales.	

Fuente: Elaboración propia, a partir de lo establecido por Schedler, A. (2008, pp. 31-33).

No obstante, lo anterior, otros autores, como O'Donnell, G. han clasificado la rendición de cuentas como horizontal y vertical. En su trabajo, los autores Tamez et al., (2018, p. 280) a partir de las publicaciones de referido autor O'Donnell, G., han resumido estos conceptos de la siguiente forma:

“Rendición de cuentas horizontal: “La existencia de agencias estatales que tienen autoridad legal y están fácticamente dispuestas y capacitadas (empowered) para emprender acciones que van desde el control rutinario hasta sanciones penales o incluso impeachment, en relación con actos u omisiones de otros agentes o agencias del estado que pueden, en principio o presuntamente, ser calificadas como ilícitos (O'Donnell, G., 2021)”

“Rendición de cuentas vertical: Es el medio a través del cual permite a los ciudadanos y los medios de comunicación asociarse para expresar las demandas sociales a los funcionarios públicos por los actos ilícitos que se puedan cometer (O’Donnell, G., 1998)”.

En el mismo sentido, Arroyo (2018, p. 170), sostiene que el *Accountability* horizontal se refiere a las acciones de control entre agencias del mismo aparato público, es decir, el sistema de pesos y contrapesos y mecanismos de control instaurados por dependencias públicas hacia otras. Por su parte, con relación al *Accountability* vertical, la autora señala que este es un mecanismo de control que ejerce la ciudadanía hacia el Estado, manifestado principalmente a través de elecciones periódicas.

Peruzzotti (2008, p. 10) ha señalado que la distinción entre *accountability* horizontal y vertical es asimilable a una metáfora espacial, por cuanto, según O’Donnell, la rendición de cuentas se desarrolla en dos direcciones:

“...una dirección vertical que indica una acción de un controlador externo (la sociedad civil, la prensa o el electorado) sobre el Estado, por un lado, y el accionar horizontal de ciertos actores y agencias estatales que tienen como misión la función de supervisar otros órganos del estado por el otro. En el eje vertical, la rendición de cuentas es impulsada por un sujeto que se encuentra en la sociedad y que busca fiscalizar el comportamiento de un agente estatal. En cambio, en el eje horizontal tanto el sujeto como el objeto de control son agentes estatales.”

12.2. Rendición de Cuentas y transparencia de la información

En la literatura, la transparencia es un concepto que se entiende ligado al proceso de rendición de cuentas. Tamez et al. (2018, p. 280) citan en su trabajo lo expuesto por Valverde (2004), señalando que la política pública es transparente si está disponible la información en torno a su concepción y ejecución, si es comprensible, y los ciudadanos saben el papel que deben desempeñar en ella.

Para Martínez Robledo (2014) los antecedentes relacionados con el término de transparencia son recientes y surgen a partir del concepto de Nueva Gerencia Pública, donde el gobierno deja de tener el control centralizado del proceso de toma de decisiones en la administración del Estado, formando, en consecuencia, instituciones públicas sensibles a la opinión de la ciudadanía. Agrega la autora, que se podría entender que la transparencia se encuentra presente en cada repartición pública que genere un acceso fácil a la información y justifique su acción en la toma de decisiones. Sobre el término mismo, la referida autora ha señalado lo siguiente (Martínez Robledo, M., 2014, pp. 203-205):

“El término transparencia se refiere a la claridad con que se deben mostrar los asuntos públicos; como ha señalado Ugalde, es la práctica de colocar la información en la “vitrina pública”. En otras palabras, es publicitar o mostrar con nitidez la acción gubernamental, el uso y destino de los recursos públicos. Es un principio democrático que descansa en un postulado ético, expresado de manera clara por Kant cuando apuntaba que “toda acción relativa al derecho de otros es contraria al derecho y a la ley si su máxima (...) no permite publicidad”. Como antónimo de opacidad, la transparencia clarifica el espíritu de la República, atendiendo a que “la cosa pública” es “cosa de todos.

Así, la transparencia debe entenderse como obligación de quienes detentan una responsabilidad en cualquiera de los tres Poderes del Estado y sus instituciones; lleva aparejado un derecho: el de acceso a la información. La transparencia y el acceso a la información son un binomio inseparable.”

Por su parte, Peruzzotti (2008, pp. 7-8), sostiene que la transparencia es una precondition para el ejercicio de la rendición de cuentas, sosteniendo que “la transparencia genera rendición de cuentas”. Sin perjuicio de lo anterior, el autor plantea que no toda política de transparencia persigue mejorar el conocimiento de los agentes e instituciones públicas, puntualizando, que en ocasiones las iniciativas de transparencia consisten en emitir información que no revela información relevante sobre el verdadero comportamiento o desempeño de una entidad pública, ejemplificando lo siguiente:

“Una agencia puede hacer públicos datos que son poco informativos o irrelevantes y que por lo tanto no presentan un insumo adecuado para una efectiva evaluación de las actividades y comportamientos de dicha institución y de sus funcionarios. Una política de transparencia orientada a la rendición de cuentas debe de asegurar que tanto el público como el resto de los agentes estatales reciban información adecuada sobre los distintos aspectos del quehacer de una agencia estatal a fin de permitirles a estos últimos una evaluación y fiscalización de los aspectos más relevantes de la gestión.

En ciertos casos el problema no es uno de información inadecuada o incompleta sino de la forma en que la misma está organizada y presentada. La información no solamente debe de ser pública sino también presentarse en un formato accesible de manera de asegurar que los datos pueden ser leídos y comprendidos por un amplio número de actores y no solamente por un reducido grupo de expertos.”

Asociado al concepto de transparencia, la literatura se refiere al concepto de “acceso a la información”. Este, ha sido consagrado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos como un principio sobre Libertad de Expresión (Organización de los Estados Americanos, 2021), señalando al respecto, lo siguiente:

“4. El acceso a la información en poder del Estado es un derecho fundamental de los individuos. Los Estados están obligados a garantizar el ejercicio de este derecho. Este principio sólo admite limitaciones excepcionales que deben estar establecidas previamente por la ley para el caso que exista un peligro real e inminente que amenace la seguridad nacional en sociedades democráticas.”

En Chile, los conceptos de transparencia y acceso a la información pública fueron recientemente incorporados a la normativa nacional. Es a partir de la reforma constitucional de 2005 que se estableció el acceso a la información pública, no existiendo en esa época un mecanismo apropiado que garantizara a la sociedad conocer, comprender y pedir cuentas respecto de las decisiones, así como de sus fundamentos e implementación. Menos existían mecanismos que permitieran acceder a los antecedentes que fundamentan la creación de las políticas al interior de las instituciones públicas (Kretschmer, J., 2018, p. 102).

En un primer intento, en el año 1994, a través del Decreto N° 423, del entonces Ministerio del Interior, se conformó la Comisión Nacional de Ética Pública, cuyo organismo es considerado como el punto de partida de una serie de reformas que han ido configurando el funcionamiento del sector público, la relación del Estado con privados y, en lo que interesa, desde ese hito se considera la lucha contra la corrupción como una política de Estado de Chile (Precht, A., 2015, pp. 6-7)

Como resultado del trabajo encomendado a la referida Comisión, esta concluyó entre otros aspectos, el otorgamiento de rango constitucional a los principios de probidad funcionaria y de transparencia en la función pública, señalando la referida Comisión, que la transparencia debe ser aplicable a toda la función pública y debe estar garantizada por la publicidad (Precht, A., 2015, p. 10).

Estos principios han sido materializados constitucionalmente en la reforma constitucional del año 2005, plasmados en el artículo 8 de la Constitución Política de la República de Chile. Así entonces, el año 2008 se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.285, sobre Acceso a la Información Pública, mientras que su reglamento, contenido en el Decreto N° 13, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, fue publicado el 19 de abril de 2009.

Sobre el contenido de la referida Ley, esta aprueba en su artículo primero la Ley de Transparencia de la Función Pública y de Acceso a la Información de la Administración del Estado, e introduce en el resto de los articulados, modificaciones a otros cuerpos normativos y aplica normativa a instituciones que indica, relacionada con la transparencia en la función pública y de acceso a la información.

Como se ha señalado, en el doble articulado del artículo primero de la citada Ley N° 20.285 se encuentra contenido el detalle de la ley que regula el principio de transparencia de la función pública, el derecho de acceso a la información de los órganos de la Administración del Estado, los procedimientos para el ejercicio del derecho y para su amparo, y las excepciones a la publicidad de la información.

Los órganos del Estado a los cuales se les aplica la referida Ley N° 20.285 se encuentra contenido en el artículo 2°, donde se incluye a los ministerios, las intendencias, las gobernaciones, los gobiernos regionales, las municipalidades, las Fuerzas Armadas, de Orden y Seguridad Pública, y los órganos y servicios públicos creados para el cumplimiento de la función administrativa, precisando, respecto de la Contraloría General de la República y el Banco Central que estos organismos deberán ajustarse a las disposiciones que la referida Ley señala para ellas, mientras que, en relación a las empresas públicas creadas por ley o sociedades en que el Estado tenga participación accionaria superior al 50% o bien, posea una mayoría en el directorio, también les son aplicables las normas establecidas en la Ley N° 20.285.

Sobre la aplicación y responsabilidad del cumplimiento de lo establecido en la citada Ley, esta se encuentra establecida en el artículo 4°, a través del cual se define el principio de transparencia en la función pública, fijándose al respecto, lo siguiente:

“Las autoridades, cualquiera que sea la denominación con que las designen la Constitución y las leyes, y los funcionarios de la Administración del Estado, deberán dar estricto cumplimiento al principio de transparencia de la función pública.

El principio de transparencia de la función pública consiste en respetar y cautelar la publicidad de los actos, resoluciones, procedimientos y documentos de la Administración, así como la de sus fundamentos, y en facilitar el acceso de cualquier persona a esa información, a través de los medios y procedimientos que al efecto establezca la ley.”

En lo referido a la publicidad, los artículos 5° y 6° de la Ley N° 20.285 previenen que los actos y resoluciones de los órganos de la Administración del Estado, sus fundamentos, los documentos que les sirvan de sustento o complemento directo y esencial, y los procedimientos que se utilicen para su dictación, son públicos, con excepción de aquellos que por leyes de quorum calificado o por expresa mención en la citada ley se establezcan. Asimismo, se establece que la información elaborada con presupuesto público y toda otra información que obre en poder de los órganos de la Administración, independiente del formato, soporte o fecha en la que se haya generado, clasificación o procesamiento.

Los títulos III y IV de la Ley N° 20.285 establecen los mecanismos en que se practicará la transparencia en la gestión pública. En ese sentido, y tal como lo establece el Consejo para la Transparencia (2021), la ley de transparencia se desarrolla en dos dimensiones, transparencia activa y el derecho de acceso a la información.

La transparencia activa es desarrollada por los órganos del Estado de forma obligatoria, sin que medie la necesidad de una solicitud o petición de información por parte de los ciudadanos. En tal sentido, cada institución debe publicar una serie de antecedentes en su sitio web, según establece el artículo 7 de la citada ley N° 20.285, la que requiere, entre otros, la letra k), sobre información relacionada al presupuesto asignado, así como informes sobre su ejecución en los términos previstos en la respectiva Ley de Presupuestos. Por su parte, el derecho de acceso a la información, o llamada transparencia pasiva, se contiene en los artículos 10 al 25 de la referida ley, y en esos artículos se establecen los procedimientos de solicitud de información respecto de aquella que no ha sido publicada (transparencia activa) en sus sitios web a las entidades públicas, los que permiten que la ciudadanía u otras partes interesadas accedan a esta (Kretschmer, J., 2018, p. 102).

El título V de la Ley N° 20.285 crea el Consejo para la Transparencia como una corporación de derecho público y patrimonio propio, definiendo entre los artículos 31 a 44, sus funciones y atribuciones, estructura orgánica y designación de miembros, entre otros aspectos. Kretschmer (2018, p. 102) ha señalado que este consejo es el encargado de fiscalizar y cautelar que la información sea pública por las entidades públicas, siendo, asimismo, el organismo que atiende a la ciudadanía cuando se le ha negado el acceso a la información por parte del Estado y sus instituciones.

Ahora bien, puntualizado lo anterior, y en relación a la información financiera generada por los organismos públicos, tal como se mencionó en el punto 9.2 de este documento, a través de las instrucciones emitidas por la Contraloría General de la República, entre otras, en los Oficios CGR N°s 33.263 y E72.639, de 2019 y 2021, respectivamente, se ha obligado a los organismos públicos a publicar en sus respectivos sitios web los estados financieros, ello, considerando que los objetivos de la información financiera de las Entidades del Sector Público son proporcionar información que sea útil para los usuarios de la información financiera a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, lo anterior, en armonía

con lo dispuesto para esos efectos por el Consejo para la Transparencia (Contraloría General de la República, 2019; Contraloría General de la República, 2021, p. 3).

12.3. Rendición de Cuentas e información financiera y no financiera

La contabilidad pública es una pieza clave para registrar los actos y evaluar el alcance de las acciones gubernamentales, por cuanto a través de esta se retratan los alcances obtenidos en relación a la eficiencia de cada uno de los organismos públicos para llevar a cabo sus funciones, por ello, la contabilidad pública es la forma natural para comunicar los fondos asignados a las entidades públicas para su funcionamiento, siendo la contabilidad un instrumento que permite conectar la gestión interna de la administración pública con la administración de las políticas públicas a través de la construcción de indicadores que permitan medir el costo de la administración pública, señalando al respecto, lo siguiente (Sour, L., 2011, p. 35):

“...el empleo de los registros contables puede contribuir al conocimiento de la eficiencia de los organismos públicos en lo relacionado con la provisión de bienes y servicios públicos suficientes, el combate a la pobreza y la redistribución del ingreso, entre otros muchos asuntos.”

Ahora bien, la misma autora Sour (2011, pp. 35-36) señala que para lograr una buena rendición de cuentas y transparencia, debe existir el acceso de las partes interesadas a la información financiera, contable, presupuestaria y programática del sector público, no obstante, sostiene que la sola generación de la información financiera -y, eventualmente no financiera que se revela junto a la información financiera- no garantiza una mejora en la transparencia, así como tampoco en lo relacionado a la rendición de cuentas.

En el mismo sentido, los autores Tamez et al. (2018, p. 283) han señalado que, aunque la rendición de cuentas sea muy transparente, cuando los gobiernos exponen la información al público, en general esta no es muy entendible. Añade, con relación a lo expuesto por Martínez (2005, p. 86), que “una de las mayores problemáticas a las que se enfrenta en estos momentos la información financiera pública es que el ciudadano no la entiende y por tanto no tiene interés en ella”.

Sobre lo anterior, Montesinos (2013, p. 56) sostiene:

“...ante el escaso interés existente por las distintas partes interesadas respecto de la información económico-financiera de los diferentes grupos sociales y económicos, en especial por los estados financieros tradicionales, el presupuesto es el instrumento inmediato para presentar las asignaciones financieras del dinero público en un determinado ejercicio, no obstante, también existen carencias respecto de su encuadre en planes plurianuales y programas con objetivos claros y coherentes.”

En su trabajo, los autores Tamez et al. (2013, pp. 284-285), en lo que respecta a la información a presentar para rendir cuentas, han señalado que los gobiernos están obligados a publicar tanto información financiera como no financiera, con el objeto de ofrecer una descripción más amplia de las actividades de la entidad. En relación con la información financiera, los autores relacionan esta con los requerimientos publicados a través de las NICSP, por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), en específico en la NICSP 1, a través de la cual se mencionan que los gobiernos pueden emitir o incluir en sus cuentas públicas los estados financieros¹⁸, haciendo el punto en relación al presupuesto, plasmando las recomendaciones de las NICSP, en particular, lo establecido en la NICSP 24, en relación a que esta información puede ser incluida en los estados financieros siempre y cuando se preparen bajo el mismo método contable¹⁹.

En relación con la información no financiera que es presentada, esta se puede entender como aquella adicional a la proporcionada por los estados financieros básicos, y puede incluir información de sostenibilidad, de impacto social, de eficiencia, eficacia y economía medioambiental, entre otras, no obstante, de acuerdo a lo manifestado por los autores Larrán Jorge y García-Meca (2004, p. 131) para este tipo de información su exposición es voluntaria, sin perjuicio que, la importancia de los servicios que prestan los gobiernos y la necesidad de frenar el gasto obliga al gobierno o a los responsables de la administración a definir correctamente los objetivos y metas presupuestarias tanto de ingresos como de

¹⁸ Los estados financieros referidos por los autores corresponden al Estado de Situación Financiera o Balance General; Estado de Situación Presupuestaria o Estado de Activos y Pasivos; Estado de Rendimiento Financiero o Estado de Ingresos Ordinarios/Recursos y Gastos; Cambios en los Activos Netos/Patrimonio Neto; Estado de Flujo de Efectivo; y Políticas Contables utilizadas y demás notas explicativas.

¹⁹ Los métodos contables corresponden a devengado o flujo de efectivo o caja. Más información en el punto 2.1 de esta investigación.

gastos, debiendo desarrollarse además, métodos de evaluación para la gestión de estos recursos (Tamez et al., 2013, p. 285).

Montesinos (2013, p. 57) ha señalado que en el esquema tradicional de la gestión pública, esta se centraba la atención en los recursos o inputs necesarios para la producción de bienes y servicios públicos que proveen las entidades públicas, así como también, respecto de aspectos relacionados con el fraude, no obstante, en la actualidad la rendición de cuentas de estas organizaciones no puede limitarse únicamente a los inputs o recursos que obtiene, debiendo desplazarse sentido hacia los resultados, sin perder el control sobre el fraude, debiendo informar sobre la calidad de la gestión en términos de eficacia, eficiencia y economía, como, asimismo, puntualiza que la información no ha de ser solo financiera, debiendo considerar además, componentes no financieros y estar abierta a cuestiones que le importan al ciudadanía²⁰ que evalúa el desempeño de la entidad.

El mismo autor, sostiene que en el Marco Conceptual emitido por la IFAC el año 2013, se reconocen necesidades de información de los destinatarios de las prestaciones de los servicios públicos, así como, las necesidades de información de los suministradores de recursos, cuyo resumen se muestra en la tabla N° 8, aclarando que, para hacer frente a estas necesidades de información, no basta solo con los estados financieros tradicionales y la información que contienen y presentan, aun cuando, estos seguirán siendo el núcleo de la información externa de las entidades (Montesinos, 2013, p. 57).

El autor Nuñez (2013, p. 48) ha señalado, a partir de los trabajos publicados, entre otros, por Montesinos Julve (1996, pp. 61-73) y Martí López (2004, p. 88) que el criterio del devengo en la elaboración de los presupuestos públicos es uno de los factores económicos que permitirá la facilitar la obtención de información económica de las entidades del sector público, la toma de decisiones y la rendición de cuentas

²⁰ El autor se refiere al ciudadano como "ciudadano-cliente".

Tabla N° 8: Necesidades de información destinatarios de prestaciones y servicios públicos y suministradores de recursos.

INFORMACIÓN SOBRE	USUARIO DE LA INFORMACIÓN	TIPO DE INFORMACIÓN
Recursos	Destinatario de prestaciones y servicios públicos	Se utilizan con criterios de economía, eficacia y eficiencia.
Recursos	Destinatario de prestaciones y servicios públicos	El uso de los recursos se ajusta a lo previsto y en beneficio de los destinatarios.
Servicios	Destinatario de prestaciones y servicios públicos	Si el tipo, volumen y costo de los servicios son adecuados, así como la recuperación de sus costos.
Sostenibilidad	Destinatario de prestaciones y servicios públicos.	Si los recursos disponibles en la actualidad son suficientes para mantener el volumen y calidad de los servicios y cuáles son las consecuencias de las decisiones adoptadas y acciones emprendidas en el ejercicio sobre la sostenibilidad futura de los servicios.
Sostenibilidad	Suministradores de recursos	Si es probable que en el futuro se precisen mayores o más reducidos recursos y cuál será su origen probable.
Objetivos	Suministradores de recursos	Si se alcanzan los objetivos establecidos.
Suficiencia financiera	Suministradores de recursos	Si se han financiado las operaciones corrientes con impuestos del ejercicio, con endeudamiento u otros recursos.

Fuente: Elaboración propia a partir de publicación de Vicente Montesinos Julve (Montesinos, 2013, p. 57)

CAPÍTULO III. ALCANCE Y METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

1. Alcance de la investigación y selección de la muestra

El presente estudio se realizará, por una parte, a la Resolución CGR N° 16, de 2015, de la Contraloría General de la República, con el objeto de identificar las obligaciones existentes y aplicables sobre la presentación de la ejecución del presupuesto público en los estados financieros, en relación con lo establecido en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público N°s 1 y 24 (NICSP 1 y NICSP 24) y su marco conceptual.

Por otra parte, en lo que respecta a los análisis a los estados financieros que se practiquen, cabe hacer presente, de forma previa, que con ocasión de la pandemia COVID-19 que afectó a Chile en el transcurso del año 2020, existen partidas del presupuesto que se vieron afectadas, ya sea aumentando o disminuyendo los presupuestos de ingresos y gastos, de los cuales, se advierte que para 22 de las 31 partidas que conforman el Presupuesto de la Nación, se vieron modificados sus presupuestos aumentando sus ingresos y con ello, en atención al principio de equilibrio presupuestario, también sus gastos, experimentando un aumento de los ingresos presupuestados entre un 1% y 74%²¹, cuyo resumen de estas partidas se muestra en la tabla N° 9.

Por lo anterior, y considerando la capacidad para la revisión de los estados financieros de las 22 partidas señaladas en la referida tabla N° 9, se ha considerado seleccionar de forma aleatoria, utilizando como herramienta la función “*Aleatoria*” de Microsoft Excel, una partida del presupuesto que haya experimentado un aumento del presupuesto público para el año 2020, obteniéndose como resultado de esta muestra, la selección de la partida N° 21, relacionada con el Ministerio de Desarrollo Social. En ese sentido, esta partida presupuestaria considera las entidades públicas (capítulos) y sus respectivos programas, los que se detallan en la tabla N° 10.

²¹ Análisis efectuado sobre el documento “Situación Presupuestaria Sector Público 2020 (Información al 05/08/2021)”, la cual es publicada en el sitio web de la Contraloría General de la República. Obtenido de: <https://www.contraloria.cl/web/cgr/bases-de-datos>.

En relación a la muestra seleccionada, es preciso señalar que, atendiendo a que la normativa contable es aplicable de forma transversal a las entidades señaladas en el artículo 2° del Decreto Ley N° 1.263, de 1975, de acuerdo con lo establecido por la Contraloría General de la República en la Resolución CGR N° 16, de 2015, por lo tanto, las conclusiones de este trabajo podrían proyectarse a las restantes partidas presupuestarias que apliquen como normativa contable, la citada Resolución CGR N° 16.

Tabla N° 9: Partidas Ley de Presupuesto con aumento en sus ingresos.

PARTIDA	ENTIDAD	PRESUPUESTO INICIAL M\$	PRESUPUESTO MODIFICADO M\$	VARIACIÓN PORCENTUAL
7	Ministerio de Economía, Fomento y Turismo	1.212.833.717	2.115.558.556	74%
20	Ministerio Secretaría General de Gobierno	32.003.768	42.285.023	32%
28	Servicio Electoral	59.327.335	75.342.153	27%
16	Ministerio de Salud	23.493.844.308	29.587.780.415	26%
50	Tesoro Público	50.620.694.958	63.464.745.371	25%
11	Ministerio de Defensa Nacional	1.893.377.659	2.338.637.179	24%
27	Ministerio de la Mujer y la Equidad de Género	60.923.114	74.257.050	22%
21	Ministerio de Desarrollo Social	697.578.883	806.023.154	16%
5	Ministerio del Interior y Seguridad Pública	3.773.091.266	4.331.286.974	15%
4	Contraloría General de la República	83.686.073	95.293.327	14%
17	Ministerio de Minería	49.673.984	55.949.893	13%
8	Ministerio de Hacienda	538.506.844	606.201.058	13%
14	Ministerio de Bienes Nacionales	45.373.826	50.280.646	11%
13	Ministerio de Agricultura	707.949.053	779.808.811	10%
25	Ministerio del Medio Ambiente	60.724.795	66.619.123	10%
15	Ministerio del Trabajo y Previsión Social	8.424.227.520	9.120.403.255	8%
10	Ministerio de Justicia y Derechos Humanos	1.353.534.189	1.459.277.323	8%
23	Ministerio Público	201.940.621	213.736.337	6%
1	Presidencia de la República	18.744.524	19.119.526	2%
9	Ministerio de Educación	12.070.773.428	12.289.004.192	2%
2	Congreso Nacional	129.846.468	130.782.446	1%
24	Ministerio de Energía	131.851.340	131.690.275	0%

Fuente: Elaboración propia, a partir del archivo "Situación Presupuestaria Sector Público 2020 (Información al 05/08/2021)", la cual es publicada en el sitio web de la Contraloría General de la República. Obtenido de: <https://www.contraloria.cl/web/cgr/bases-de-datos>.

Tabla N° 10: Entidades que componen la partida 21 de la Ley de Presupuestos para el Sector Público 2020.

CAPÍTULO		PROGRAMA	
01	Subsecretaría de Servicios Sociales	01	Subsecretaría de Servicios Sociales
		02	Programa de Apoyo a la Atención Ciudadana
		05	Ingreso Ético Familiar y Sistema Chile Solidario
02	Fondo de Solidaridad e Inversión Social (FOSIS)	01	Fondo de Solidaridad e Inversión Social
		02	Programa de Apoyo a Organizaciones Sociales
05	Instituto Nacional de la Juventud (INJUV)	01	Instituto Nacional de la Juventud
06	Corporación Nacional de Desarrollo Indígena (CONADI)	01	Corporación Nacional de Desarrollo Indígena
07	Servicio Nacional de la Discapacidad (SENADIS)	01	Servicio Nacional de la Discapacidad
08	Servicio Nacional del Adulto Mayor (SENAMA)	01	Servicio Nacional del Adulto Mayor
09	Subsecretaría de Evaluación Social	01	Subsecretaría de Evaluación Social
10	Subsecretaría de la Niñez	01	Subsecretaría de la Niñez
		02	Sistema de Protección Integral a la Infancia

Fuente: Elaboración propia, a partir de la Ley N° 21.192 y sus modificaciones.

2. Metodología de la investigación

El presente estudio es cualitativo de tipo descriptivo a partir del estudio de casos, el cual consta de las siguientes etapas:

2.1. Recopilación y sistematización de la información

La primera parte de la investigación consistió en recopilar evidencia a partir de la publicación de investigaciones en revistas especializadas, así como la revisión de tesis de grado realizadas en relación con la información financiera y rendición de cuentas, revisión de la normativa sobre el sistema de administración financiera del Estado de Chile, incluyendo, asimismo, la normativa contable nacional y la internacional, esta última emitida por la IFAC, aplicable a los organismos que conforman el sector público.

La información recopilada ha sido expuesta en el Marco Teórico, empleando para ello narrativas, cuadros y tablas, así como imágenes que permiten obtener un mejor entendimiento de lo abordado. En relación con la organización de la información, esta inicia con la exposición a nivel internacional de las normas contables, continuando con el proceso

presupuestario chileno, para luego describir la normativa contable vigente en Chile, finalizando con la descripción del concepto de rendición de cuentas y sus aproximaciones a este concepto en Chile.

2.2. Elaboración y validación de los instrumentos

Para dar cumplimiento al objetivo general y objetivos específicos planteados para esta investigación, se ha considerado utilizar las siguientes técnicas:

En relación con el primer objetivo específico establecido, se realizará un cuadro comparativo sobre las exigencias establecidas en la NICSP 24, en comparación a lo requerido en la normativa contable nacional, respecto de la presentación de información sobre el presupuesto, cuyo modelo se contiene en el Anexo N° 2.

En el mismo sentido, para cumplir con el segundo objetivo específico, la revisión que se practicará a la información contenida en los estados financieros se realizará a través de un checklist de revelaciones sobre información presupuestaria exigidas tanto por la Resolución CGR N° 16, de 2015, así, como, en las instrucciones emitidas por la Contraloría General de la República sobre la preparación y presentación de los estados financieros, el cual se detalla en el Anexo N° 3. Asimismo, la revisión considera la verificación de las revelaciones que la normativa contable nacional no haya adoptado o bien, haya adoptado parcialmente, los cuales serán obtenidos a partir de lo concluido al aplicar la metodología descrita para el primer objetivo específico.

Cabe hacer presente que los estados financieros de las entidades públicas seleccionadas como muestra, han sido obtenidos desde los sitios webs de cada uno de estos servicios, cuyo detalle se presenta en la tabla N° 21.

No obstante lo anterior, para las entidades Subsecretaría de la Niñez y el Instituto Nacional de la Juventud, los estados financieros no fueron obtenidos desde los sitios web, por lo tanto, estos han sido obtenidos a través de una solicitud de información en el Portal de Transparencia, mantenido por el Consejo para la Transparencia. El detalle se contiene en las tabla N° 11.

Tabla N° 11. Antecedentes sobre la solicitud de información a través del Portal de transparencia.

ENTIDAD	FECHA DE SOLICITUD	NÚMERO DE SOLICITUD	FECHA DE RESPUESTA
Subsecretaría de la Niñez	27-09-2021	AI009T0000351	18-10-2021
Instituto Nacional de la Juventud	27-09-2021	AI005T0000773	05-10-2021

Fuente: Elaboración propia.

Por su parte, para cumplir con el tercer objetivo específico, se procederá a la revisión en los sitios web de cada uno de los servicios públicos que conforman la partida N° 21, del Presupuesto Público para el año 2020 seleccionados, en específico, en las secciones de Transparencia habilitadas por estas entidades; así como la revisión documental de verificación de la suscripción por parte de los responsables de la preparación y publicación de los estados financieros. Por último, se revisará, por una parte, los estados financieros con el objeto de identificar si estos hacen mención a otros reportes de gestión que den cuenta del logro de los objetivos para cada uno de los programas de gobierno, y por otra, serán inspeccionados los balances de gestión integral de las entidades públicas seleccionadas como muestra, con el objeto de identificar si las cifras empleadas en este se refieren a aquellas reveladas en los estados financieros. En relación con estos reportes de gestión, en la tabla N° 12 se detallan los sitios web de los servicios públicos seleccionados como muestra desde donde se consultaron los Balances de Gestión Integral correspondientes al periodo 2020.

Tabla N° 12: Identificación de servicios y su URL para la descarga de Balances de Gestión Integral analizados.

ENTIDAD	URL
Corporación Nacional Indígena	http://www.conadi.gob.cl/storage/docs/BGI/BGI_2019.pdf
Subsecretaría de Servicios Sociales	https://www.desarrollosocialyfamilia.gob.cl/balances-de-gestion-integral
Servicio Nacional de la Discapacidad	https://transparencia.senadis.cl/compromisos_gestion%20_20181227.html
Servicio Nacional del Adulto Mayor	http://www.senama.gob.cl/compromisos-de-gestion-institucional
Subsecretaría de Evaluación Social	https://www.desarrollosocialyfamilia.gob.cl/balances-de-gestion-integral
Instituto Nacional de la Juventud	https://www.injuv.gob.cl/sites/default/files/bgi_2019_1.pdf
Subsecretaría de la Niñez	No dispone de esta información
Fondo de Solidaridad e Inversión Social	No dispone de esta información

Fuente: Elaboración propia.

2.3. Análisis y discusión de los resultados

La información recopilada y analizada será presentada en orden establecido para los objetivos específicos planteados. En ese contexto, los resultados expuestos se referirán principalmente a las validaciones y revisiones contenidas en los instrumentos desarrollados y descritos en el numeral 3.2. Elaboración y validación de los instrumentos, precedente.

2.4. Elaboración de las conclusiones

Las conclusiones serán elaboradas a partir de los resultados obtenidos, discutidos y analizados a partir de los objetivos y preguntas de la investigación planteadas.

CAPÍTULO IV. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

1. Cumplimiento de los requerimientos de la NICSP 24 en la normativa contable nacional

La NICSP 24 tiene por objetivo incluir una comparación de los montos del presupuesto y su ejecución en los estados financieros de las entidades del sector público que pongan a disposición sus presupuestos aprobados y por los cuales tienen la obligación de rendir cuentas, exigiendo para ello la revelación de una explicación sobre las razones de las diferencias materiales entre el presupuesto y el presupuesto ejecutado.

Por lo anterior, el párrafo 14 de la NICSP 24 establece que, sujeto a los requerimientos del párrafo 21, -que la información del presupuesto y los estados financieros se presenten bajo la misma base comparativa-, una entidad presentará una comparación de los montos del presupuesto aprobado sobre el que tiene la obligación pública de rendir cuentas y los montos reales de su ejecución, ya sea como un estado financiero adicional o como columnas adicionales del presupuesto en los estados financieros, precisando lo requerido como:

- a) los montos del presupuesto inicial y final;
- b) los montos ejecutados del presupuesto según una base comparable; y
- c) a través de una nota de información a revelar, una explicación de las diferencias materiales entre el presupuesto aprobado y por el cual tiene la obligación de rendir cuentas y los montos reales ejecutados, a menos que esta información se incluya en otros documentos, a los cuales se debe hacer referencia en las notas explicativas.

Teniendo presente lo anterior, y como se ha hecho mención, Chile ha adoptado de forma indirecta las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, y con ello, desde el ejercicio 2016, los estados financieros de los organismos públicos listados en el artículo 2° del Decreto Ley N° 1.263, de 1975, del Ministerio de Hacienda, deben elaborar y presentar

sus reportes financieros de acuerdo con lo establecido en la Resolución CGR N° 16, de 2015, la que contiene la Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación.

Ahora bien, en lo que respecta a la preparación y presentación de la información presupuestaria, de la sola revisión a la referida resolución, se ha advertido que en esta no se contempla la totalidad de los requerimientos que establece la NICSP 24, por tanto, existen otros actos administrativos emanados por la Contraloría General de la República y aplicables por los organismos públicos para este proceso de emisión de estados financieros. En relación con la normativa, instrucciones y oficios analizados relacionados con la presentación de información presupuestaria para el año 2020 analizados, se presentan en la tabla N° 13.

Tabla N° 13. Normativa y otras instrucciones analizadas.

NORMATIVA	DENOMINACIÓN
Resolución CGR N° 16, de 2015.	Contiene la Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación.
Resolución N° 62, de 2016, de la Contraloría General de la República.	Modifica los capítulos III y IV de la Resolución CGR N° 16, de 2015.
Oficio N° E72639, de 2021, de la Contraloría General de la República.	Imparte Instrucciones a los Servicios e Instituciones del Sector Público sobre la preparación y presentación de los Estados Financieros, al término del ejercicio contable año 2020.

Fuente: Elaboración propia.

Puntualizado lo anterior, la comparación efectuada entre las referidas normas y la NICSP 24 versó sobre ocho aspectos que agrupan los distintos requerimientos de esta norma internacional de contabilidad, en los cuales se establecen los mecanismos y opciones para cumplir con el objetivo de la NICSP 24, y en concreto, a lo señalado en el párrafo 14 de esta norma internacional, los cuales fueron comparados con las disposiciones nacionales vigentes para el proceso de preparación y presentación de los estados financieros correspondientes al periodo 2020, cuyo detalle se presenta en el anexo N° 4.

1.1. Presentación e información a revelar

Los requerimientos sobre la presentación e información a revelar relacionada con el presupuesto público se encuentran contenidos en los párrafos 21 a 24 de la NICSP. En esta, se establece que las entidades públicas deberán presentar una comparación de los montos del presupuesto en relación con los montos ejecutados del mismo, estableciendo para ello dos opciones, presentar columnas adicionales en los estados financieros; o bien, presentar la comparación del presupuesto y su ejecución en un estado financiero separado incluido en el conjunto completo de estados financieros, de acuerdo con la NICSP 1. No obstante lo anterior, la norma establece condiciones para adoptar una de las citadas opciones:

- a) Se podrá presentar esta comparación en columnas adicionales en los estados financieros, solo cuando estos y el presupuesto se preparen según una base comparable²².
- b) En la oportunidad que el presupuesto y los estados financieros se preparen en bases comparables distintas, se presenta por separado un *Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados*.
- c) Podrá presentarse un estado financiero separado y de forma alternativa, se podrá podrán añadir columnas en el estado de cobros y pagos cuando las bases comparables de los estados financieros y el presupuesto sean las mismas, identificando los montos del presupuesto inicial y final, y si el organismo público lo elige, las diferencias entre los montos presupuestados y los ejecutados.

De forma previa a la comparación de la normativa contable internacional y nacional, se ha considerado necesario puntualizar respecto de las bases comparativas, tanto de los estados financieros, como del presupuesto sobre el que se informa. En ese sentido, y de acuerdo con lo ya reseñado en el Marco Teórico de esta investigación²³, uno de los principios contables que rigen la contabilidad de las entidades públicas corresponde al devengado. Por su parte, el presupuesto, a partir del proceso de integración contable presupuestario vigente

²² La NICSP 24 establece en el párrafo N° 22, sobre base comparable, que está en la misma base contable para la misma entidad y periodo sobre el que se informa y adopta la misma estructura de clasificación.

²³ Concepto abordado en la letra e) del numeral 8.2.1, del Capítulo II. Marco Teórico.

y reconocido en la Resolución CGR N° 16, de 2015²⁴, se reconoce que todas las transacciones que impliquen movimientos financieros que se produzcan a partir de la ejecución del presupuesto que se les ha sido asignado constituyen al momento de originarse, un derecho a percibir ingresos presupuestarios o una obligación de pagar un gasto presupuestario, aun cuando estas sean materializadas en base de efectivo, por lo que, se infiere que las bases comparativas entre el presupuesto y los estados financieros es el devengado.

Puntualizado lo anterior, revisada la normativa contable nacional, la Resolución CGR N° 16 de 2015, ha definido en su capítulo IV que el conjunto de estados financieros comprende entre otros, al Estado de Situación Presupuestaria, precisando la norma, que debe considerarse tanto el presupuesto inicial como el final, así como la ejecución de este en términos de devengado y efectivo.

La estructura de este estado financiero es proporcionada en la misma Resolución N° 16, no obstante, esta ha sido actualizada a través del Resolución N° 62, de 2016. Sin perjuicio de lo anterior, las instrucciones a los servicios públicos e instituciones del Sector Público sobre preparación y presentación de los estados financieros, al término del ejercicio contable año 2020, contenidas en el Oficio N° E72639, de 2021, incluye un modelo de Estado de Situación Presupuestaria, el cual se presenta en el anexo N° 1.

Revisada la estructura de este estado financiero contenido en las citadas instrucciones del Oficio N° E72639, de 2021, se identifica que este requiere la presentación sobre el presupuesto, exigiendo la revelación tanto del presupuesto inicial como el final; y sobre su ejecución, tanto la parte devengada, como la percibida/pagada y por percibir/por pagar, respectivamente, para cada uno de los subtítulos presupuestarios.

En ese sentido, y considerando el cumplimiento de la condición de bases comparativas entre los estados financieros y la información sobre el presupuesto público, la normativa contable nacional en su proceso de adopción de las NICSP optó por la confección de un estado financiero separado, revelando en este tanto los montos presupuestarios inicial y final, así como, la parte ejecutada sobre una base devengada, como se ha señalado

²⁴ Referencia al Capítulo VI, de la Resolución CGR N° 16, de 2015, de la Contraloría General de la República.

previamente, así como aquella porción devengada efectivamente percibida/pagada, cumpliendo por tanto con los requerimientos contenidos en la NICSP 24, sobre presentación y revelación de información presupuestaria.

Asimismo, en relación con la explicación de las diferencias significativas entre el presupuesto aprobado y su ejecución, el Oficio N° E72639, de 2021, exige a los servicios públicos en el modelo de la Nota Explicativa N° 36, la revelación de las diferencias entre el presupuesto actualizado (final) y devengado, requiriendo la explicación de las dos diferencias significativas.

1.2. Nivel de agregación

Entre los párrafos 25 a 28, la NICSP 24 se pronuncia, por una parte, sobre el nivel de agregación de la información presupuestaria y real (párrafos 25 a 27), donde se pueden concluir dos opciones para agrupar las clasificaciones presupuestarias:

a) Clases amplias bajo encabezamientos presupuestarios, clasificaciones o rúbricas presupuestarias comunes para la su presentación y aprobación por parte del órgano legislativo u otro órgano con autoridad para aprobar el presupuesto público.

b) Determinación del nivel de agregación a partir de la aplicación de juicio profesional en el contexto del objetivo de la propia NICSP 24 y las características cualitativas de la presentación de información financiera.

Por otra parte, la NICSP 24, en el párrafo 28 establece que la información presupuestaria adicional, y que incluye la información relacionada con los logros en la prestación de los servicios puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros, recomendando la norma la inclusión de una referencia a dichos documentos en los estados financieros, relacionando datos presupuestarios reales con la información presupuestaria no financiera, que incluye, por cierto, el logro en la prestación de los servicios de la entidad o institución pública que informa.

Ahora bien, en relación con lo anterior, y separando las comparaciones, por una parte, entre el nivel de agregación de la información presupuestaria y, por otra, la referencia a otros documentos que permita relacionar la información presupuestaria real con la información presupuestaria no financiera y logro en la prestación de los servicios.

1.2.1. Sobre el nivel de agregación de la información presupuestaria

Sobre este requerimiento, la normativa contable nacional establece en la Resolución CGR N° 16, de 2015, en particular, en la sección del Estado de Situación Presupuestaria del capítulo IV, que para efectos de la presentación de este estado financiero debe considerarse un nivel agregado, detallando la normativa contable nacional indicada, que se entiende por nivel agregado aquel que dice relación con los subtítulos del Clasificador Presupuestario contenido en el Decreto N° 854, de 2004, del Ministerio de Hacienda²⁵.

Lo anterior, se observa en el modelo del Estado de Situación Presupuestaria proporcionado en el Oficio N° E72639, de 2021, contenido en el anexo N° 1, en el cual se advierte que la presentación de información presupuestaria se referirá, como se ha indicado en el punto 1.1, anterior, al presupuesto inicial y final, así como a la ejecución de este, tanto en base devengada como percibida/pagada para cada uno de los subtítulos presupuestarios contenidos en el Clasificador Presupuestario, procediéndose de esta forma, a revelar información sobre estas categorías presupuestarias, sin la necesidad de aplicar para ello, juicio profesional.

1.2.2. Sobre la referencia a otra información presupuestaria adicional

En relación con esta temática, corresponde señalar de forma previa, que la NICSP 24, en su párrafo 28 establece sobre la información presupuestaria adicional, entendiéndose por tal a aquella información presupuestaria no financiera y relacionada con el logro de los objetivos, que esta puede referenciarse a otros documentos distintos de los estados financieros.

Ahora bien, de la revisión a la normativa contable nacional, no se identificó, tanto en la Resolución CGR N° 16, de 2015, como en las instrucciones para la preparación y

²⁵ Más información sobre el Clasificador Presupuestario se presenta en el punto 6, del Capítulo II. Marco Teórico, de este documento.

presentación de los estados financieros 2020 contenidas en el Oficio N° E72639, de 2021, de la Contraloría General de la República, la obligación de referenciar a otros documentos que traten sobre esta información.

Lo anterior, cobra relevancia, por cuanto es preciso señalar que la institucionalidad relacionada con la Administración Financiera del Estado exige a los servicios públicos la elaboración del Balance de Gestión Integral de acuerdo a lo establecido, como se hiciera mención en esta investigación, en el Decreto N° 47 Exento, de 1999, del Ministerio de Hacienda, y sus modificaciones, ello, en concordancia con lo establecido en el artículo 52 del Decreto Ley N° 1.263, de 1975, Orgánico de Administración Financiera del Estado, cuyo documento precisamente, aborda aspectos relacionados con información presupuestaria no financiera y, en particular, se pronuncia sobre el logro y no logro de los objetivos formulados para la entidad en el periodo que se informa²⁶, el cual, a su vez es empleado como cuenta pública al Congreso Nacional sobre los objetivos, metas y resultados de la gestión de los organismos públicos.

En ese contexto, la inexistencia de esta referenciación a otros documentos que den cuenta de información presupuestaria no financiera y el logro de los objetivos, como podría ser al Balance de Gestión Integral, podría, eventualmente, tener dos consecuencias:

- Por una parte, podría afectar a los objetivos de la información financiera establecidos en la normativa contable nacional, en particular, en el Marco Conceptual²⁷, por cuanto se identifica la dificultad para los usuarios de esta información para evaluar, a lo menos los siguientes temas:
 - Los gastos, eficiencia y calidad de los servicios prestados;
 - El origen y la aplicación de los recursos;
 - La capacidad para proporcionar bienes y servicios según sus objetivos.
 - Si los ingresos han sido suficientes para financiar los bienes y servicios proporcionados.

²⁶ Más información sobre el Balance de Gestión Integral se presenta en el punto 7 del Capítulo II. Marco Teórico, de este documento.

²⁷ Referencia al Marco Conceptual, contenido en la Resolución CGR N° 16, de 2015, de la Contraloría General de la República, p. 8.

- Por otra parte, se podría afectar el cumplimiento del objetivo de la información financiera relacionado con ser útil para los usuarios de esta información a efectos de rendición de cuentas, lo que ha sido manifestado, entre otros, por los autores Peruzzotti (2008, pp. 7-8), Sour (2011, pp. 35-36) y Tamez et al. (2018, p. 283), en cuanto a que estos han señalado que la sola generación de información financiera, y eventualmente aquella no financiera que sea presentada, no garantiza, per se, una mejora en la transparencia ni en la rendición de cuentas, situación que posibilita la desmotivación del ciudadano por conocer la situación financiera y presupuestaria de las entidades públicas que satisfacen necesidades a través de planes y programas.

1.3. Cambios del presupuesto inicial al final

Entre los párrafos 29 a 30 de la NICSP 24, se establecen los requerimientos de información relacionada con la explicación de los cambios producidos entre el presupuesto inicial y el final. Al respecto, la norma internacional establece que las entidades del sector público presentarán una explicación sobre si los cambios ocurridos entre el presupuesto inicial y el final son una consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto o de otros factores, estableciendo para ello dos opciones:

- a) Presentar esta explicación a través de una revelación en las notas a los estados financieros; o,
- b) Presentar un informe que sea emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, debiendo incluir en las notas a los estados financieros una referencia al informe que contenga estas explicaciones.

Analizada la normativa contable nacional, no se ha advertido de alguna instrucción relacionada con la presentación de las diferencias entre el presupuesto público inicial y el final. En ese sentido, revisado el formato y extensión de las notas explicativas aplicables para los estados financieros correspondientes al periodo 2020 contenidas en del Oficio N° E72639, de 2021, estas no se refieren a este requerimiento de la NICSP 24.

Así entonces, es preciso señalar que, cualquier modificación al presupuesto, sea esta positiva (aumentando el presupuesto) o negativa (disminuyendo el presupuesto) podría afectar las decisiones que podrían adoptar los usuarios de la información financiera, por cuanto la ausencia de explicaciones sobre las motivaciones de estos ajustes presupuestarios puede afectar la interpretación que se haga sobre las cifras presentadas y la gestión de cada uno de los programas gubernamentales que se han planificado ejecutar y por los cuales se informa.

En ese sentido, la NICSP 24, en particular en el párrafo FC14 de los Fundamentos para las Conclusiones, el IPSASB opina que es necesaria para cumplir con la obligación de rendir cuentas, la revelación de una explicación de las razones de los cambios que se generan entre el presupuesto inicial y el final son la consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto o de otros factores que así lo hayan requerido.

Por lo anteriormente expuesto, la ausencia de esta revelación podría impactar negativamente entre otros, a los siguientes objetivos de la información financiera:

- Permitir la evaluación de la capacidad de la entidad pública para proporcionar bienes y servicios según su objetivo,
- Evaluar si los ingresos han sido suficientes para financiar los bienes y servicios proporcionados por los servicios públicos.

Asimismo, la ausencia de esta información podría afectar la característica cualitativa de la información Comprensible, por cuanto esta señala que no se debe excluir de los estados financieros información sobre asuntos complejos, simplemente por estimarse que pudiere resultar difícil su comprensión por parte de algunos usuarios.

1.4. Base comparable

La NICSP 24 requiere, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 31 a 36, que todas las comparaciones que se realicen sobre los montos presupuestados y los ejecutados se presenten en una base comparable con el presupuesto.

Para la NICSP 24²⁸ Base Comparable significa la base contable de devengo, de efectivo u otra base contable adoptada en el presupuesto que ha sido asignado por el órgano legislativo. Así entonces, plantea la NICSP 24 que esta obligación permitirá asegurar que la información revelada sobre el cumplimiento del presupuesto público en los estados financieros está en la misma base que el propio presupuesto.

Ahora bien, analizada la normativa contable nacional, y como se hizo mención en el punto 1.1 del capítulo IV de esta investigación, la información relacionada con el presupuesto público, de acuerdo a lo establecido en el formato del Estado de Situación Presupuestaria, contenido en el Oficio N° E72639, de 2021, es presentado en términos de devengado y percibido/pagado y por percibir/por pagar, reflejando de esta manera, al momento de generarse las transacciones presupuestarias, un derecho a percibir o una obligación de pagar, aun cuando estas transacciones se perfeccionen en efectivo, aplicando para ello el principio imputación presupuestaria, contenido en el Marco Conceptual de la Resolución N° 16, de 2015, el cual se materializa en la práctica a través del procedimiento técnico de integración presupuestaria.

Contablemente, la integración contable presupuestaria se lleva a cabo en cada uno de los registros contables relacionados con transacciones presupuestarias a través de la relación existente entre las clasificaciones presupuestarias contenidas en el Clasificador Presupuestario y las cuentas contables definidas en el Capítulo III: Plan de Cuentas para el Sector Público, de la Resolución CGR N° 16, de 2015.

Por su parte, los estados financieros son elaborados atendiendo al principio de devengado, el cual ha sido reconocido en el citado Marco Conceptual, señalando al respecto, que las transacciones y otros hechos económicos deben ser reconocidos en los registros contables cuando estos ocurren y no el momento en que se produzca el flujo monetario o financiero derivado de estas transacciones.

²⁸ NICSP 24, párrafo 7, Definiciones.

Así entonces, se advierte que las bases comparativas del presupuesto público sobre el que se informa y los estados financieros son presentados en la misma base, es decir, en devengado, aun cuando la información presupuestaria presentada en el Estado de Situación Presupuestaria sea revelada además, en términos de efectivo.

A partir de lo anterior, se infiere que la normativa contable nacional aplicable a las instituciones del sector público cumple con las exigencias sobre bases comparables requeridas por la NICSP 24, propendiendo a la presentación de la información financiera y presupuestaria en base devengada.

1.5. Presupuestos plurianuales

Los párrafos 37 y 38 de la NICSP 24 aconsejan que, en la oportunidad que se adopten presupuestos plurianuales, se revele en notas adicionales la relación entre los montos presupuestados y los reales durante el periodo del presupuesto, determinando para ello, el presupuesto inicial y final para cada periodo sobre el que se informa, aplicando para ello, inclusive, juicio profesional para atribuir presupuesto a un periodo en desmedro de otro.

En comparación a la normativa contable nacional, esta no considera la presentación de información presupuestaria de presupuestos plurianuales, por cuanto uno de los principios presupuestarios, de acuerdo con lo planteado por Montalva (2017, p. 93), corresponde al de anualidad, el cual se observa en el artículo 9° del Decreto Ley N° 1.263, de 1975, del Ministerio de Hacienda, este establece que el sistema presupuestario estará constituido por un programa financiero de mediano plazo y por presupuestos anuales debidamente coordinados entre sí.

El concepto de anualidad se refuerza a través de lo dispuesto en el artículo 24 del citado Decreto Ley N° 1.263, en cuanto a que se establece un hito de término del presupuesto para un periodo, equivalente al término del año calendario, es decir, al 31 de diciembre de cada año, señalándose al respecto:

“Los compromisos pendientes de pago al 31 de diciembre de cada año serán cancelados con cargo al nuevo presupuesto, en las condiciones que se fijen anualmente por decreto supremo...”

1.6. Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance

La NICSP 24 en los párrafos 39 a 46 requiere revelar en las notas a los estados financieros:

- a) Base presupuestaria del presupuesto aprobado;
- b) La base de clasificación adoptadas para el presupuesto aprobado;
- c) Período del presupuesto aprobado; y,
- d) Las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.

Al respecto, analizada la normativa contable nacional, y en lo que respecta a los requerimientos señalados en las letras a), b) y c), precedentes, es preciso señalar que el formato y extensión de las notas explicativas proporcionado por la Contraloría General de la República a través de las instrucciones para la preparación y presentación de los estados financieros año 2020, contenidas en el Oficio N° E72639, de 2021, considera en la nota N° 2, de Resumen de Normas, Políticas y Estimaciones Contables, en particular, en la Nota 2.1, de Período Contable – Bases de Preparación, se exige la revelación de (Oficio N° E76239, 2021, p. 6):

“El periodo contable cubierto por los estados financieros del ejercicio vigente y del periodo anterior.

Bases de preparación, con una referencia explícita a la normativa contable vigente.”

Sobre las bases de preparación, se advierte que el formato de notas no precisa en la revelación de información relacionada con las bases de preparación de la información sobre el presupuesto aprobado por el que se informa, requiriendo de forma genérica la revelación de las bases de preparación de los estados financieros.

En ese sentido, y como se ha señalado previamente, el formato de notas no es explícito en requerir la revelación de la base de presupuestaria, no obstante, se puede inferir que, al considerarse el Estado de Situación Presupuestaria como parte del juego completo de estados financieros, como se establece en el numeral 9 de la Resolución CGR N° 16, de 2015, el alcance de este requerimiento genérico de revelación en las notas explicativas incluiría a la información sobre la base presupuestaria.

Por su parte, en relación con la revelación de la base de clasificación adoptada en el presupuesto aprobado, del análisis efectuado a la normativa contable nacional, se advierte que el formato de notas explicativas no se pronuncia sobre este aspecto, aun cuando en el mismo Oficio N° E72639, de 2021, se precisa que, en lo concerniente al Estado de Situación Presupuestaria, los servicios deberán presentarlo a nivel agregado, por capítulo y programa considerando para ello la estructura de ingresos y gastos presupuestarios contenidos en el Decreto N° 854, de 2004, del Ministerio de Hacienda, que contiene el Clasificador Presupuestario, por lo que, aun cuando existe una instrucción al respecto, sobre este requerimiento de revelación, la normativa contable nacional no cumpliría con lo exigido en la NICSP 24, en relación con la revelación en las notas explicativas de las bases de clasificación del presupuesto.

Por lo anterior, resulta necesario hacer presente lo señalado en el párrafo 42 de la NICSP 24, con relación a que la revelación de las bases presupuestarias y de clasificación que adopten los organismos públicos ayudará a los usuarios de los estados financieros a entender de mejor forma la relación existente entre el presupuesto y la información contable que se revela en los estados financieros.

Ahora bien, en lo que respecta a la revelación del periodo, sucede una situación similar a las exigencias de revelación en notas sobre las bases de preparación y de clasificación, por cuanto, si bien el formato de las notas explicativas aplicables a los estados financieros correspondientes al periodo 2020 exigen la revelación del periodo contable, en estas no se precisa respecto de la revelación de información relacionada con el periodo del presupuesto sobre el que se informa. Sin perjuicio de lo anterior, y considerando lo expuesto en el punto 1.5, de este capítulo, en el cual se ha señalado que el presupuesto aprobado y por el que se informa es un instrumento de carácter anual, el cual es coincidente con el año calendario, se

podría inferir que la sola referencia al periodo contable se asimila al mismo periodo presupuestario, ambos con carácter anual.

En ese contexto, y en atención a que el Estado de Situación Presupuestaria es considerado como parte del set completo de estados financieros, conviene hacer referencia a lo expuesto en el punto 4 del Capítulo IV de Estados Financieros de la Resolución CGR N° 16, de 2015, en la cual se ha señalado que (Resolución CGR N° 16, 2015, p. 173):

“4. Los estados financieros deben presentarse respecto de cada periodo contable, el cual coincide con el año calendario. Así, la fecha del Estado de Situación Patrimonial o Balance General será al 31 de diciembre de cada año, en tanto que, los Estados de Resultados, Flujos de Efectivo, Situación Presupuestaria y de Cambios en el Patrimonio comprenderán los acerca de la gestión desarrollada entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del año que se informa.”

Finalmente, en lo que respecta al requerimiento de revelación en las notas explicativas de las entidades incluidas en el presupuesto aprobado y por el que se informa, la nota N° 1 del formato de notas vigentes y aplicables para la preparación y presentación de los estados financieros correspondientes al periodo 2020, contenido en el Oficio N° E72639, de 2021, tiene por objeto identificar claramente la entidad que informa, el objeto y la misión de la entidad pública, las principales disposiciones legales que la rigen y las principales actividades que desarrolla en su quehacer, como, asimismo, su relación orgánica con los poderes del Estado.

En ese sentido, y relación con la información presentada en el Estado de Situación Presupuestaria, el punto N° 2 del Oficio N° E72639, de 2021, señala, en lo que interesa, que la información relacionada con este estado financiero debe presentarse a nivel agregado por capítulo y programa. Ahora bien, debe entenderse por Capítulo²⁹ la subdivisión de la partida y que corresponden a cada uno de los organismos que se identifican con presupuestos aprobados en la Ley de Presupuestos.

²⁹ Más información en el numeral 6 del Capítulo II. Marco Teórico, de esta investigación.

De lo anterior, se infiere que, aun cuando la normativa, en particular las instrucciones para la preparación y presentación de los estados financieros para el año 2020 considera la identificación de la entidad que informa, en esta no se precisa las entidades incluidas en el presupuesto aprobado por el que se informa, sin perjuicio de requerir la presentación de la información concerniente al Estado de Situación Presupuestaria de forma agregada para cada organismo público que conforma una partida presupuestaria.

1.7. Conciliación entre el presupuesto y los estados financieros

Los párrafos 47 y 51 de la NICSP 24 requieren, cuando los estados financieros y el presupuesto no se preparen sobre una base comparable, de una conciliación de los cobros en efectivo totales y los pagos en efectivo totales, identificando cualquier diferencia en las bases, tiempo y entidad, cuya comparación deberá ser revelada en un estado de comparación de montos presupuestados y los ejecutados, o bien, en las notas a los estados financieros.

Al respecto, y tal como se indicó en el punto 1.4. de este capítulo, la normativa contable nacional establece que la información financiera es generada y presentada atendiendo al principio de devengo, el cual se encuentra consagrado en el Marco Conceptual de la Resolución CGR N° 16, de 2015, mientras que, la información relacionada con el presupuesto público es presentada de forma en efectivo, así como devengada, permitiéndose esta última a través del procedimiento técnico de integración contable presupuestaria, por lo cual no corresponde que la normativa contable nacional contemple la presentación de la comparación requerida por la NICSP 24 en los párrafos 47 a 51.

1.8. Revelación de información comparativa con respecto al periodo anterior

La NICSP 24 establece que no se requiere de una comparación de los montos presupuestados y ejecutados del periodo anterior, así como tampoco, exige explicaciones por las diferencias que de esa comparación hayan surgido.

En ese contexto, analizada la normativa contable nacional, no se advierte de alguna exigencia en relación con la presentación de la información presupuestaria del periodo anterior al que se informa, cumpliendo con lo requerido por la NICSP 24 en esta materia.

1.9. Resumen de la revisión practicada

A partir de lo expuesto en los numerales 1.1 a 1.8, se advierte que la normativa nacional no cumple, o bien, cumple parcialmente con los requerimientos de presentación y revelación que establece la NICSP 24 sobre la información presupuestaria, los que se presentan en la tabla N° 14, y cuyo detalle se contiene en el anexo N° 4.

Tabla N° 14: Requerimientos NICSP 24 no considerados por la normativa contable nacional.

PÁRRAFO NICSP 24	DETALLE DEL REQUERIMIENTO	CONCLUSIÓN
Nivel de agregación - párrafos 25 a 28.	2.3. La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular, relacionar los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.	No cumple
Cambios del presupuesto inicial al final - párrafos 29 a 30.	3.1. Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de distribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores, a través de: a) revelación de notas en los estados financiero; o b) en un informe emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.	No cumple
Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance - párrafos 39 a 46.	6.1. Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria.	Cumple parcialmente
	6.2. La base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.	No cumple
	6.3. Una entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.	Cumple parcialmente
	6.4. Una entidad deberá identificar en las notas a los estados financieros, las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.	Cumple parcialmente

Fuente: Elaboración propia a partir de la aplicación del análisis comparativo entre NICSP 24 y normativa contable nacional sobre preparación y presentación de información presupuestaria.

2. Revelaciones del presupuesto público en los estados financieros

La preparación y presentación de los estados financieros por los servicios públicos, como se ha indicado, se encuentra regulado tanto en la Resolución CGR N° 16, de 2015, así como en los oficios e instrucciones emanadas por la Contraloría General de la República para esos efectos³⁰.

Ahora bien, del análisis a los estados financieros seleccionados como muestra para esta investigación, este se practicó por una parte, sobre las exigencias contenidas en la normativa contable nacional para la preparación y presentación de información presupuestaria en los estados financieros, y por otra, se analizó si respecto de aquellos requerimientos de la NICSP 24, y que la normativa contable nacional no recoge o bien, adopta parcialmente, son presentados por las entidades e instituciones públicas aun cuando no les asiste obligación de revelar esta información en los estados financieros que presenten para el periodo 2020. Lo anterior, considerando lo establecido en la sección de Notas a los Estados Financieros contenido en el capítulo IV de la Resolución CGR N° 16, de 2015, en el cual se expone en el numeral 6 que las notas suministrarán información adicional que sea relevante para comprensión de los Estados Financieros (Resolución CGR N° 16, de 2015, p. 196).

Puntualizado lo anterior, es preciso señalar que el resumen de las revisiones efectuadas a los estados financieros de las entidades públicas que conforman la muestra se contiene en el anexo N° 5, mientras que, la revisión de los estados financieros para cada uno de estos servicios se contiene en los anexos N°s 6 a 13.

2.1. Sobre el cumplimiento de revelaciones exigidas en la normativa contable nacional

Las exigencias para la preparación y presentación de información presupuestaria se encuentran contenidas tanto en la Resolución CGR N° 16, de 2015 como en el Oficio N° E72639, de 2021, de la Contraloría General de la República.

³⁰ Referencia al numeral 1 del capítulo IV. Análisis y discusión de los resultados, de este documento.

2.1.1. Requerimientos de presentación Estado de Situación Presupuestaria contenidos en la Resolución CGR N° 16, de 2015

Sobre los requerimientos establecidos en la citada Resolución CGR N° 16, de 2015, contenidos en los numerales 5 y 6 del capítulo IV. Estados Financieros, se constató que los servicios públicos cumplen con las exigencias allí establecidas, de acuerdo con el siguiente detalle.

a) Presentación de presupuesto inicial y final y la ejecución en términos de devengado, percibido y pagado.

Los Estados de Situación Presupuestaria analizados se condicen con el modelo proporcionado en la Resolución CGR N° 16, de 2015, así como, en las instrucciones contenidas en el Oficio N° E72639, de 2021, presentando en este el presupuesto inicial y final por el cual tiene la obligación de rendir cuentas. Asimismo, los referidos Estados de Situación Presupuestaria presentan columnas en la cual se expone la ejecución del presupuesto aprobado en términos de devengado y percibido/pagado, según corresponda el ítem presupuestario a un ingreso o un gasto presupuestario.

b) Presentación de los ingresos por percibir y los gastos al término del ejercicio.

Por su parte, se advirtió que los Estados de Situación Presupuestaria presentan los ingresos pendientes de percibir y los gastos pendientes de pagar, los cuales, a su vez, y atendiendo al procedimiento técnico de integración contable y presupuestaria, corresponden a los deudores y acreedores presupuestarios presentados los rubros de Bienes Financieros y Otras Deudas, respectivamente, del Balance General, en específico, en las partidas de Cuentas por Cobrar con Contraprestación, para los ingresos pendientes de percibir y Cuentas por Pagar con Contraprestación, para los gastos pendientes de pagar.

c) Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado por subtítulo del Clasificador Presupuestario.

Sobre este requerimiento, de la revisión efectuada a los Estados de Situación Presupuestaria, se advierte, por una parte, que estos presentan información indicada en los literales a) y b) precedentes, para cada subtítulo presupuestario, incluso, cuando estos no tienen una asignación presupuestaria a esos ítems. En ese sentido, no se advierte deficiencias entre lo requerido por la Resolución CGR N° 16, de 2015, en cuanto al nivel de clasificación del presupuesto en relación con la presentación de los Estados de Situación Presupuestaria presentados, por cuanto las clasificaciones presupuestarias empleadas son idénticas a las contenidas en el Clasificador Presupuestario contenido en el Decreto N° 854, de 2004, del Ministerio de Hacienda.

Con todo, el resumen de cumplimiento respecto de los requerimientos sobre la presentación de Estado de Situación Presupuestaria requeridas en la mencionada Resolución CGR N° 16, de 2015, para cada uno de los servicios públicos analizados, se muestra en el anexo N° 5.

2.1.2. Requerimientos de presentación y revelación de información presupuestaria contenidos en el Oficio N° E72639, de 2021

a) Instrucciones generales.

En relación con los requerimientos para la presentación y revelación de información presupuestaria contenidos en el Oficio N° E72639, de 2021, la revisión se centró, por una parte, en lo concerniente a las instrucciones generales para la preparación y presentación de los estados financieros para el periodo 2020, en específico, lo relacionado al punto 2 del citado oficio el cual instruye que el Estado de Situación Presupuestaria deberá ser presentado a nivel agregado, por capítulo y programa, considerando la estructura de ingresos y gastos presupuestarios definidos en el Clasificador Presupuestario (Oficio CGR N° E72639, 2021, p. 2).

Señalado lo anterior, de la revisión efectuada a los Estados de Situación Presupuestaria de las entidades públicas seleccionadas, se advierte sobre la estructura de presentación de ingresos y gastos presupuestarios, y tal como se ha mencionado en los puntos N^{os} 1.2.1 y 2.1.1, letra c), de este capítulo IV, el formato proporcionado del Estado de Situación Presupuestaria contempla su estructura de ingresos y gastos presupuestarios de acuerdo con las clasificaciones contenidas en el Clasificador Presupuestario, constatándose que todas las entidades analizadas estructuran este estado financiero de acuerdo al formato definido en las instrucciones contenidas en el referido Oficio N° E72639, de 2021.

Por su parte, en relación con la presentación agregada, por capítulo y programa del Estado de Situación Presupuestaria, conviene separar la revisión de este requerimiento en dos grupos de entidades, el primero, corresponde a las entidades a las cuales se le ha asignado presupuesto a un programa, y el segundo, se conforma con aquellas entidades que se les ha aprobado más de un programa presupuestario en el periodo 2020. El detalle de estos grupos se contiene en las tablas N^{os} 15 y 16.

Tabla N° 15: Grupos de entidades con un programa presupuestario aprobado.

CAPÍTULO	PROGRAMA
05 Instituto Nacional de la Juventud (INJUV)	01 Instituto Nacional de la Juventud
06 Corporación Nacional de Desarrollo Indígena (CONADI)	01 Corporación Nacional de Desarrollo Indígena
07 Servicio Nacional de la Discapacidad (SENADIS)	01 Servicio Nacional de la Discapacidad
08 Servicio Nacional del Adulto Mayor (SENAMA)	01 Servicio Nacional del Adulto Mayor
09 Subsecretaría de Evaluación Social	01 Subsecretaría de Evaluación Social

Fuente: Elaboración propia, a partir de la Ley N° 21.192 y sus modificaciones.

Tabla N° 16: Grupos de entidades con más de un programa presupuestario aprobado.

CAPÍTULO	PROGRAMA
01 Subsecretaría de Servicios Sociales	01 Subsecretaría de Servicios Sociales
	02 Programa de Apoyo a la Atención Ciudadana
	05 Ingreso Ético Familiar y Sistema Chile Solidario
02 Fondo de Solidaridad e Inversión Social (FOSIS)	01 Fondo de Solidaridad e Inversión Social
	02 Programa de Apoyo a Organizaciones Sociales
10 Subsecretaría de la Niñez	01 Subsecretaría de la Niñez
	02 Sistema de Protección Integral a la Infancia

Fuente: Elaboración propia, a partir de la Ley N° 21.192 y sus modificaciones.

Sobre el grupo de entidades con un programa presupuestario aprobado, cabe hacer presente que, en relación con la agregación por capítulo y programa, el Estado de Situación Presupuestaria presentado por cada una de estas entidades públicas cumple, por defecto con esta instrucción.

Por su parte, sobre el cumplimiento de esta instrucción para aquellas entidades que cuentan con más de un programa presupuestario aprobado, se constató que estos presentan un Estado de Situación Presupuestaria para cada uno de los programas que se les ha aprobado y por los cuales deben rendir cuenta.

b) Instrucciones de revelación en Notas Explicativas.

El formato de notas explicativas proporcionado por la Contraloría General de la República requiere para la información presupuestaria revelar la información que a continuación se detalla.

b.1) Nota 1: Naturaleza de la operación.

La Nota Explicativa N° 1 tiene por objeto identificar la entidad que informa, su objeto y misión institucional, las principales disposiciones legales que la rigen, las principales actividades que definen su quehacer, su relación orgánica y la moneda funcional. Así entonces, la revisión de las revelaciones requeridas en esta nota de las entidades seleccionadas, se evidenció un cumplimiento parcial en la presentación de esta información en todas las entidades e instituciones públicas analizadas, por cuanto éstas revelan solo una parte de la información, según el detalle que se presenta en la tabla N° 17, el cual resume la revisión practicada y cuyo detalle se contiene en el anexo N° 5.

En ese contexto, se evidenció sobre los requerimientos relacionados con la identificación de la entidad, la descripción de sus funciones o actividades, la relación orgánica con los poderes del Estado, así como el objeto y misión institucional, son revelados por todos los servicios públicos analizados. Ahora bien, dentro de las deficiencias detectadas, se advierte que la moneda funcional no es revelada por servicios públicos, con excepción de la Subsecretaría de Evaluación Social.

Asimismo, se detectó la ausencia de información revelada sobre las principales disposiciones legales que rigen a cada una de las entidades que reportan. En ese sentido, cinco de los ocho servicios analizados no presentaron esta información, mientras que, la Subsecretaría de Servicios Sociales reveló como disposición legal únicamente la ley N° 20.530 que crea el Ministerio de Desarrollo Social, sin pronunciarse, además, por otros marcos normativos que lo regulan.

Tabla N° 17: Revelaciones Nota N° 1. Naturaleza de la operación.

ENTIDAD	IDENTIFICACIÓN DE LA ENTIDAD	PRINCIPALS ACTIVIDADES	OBJETO Y MISIÓN	DISPOSICIONES LEGALES	RELACIÓN ORGÁNICA	MONEDA FUNCIONAL
Corporación Nacional de Desarrollo Indígena (CONADI)	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	No cumple
Instituto Nacional de la Juventud (INJUV)	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	No cumple
Subsecretaría de Evaluación Social	Cumple	Cumple	Cumple	No cumple	Cumple	Cumple
Servicio Nacional de la Discapacidad (SENADIS)	Cumple	Cumple	Cumple	No cumple	Cumple	No cumple
Subsecretaría de la Niñez	Cumple	Cumple	Cumple	No cumple	Cumple	No cumple
Subsecretaría de Servicios Sociales	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple parcialmente	Cumple	No cumple
Fondo de Solidaridad e Inversión Social (FOSIS)	Cumple	Cumple	Cumple	No cumple	Cumple	No cumple
Servicio Nacional del Adulto Mayor (SENAMA)	Cumple	Cumple	Cumple	No cumple	Cumple	No cumple

Fuente: Elaboración propia, a partir de la revisión a los estados financieros.

b.2) Nota 2: Resumen de normas, políticas y estimaciones.

La información por revelar en la Nota N° 2 relacionada con el presupuesto, se encuentra en la Nota N° 2.28, sobre Ingresos y Gastos Presupuestarios y cuyo formato de notas, definido en el Oficio N° E72639, de 2021, requiere revelar los criterios para el reconocimiento de los ingresos y gastos presupuestarios.

Al respecto, corresponde hacer presente lo señalado en el punto 1.4, del Capítulo IV de este proyecto de investigación, en cuanto a que la normativa contable nacional tiene como principio el devengado y, por lo tanto, la información presupuestaria, también es reconocida a partir de este principio, el cual se logra mediante la técnica de integración contable presupuestaria. De esta manera, lo que correspondería revelar por las entidades públicas sobre esta materia, es lo definido en el Marco Conceptual, en particular, en la sección de Reconocimiento contable de los elementos de los estados financieros³¹.

Ahora bien, la revisión a los estados financieros efectuada, se detectó que cuatro entidades si cumplen con revelar el criterio de reconocimiento de los ingresos y gastos presupuestarios, mientras que, dos entidades cumplen parcialmente, con esta revelación, por cuanto, las entidades Subsecretaría de la Niñez y Subsecretaría de Servicios Sociales, revelan que los ingresos y gastos presupuestarios son reconocidos de acuerdo a lo establecido en la Resolución CGR N° 16, de 2015, sin precisar sobre el criterio de reconocimiento aplicado en las transacciones relacionadas con movimientos presupuestarios.

Finalmente, el Servicio Nacional de la Discapacidad reveló sobre el reconocimiento de ingresos y gastos presupuestarios, que son reconocidos una vez percibido o pagado, mientras que, la Subsecretaría de Evaluación Social reveló las diferencias en cifras entre el presupuesto aprobado y devengado, razón por la cual no cumplen con el requerimiento de revelación establecido en la Nota N° 2.28.

³¹ Más información en punto 8.2.1.g.2) del Capítulo II. Marco Teórico.

b.3) Nota 36: Explicación de las diferencias entre el presupuesto actualizado y devengado.

La Nota N° 36 del formato de notas contenido en el Oficio N° E72639, de 2021, aplicable en la preparación y presentación de los estados financieros para el periodo 2020, exige la revelación de las 2 principales diferencias cuando se detecten subejecuciones presupuestarias o bien, sobreejecuciones presupuestarias, entendiéndose por sobreejecución, un exceso de ingresos o gastos presupuestarios devengados en relación al presupuesto aprobado, mientras que, la subejecución presupuestaria, se relaciona con un devengo menor al presupuesto que ha sido aprobado.

En ese contexto, y como se resume en la tabla N° 18, la revisión permitió identificar que el Fondo Solidaridad e Inversión Social no revela las diferencias entre el presupuesto aprobado y su ejecución devengada, mientras que, la Subsecretaría de la Niñez, la Subsecretaría de Evaluación Social, el Instituto Nacional de la Juventud y la Corporación Nacional de Desarrollo Indígena revelan explicaciones sobre las diferencias entre el presupuesto aprobado y su ejecución en términos de devengado, no obstante no revelan la cantidad mínima de explicaciones requeridas por en el Oficio N° E72639, de 2021.

Asimismo, y sobre aquellas entidades que se les ha asignado presupuesto a través de más de un programa presupuestario, a saber, el Fondo de Solidaridad e Inversión Social, la Subsecretaría de la Niñez y la Subsecretaría de Servicios Sociales, solo respecto de este último, las diferencias entre la ejecución del presupuesto devengado y el presupuesto aprobado fueron reveladas para cada uno de los tres programas presupuestarios por los cuales tienen la obligación de rendir cuentas.

Al respecto, es preciso señalar que la ausencia o bien, la revelación incompleta de las diferencias entre el presupuesto aprobado y su ejecución afectaría al objetivo de la NICSP 24, ello, considerando que la citada norma internacional de contabilidad exige, además de la presentación en términos de cifras de las diferencias, la explicación de estas para aquellas partidas que sean significativas.

Tabla N° 18: Cumplimiento revelaciones sobre diferencias entre presupuesto aprobado y devengado.

ENTIDAD	INGRESOS PRESUPUESTARIOS		GASTOS PRESUPUESTARIOS	
	SOBREEJECUCIÓN	SUBEJECUCIÓN	SOBREEJECUCIÓN	SUBEJECUCIÓN
Corporación Nacional de Desarrollo Indígena	Cumple	Cumple	Cumple	No cumple
Instituto Nacional de la Juventud	Cumple	Cumple	No cumple	Cumple
Subsecretaría de Evaluación Social	Cumple	No cumple	Cumple	Cumple
Servicio Nacional de la Discapacidad	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple
Subsecretaría de la Niñez	Cumple	No cumple	Cumple	Cumple
Subsecretaría de Servicios Sociales	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple
Fondo de Solidaridad e Inversión Social	No cumple	No cumple	No cumple	No cumple
Servicio Nacional del Adulto Mayor	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple

Fuente: Elaboración propia, a partir de la revisión a los estados financieros.

2.2. Revelaciones requeridas por la NICSP 24 y no exigidas por la normativa contable nacional

De forma complementaria a la revisión de los estados financieros de las entidades públicas seleccionadas como muestra respecto de las revelaciones requeridas en la normativa nacional, se analizó si respecto de aquellos requerimientos de la NICSP 24, y que la normativa contable nacional no recoge o bien, adopta parcialmente, se verificó en los estados financieros si las entidades públicas aun cuando no les asiste obligación de revelar esta información, de igual forma es incorporada en los estados financieros que presentan para el periodo 2020, considerando para ello lo que se establece en la sección de Notas a los Estados Financieros contenido en el capítulo IV de la Resolución CGR N° 16, de 2015, respecto de presentar información adicional que sea relevante para comprensión de los Estados Financieros (Resolución CGR N° 16, de 2015, p. 196). Así entonces, aquellos requerimientos de la NICSP 24 no contenidos o contenidos parcialmente se muestran en la tabla N° 19.

Tabla N° 19: Requerimientos NICSP 24 no contenidos o contenidos parcialmente en la normativa contable nacional.

REFERENCIA A LA NICSP 24	DESCRIPCIÓN DEL REQUERIMIENTO
Nivel de agregación - párrafos 25 a 28.	2.3. La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular, relacionar los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.
Cambios del presupuesto inicial al final - párrafos 29 a 30.	3.1. Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de distribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores, a través de:
	a) revelación de notas en los estados financiero; o b) en un informe emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.
Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance - párrafos 39 a 46.	6.1. Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria.
	6.2. La base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.
	6.3. Una entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.
	6.4. Una entidad deberá identificar en las notas a los estados financieros, las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.

Fuente: Elaboración propia, a partir de los hallazgos resumidos en el anexo N° 4.

A partir de lo anterior, a continuación, se describen los hallazgos:

a) Información presupuestaria adicional.

La NICSP 24 establece en el párrafo 28 que la información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre los logros de los objetivos podrá ser presentada en documentos distintos a los estados financieros, incluyendo una referencia a dicho documento.

Ahora bien, de la revisión a los estados financieros, no se advierte que en estos se haga mención sobre información presupuestaria adicional que incluya el logro de los objetivos, o bien, que se haga referencia a otros documentos que, si lo pudieran contener, citando a modo de ejemplo, al Balance de Gestión Integral.

Como se ha señalado en el punto 1.2.2 de este Capítulo IV, la inexistencia de esta referenciación a otros documentos que den cuenta de información presupuestaria no financiera y que incluya información sobre el logro de los objetivos de la entidad, como podría ser al Balance de Gestión Integral, eventualmente implica afectar a los objetivos de la información financiera establecidos en el Marco Conceptual, como, asimismo, no cumplir con el objetivo de la información financiera de ser útil para efectos de rendición de cuentas.

b) Cambios del presupuesto inicial al final.

Al respecto, revisados los estados financieros, es preciso señalar que ninguna de las entidades analizadas revela una explicación de las variaciones entre el presupuesto inicial aprobado y el presupuesto final, por el cual tiene la entidad la obligación de rendir cuentas.

Sin perjuicio de lo anterior, y considerando los efectos financieros que podría haber ocasionado la pandemia COVID-19 en el periodo 2020, de la revisión de los estados financieros, si bien, la exigencia es sobre el impacto de este suceso en particular, los servicios públicos que se detallan en la tabla N° 20, si revelan como efectos de la pandemia ajustes presupuestarios, los cuales son explicados por los servicios en la Nota N° 40. Por su parte, los restantes servicios, a saber, la Subsecretaría de Evaluación Social, el Fondo de Solidaridad e Inversión Social y el Servicio Nacional del Adulto Mayor no revelan información sobre las explicaciones por las variaciones sufridas entre el presupuesto inicial y el final.

Tabla N° 20: Revelación diferencias entre presupuesto aprobado inicial y final.

ENTIDAD	ESTADO
Corporación Nacional de Desarrollo Indígena	Cumple parcialmente
Instituto Nacional de la Juventud	Cumple parcialmente
Subsecretaría de Evaluación Social	No cumple
Servicio Nacional de la Discapacidad	Cumple parcialmente
Subsecretaría de la Niñez	Cumple parcialmente
Subsecretaría de Servicios Sociales	Cumple parcialmente
Fondo de Solidaridad e Inversión Social	No cumple
Servicio Nacional del Adulto Mayor	No cumple

Fuente: Elaboración propia, a partir de la revisión a los estados financieros.

c) Información a revelar sobre la base presupuestaria, periodo y alcance.

Los requerimientos de revelación establecidos por la NICSP 24 entre sus párrafos 39 a 46, exigen la revelación en las notas explicativas de:

- Explicación de la base presupuestaria
- Las bases de clasificación
- Periodo presupuestario
- Entidades incluidas en el presupuesto

Al respecto, es preciso señalar que, en relación con la base presupuestaria, esta revelación fue abordada en la letra b.2), del numeral 2.1.2., de este capítulo, evidenciándose que cuatro entidades si cumplen con revelar el criterio de reconocimiento de los ingresos y gastos presupuestarios, mientras que, dos entidades cumplen parcialmente, con esta revelación -Subsecretaría de la Niñez y Subsecretaría de Servicios Sociales-, mientras que, dos entidades -Servicio Nacional de la Discapacidad y la Subsecretaría de Evaluación Social- revelan información no relacionada con las bases de reconocimiento de los ingresos y gastos presupuestarios, razón por la cual es posible concluir que las cuatro entidades identificadas no cumplen con el requerimiento de revelación establecido en la Nota N° 2.28.

Ahora bien, en relación con la revelación de la base de clasificación del presupuesto, como se indicó en la letra a) del punto 2.1.2, de este capítulo, la estructura del Estado de Situación Presupuestaria contempla las clasificaciones presupuestarias contenidas en el Clasificador Presupuestario a nivel de subtítulo, no obstante, la revelación en notas explicativas sobre la base de clasificación del presupuesto solo es cumplida por la Subsecretaría de Evaluación Social, cuya entidad en la Nota N° 36, de los estados financieros identifica la base de clasificación empleada para la información presupuestaria.

A su turno, sobre la revelación en Notas Explicativas del periodo presupuestario, de los ocho servicios públicos analizados, solo dos de ellos revelan en notas el periodo presupuestario, a saber, la Subsecretaría de Evaluación Social y el Servicio Nacional de la Discapacidad.

Finalmente, en relación con la identificación de las entidades contenidas en el presupuesto, se constató que, de forma expresa no es revelada esta información en los estados financieros, no obstante, las entidades públicas analizadas revelan en la Nota N° 1, entre otros aspectos, la identificación de la entidad que reporta, no obstante, no es precisa respecto a individualizar a las entidades que son incluidas en el presupuesto, aun cuando sea la misma entidad que reporta.

Así entonces, en relación las eventuales revelaciones que podrían haber realizado las entidades públicas, sobre aquellos requerimientos establecidos en la NICSP 24 y no considerados por la normativa contable nacional, o bien, considerado de forma parcial, se advierte que, en la generalidad, la información no es proporcionada por las entidades analizadas, aun cuando existan revelaciones que, eventualmente podrían satisfacer lo requerido, no obstante, esta no se condice con los requerimientos definidos en la NICSP 24.

3. Transparencia, justificación y rendición de cuentas

Como lo ha señalado Schedler (2008, p. 31), así como también lo han concluido otros autores tales como Velasco (2011) y Peruzzotti (2008, p. 3), la rendición de cuentas consta de tres pilares fundamentales, los cuales, a su vez, conforman dos dimensiones:

DIMENSIÓN	PILARES
<i>Answerability</i>	Informar o transparentar
	Justificar
<i>Enforcement</i>	Sancionar

Fuente: Elaboración propia, a partir de Scheder, A. (2008) y Peruzzitti, E. (2008).

3.1. Answerability

a) Información y transparencia

Al respecto, es preciso señalar que la Contraloría General de la República, en cumplimiento de su mandato constitucional ha instruido a través del Oficio N° E72639, de 2021, en particular en su numeral 5, que los servicios e instituciones hagan públicos sus reportes correspondientes al ejercicio 2020 en sus páginas webs institucionales, de acuerdo a lo que

el Consejo para la Transparencia disponga, de forma conjunta al envío de los estados financieros a ese Organismo Contralor (Oficio N° E72639, 2021, p. 4).

Puntualizado lo anterior, revisados los sitios web de los servicios públicos seleccionados, se constató la publicación de los estados financieros en los sitios web respectivos, con excepción de las entidades Subsecretaría de la Niñez y el Instituto Nacional de la Juventud, para los cuales no fueron hallados los estados financieros en las secciones de transparencia de sus sitios corporativos. El detalle se contiene en la tabla N° 21.

Tabla N° 21: Resumen URL de servicios públicos para publicación de estados financieros.

ENTIDAD	URL	ESTADO
Fondo de Solidaridad e Inversión Social	https://www.fosis.gob.cl/es/sobre-nosotros/estados-financieros/	Cumple
Corporación Nacional Indígena	http://www.conadi.gob.cl/leydepresupuesto	Cumple
Subsecretaría de Servicios Sociales	http://www.desarrollosocialyfamilia.gob.cl/estados-financieros-subsecretaria-de-servicios-sociales	Cumple
Servicio Nacional de la Discapacidad	https://www.senadis.gob.cl/pag/481/1767/estados_financieros	Cumple
Servicio Nacional del Adulto Mayor	http://www.senama.gob.cl/presupuesto-senama-leyes-convenios	Cumple
Subsecretaría de Evaluación Social	https://www.desarrollosocialyfamilia.gob.cl/storage/docs/Estados_Financieros_2021_publicados.pdf	Cumple
Subsecretaría de la Niñez	-	No cumple
Instituto Nacional de la Juventud	-	No cumple

Fuente: Elaboración propia a partir de la revisión de páginas webs institucionales.

Ahora bien, como se muestra en la tabla N° 21, es preciso señalar que, en los seis servicios e instituciones que publicaron sus estados financieros, se evidenció que estos reportes han sido cargados en secciones no relacionadas con transparencia de información, habilitado por el Consejo para la Transparencia, según se expone en la tabla N° 22, aun cuando las entidades analizadas, con excepción del Servicio Nacional de la Discapacidad, se encuentran incorporadas al Portal de Transparencia del Estado, administrado por el referido Consejo.

Tabla N° 22: Resumen publicación estados financieros.

ENTIDAD	SECCIÓN WEB	INCORPORADO PORTAL DE TRANSPARENCIA
Fondo de Solidaridad e Inversión Social	Página inicial -> Sobre nosotros -> Estados Financieros.	Si
Corporación Nacional Indígena	Página inicial -> Transparencia y Gobierno -> Ley de Presupuesto.	Si
Subsecretaría de Servicios Sociales	Página inicial -> Estados Financieros.	Si
Servicio Nacional de la Discapacidad	Página inicial -> Quiénes Somos -> Estados Financieros.	No
Servicio Nacional del Adulto Mayor	Página inicial -> Centro de Documentación -> Presupuesto SENAMA, Leyes y Convenios -> Estados Financieros.	Si
Subsecretaría de Evaluación Social	Página inicial -> Estados Financieros.	Si

Fuente: Elaboración propia a partir de la revisión de páginas webs institucionales.

b) Justificación

Sobre el particular, y tal como se ha hecho mención en los puntos 1.2.2. y 2.2.a), ambos de este capítulo IV, la normativa contable nacional no exige la revelación de información presupuestaria adicional que incluya el logro de los objetivos, como tampoco, la referencia a otros reportes que se confeccionen y que contengan este tipo de antecedentes, citando a modo de ejemplo el Balance de Gestión Integral, por lo que, de la revisión a los estados financieros de los organismos públicos analizados, no se evidenció alguna referencia a este reporte de gestión.

En ese contexto, analizado el sitio web de la Dirección de Presupuestos³² se evidenció que los Balances de Gestión Integral disponibles al público corresponden al periodo 2019 y años anteriores, sin encontrarse los informes que den cuenta de la gestión correspondiente al ejercicio 2020.

Al respecto, debe tenerse presente entonces que, con relación al control financiero del Estado, el artículo 52 del Decreto Ley N° 1.263, de 1975, establece que corresponderá a la Administración del Estado, a través del Ejecutivo la verificación y evaluación del

³² Sitio web DIPRES. Fecha de consulta 25 de octubre de 2021. <https://www.dipres.gob.cl/598/w3-propertyvalue-15229.html#antecedentes>

cumplimiento de los fines y de la obtención de las metas programadas para los servicios públicos, de acuerdo con las instrucciones que imparta el Ministerio de Hacienda.

Así entonces, en las Instrucciones para la Ejecución de la Ley de Presupuestos del Sector Público año 2021, en particular la sección V. Materias de Gestión, letra h), se contiene las instrucciones sobre el Balance de Gestión Integral, donde se establece que los Balances de Gestión Integral deberán ser preparados por los propios servicios públicos siendo responsables, además, de su envío al Congreso Nacional.

Agregan las citadas instrucciones, que para los Balances de Gestión Integral 2020 se continuará empleando el aplicativo web habilitado para la elaboración del reporte de gestión correspondiente al año 2019, el cual permite la descarga de la información y facilita, entre otros aspectos, la visualización y acceso por parte de los ciudadanos y el Congreso Nacional (Ley N° 21.289, 2020).

Sobre los hallazgos advertidos en las letras a) y b) precedentes, relacionadas con información o transparencia y justificación, los que conforman lo que la literatura ha definido como *answerability*, se advierte, por una parte, dificultades para el acceso a la información contenida en los estados financieros, por cuanto, si bien la mayoría de los servicios públicos analizados publicó sus respectivos sitios web estos reportes, de acuerdo a las instrucciones emanadas por la Contraloría General de la República, el acceso a estos informes se obtiene en secciones distintas a transparencia, aun cuando se encuentran incorporados al portal que para tal efecto, administra y mantiene el Consejo para la Transparencia.

Asimismo, en lo que respecta a justificación, y con el objeto de relacionar la ejecución del presupuesto que se presenta en los estados financieros, y teniendo presente lo constatado en los numerales 1.2.2. y 2.2.a), de este capítulo IV, no existe referencia a documentos que se refieran a información presupuestaria adicional que incluya el logro de los objetivos, aun cuando la normativa exige a los organismos e instituciones del Sector Público la elaboración de un Balance de Gestión Integral, evidenciándose, además, que estos reportes de gestión no se encuentran disponibles para el periodo 2020.

En ese sentido, resulta conveniente señalar que, de acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual, los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público son proporcionar información sobre la entidad que sea útil para los usuarios de los estados financieros a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, el cual no se cumpliría, considerando el difícil acceso a la información publicada, como, asimismo, la inexistencia de información presupuestaria adicional que incluya el logro de los objetivos y permita a su vez, relacionar la ejecución presupuestaria que se presenta en los estados financieros con la gestión de las entidades, por cuanto afecta la evaluación que podrían realizar los usuarios de los estados financieros de, entre otros, los siguientes temas.

- Los objetivos y metas establecidos para cada servicio.
- Los gastos, eficiencia y calidad de los servicios prestados.
- La capacidad para proporcionar bienes y servicios según su objetivo.

3.2. Enforcement (sanción)

De acuerdo con lo planteado por Schedler (2008, p. 31) la sanción corresponde al tercer pilar de la rendición de cuentas y se relaciona con la segunda dimensión de rendición de cuentas denominada *enforcement*, y sobre este concepto, Peruzzotti (2008, p. 5) ha señalado que se relaciona con la capacidad de aplicar sanciones a los funcionarios que hayan incurrido en algún acto contrario a la legalidad, considerando el autor, un aspecto crucial de la rendición de cuentas.

En ese sentido, y tal como se ha hecho mención³³, el capítulo IV de la Resolución CGR N° 16, de 2015, asigna la responsabilidad de forma conjunta entre el Jefe de Servicio y el Contador en relación a la representación fiel de la información financiera de la entidad pública que informa contenida en los estados financieros, por lo tanto, es conveniente precisar que la suscripción de los estados financieros no es un requerimiento expreso de la normativa contable nacional, por cuanto la responsabilidad, como se ha indicado, es la misma Resolución la que la asigna a los funcionarios que desempeñen citadas funciones.

³³ Más información en punto 8.2.4. del Capítulo II. Marco Teórico de esta investigación.

Sin perjuicio de lo anterior, se procedió verificar en los estados financieros de las entidades seleccionadas, la suscripción en los estados financieros de los funcionarios que han sido designados como responsables, de acuerdo con la citada Resolución, cuyo resultado se muestra en la tabla N° 23.

Tabla N° 23. Suscripción funcionarios responsables de los estados financieros.

ENTIDAD	CONTADOR	JEFE DE SERVICIO
Fondo de Solidaridad e Inversión Social	Cumple	Cumple
Corporación Nacional Indígena	Cumple	No cumple
Subsecretaría de Servicios Sociales	Cumple	Cumple
Servicio Nacional de la Discapacidad	Cumple	Cumple
Servicio Nacional del Adulto Mayor	No cumple	No cumple
Subsecretaría de Evaluación Social	Cumple	Cumple
Subsecretaría de la Niñez	No cumple	No cumple
Instituto Nacional de la Juventud	Cumple	Cumple

Fuente: Elaboración propia a partir de la revisión a los estados financieros.

De lo anterior, se advierte que, en 5 servicios públicos analizados, los estados financieros son suscritos tanto por el Contador o quién lo reemplace orgánicamente, como por el Jefe del Servicio Público. Asimismo, en dos entidades no se constató la firma de los funcionarios responsables, mientras que, la Corporación Nacional de Desarrollo Indígena, los estados financieros fueron suscritos solo por el Jefe Finanzas de esa repartición.

Por su parte, en lo que respecta a la sanción por el incumplimiento a la responsabilidad que les recae al Contador como al Jefe de la entidad pública en relación a la representación fiel de la información contenida en los estados financieros, la Ley N° 18.884, que contiene el Estatuto Administrativo, dispone ante el incumplimiento de los deberes funcionarios de la aplicación de un procedimiento disciplinario, el cual se encuentra regulado en el Estatuto Administrativo el cual tiene por objeto verificar la existencia de una infracción y a determinar las responsabilidades para aquellos funcionarios que eventualmente fueron negligentes en el desempeño de sus funciones.

Así entonces, el marco normativo asigna la responsabilidad en relación con la representación fiel de la información que se presenta en los estados financieros, como, asimismo, el marco normativo contempla procedimientos para investigar y sancionar

eventuales incumplimientos de los funcionarios responsables, aun cuando estos no hayan suscrito los estados financieros preparados y presentados para el ejercicio 2020.

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES

Este trabajo de investigación tiene por finalidad el determinar si la información presupuestaria revelada en el Estado de Situación Presupuestaria satisface el objetivo de rendición de cuentas que deben proporcionar los estados financieros, de acuerdo con lo establecido en la Resolución CGR N° 16, de 2015, como, asimismo, a lo requerido por las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

En ese sentido, al aplicar la metodología desarrollada, en relación con el primer objetivo específico formulado, es menester señalar que, de la comparación de la normativa contable internacional, en particular de la NICSP 24, respecto de la normativa contable nacional contenida en la Resolución CGR N° 16, de 2015, así como en oficios e instrucciones que complementan a esta y que sirven de base para la preparación y presentación de los estados financieros, se constató que, si bien la normativa contable nacional recoge en gran medida los requerimientos de la NICSP 24, pudiéndose señalar al respecto el establecimiento de un formato de presentación y clasificación de la información presupuestaria que presente el presupuesto inicial y final, así como la ejecución de este en términos de efectivo y devengado, además de establecer las bases de clasificación y su relación con el Clasificador Presupuestario, existen aspectos requeridos en la NICSP 24 que no son contenidos en la normativa contable nacional.

Así, de la citada comparación practicada, se advirtió que la normativa contable nacional no exige a los servicios e instituciones públicas la revelación en las notas explicativas a los estados financieros, una explicación sobre los cambios ocurridos entre el presupuesto inicial y el final, por el cual se tiene la obligación de rendir cuentas. Asimismo, la normativa contable nacional no es precisa en requerir la revelación en las notas explicativas de la base presupuestaria del presupuesto, como tampoco, exige la revelación de la base de clasificación de este, así como, el periodo del presupuesto por el cual se informa y las entidades incluidas en él. Además de lo anterior, se evidenció que la normativa contable nacional no exige la revelación sobre información presupuestaria adicional que dé cuenta sobre el logro de los objetivos.

Por lo anteriormente expuesto, y en relación con la pregunta planteada en relación con el primer objetivo específico, la normativa contable nacional cumple parcialmente los requerimientos exigidos en la NICSP 24 sobre información presupuestaria.

Por su parte, en relación con la segunda pregunta de investigación planteada y que se relaciona con el segundo objetivo específico, la revisión a los estados financieros de las entidades e instituciones públicas seleccionadas como muestra permiten concluir que la información presupuestaria presentada los servicios e instituciones públicas tanto en el Estado de Situación Presupuestaria como en las notas explicativas, cumplen parcialmente con los requerimientos de presentación y revelación contenidos en la normativa contable nacional.

En ese sentido, si bien se constató el cumplimiento en relación a la presentación de la información presupuestaria en el Estado de Situación Presupuestaria de acuerdo al formato provisto y aplicable para el periodo 2020, las notas explicativas que presentan información adicional no cumplen con lo requerido en las instrucciones vigentes y contenidas en el Oficio N° E72639, de 2021.

Sobre lo anterior, se constató que cuatro entidades si cumplen con la revelación de la base presupuestaria, no obstante, respecto de los restantes cuatro servicios públicos analizados, se identificaron incumplimientos graves y medianamente graves en relación con la revelación de los criterios de reconocimiento de los ingresos y gastos presupuestarios. Sobre aquellos medianamente graves, se evidenció que la Subsecretaría de la Niñez y la Subsecretaría de Servicios Sociales hacen referencia de forma genérica a la Resolución CGR N° 16, de 2015, sin precisar los criterios de reconocimiento establecidos en la referida resolución, mientras que, las entidades revelan información que no se condice con lo exigido en el formato de notas explicativas contenido en las instrucciones del Oficio N° E72639, de 2021. Por su parte, sobre los incumplimientos graves, la Subsecretaría de Evaluación Social reveló las diferencias en cifras entre el presupuesto aprobado y devengado, mientras que, el Servicio Nacional de la Discapacidad reveló sobre el reconocimiento de ingresos y gastos presupuestarios, que son reconocidos una vez percibido o pagado, aspecto que no cumple con el principio del devengado, adoptado, como se ha mencionado, en la normativa contable nacional.

Asimismo, en lo que respecta a la revelación de las explicaciones de las diferencias entre el presupuesto aprobado y su ejecución en términos de devengado, se constató que tres servicios cumplen con revelar estas diferencias, tanto cuando se produce una sobrejecución presupuestaria como en una subejecución del presupuesto, mientras que cuatro entidades no revelan explicaciones por las diferencias advertidas en la ejecución del presupuesto aprobado, así como, una entidad no revela explicaciones por estas diferencias, afectando con ello lo requerido en la NICSP 24 sobre esta información.

Por su parte, sobre el tercer objetivo específico, y atendiendo a las deficiencias tanto en la adopción indirecta de las NICSP, en lo atinente, NICSP 24, como en la revisión al Estado de Situación Presupuestaria y Notas Explicativas, es posible concluir que la información presupuestaria no cumple con la definición de rendición de cuentas, por cuanto, al analizar los tres pilares que sustentan a la rendición de cuentas, de acuerdo con lo sostenido por, entre otros autores, Schedler (2008), se advierten deficiencias en relación a los pilares de información o transparencia, así como en justificación.

En ese sentido, es plausible señalar que, aun cuando de la revisión de los sitios web de los servicios e instituciones públicas seleccionadas como muestra, en seis de las ocho entidades públicas analizadas los estados financieros se encuentran publicados en sus respectivas páginas web, situación que no acontece en relación con la Subsecretaría de la Niñez y el Instituto Nacional de la Juventud. Sin perjuicio de lo anterior, y en relación con aquellas entidades que publican sus estados financieros en sus sitios web, se evidenció que estos reportes son publicados en secciones distintas a transparencia, aun cuando existe un portal administrado por el Consejo para la Transparencia para estos fines, y en el cual se encuentran incorporados siete de los ocho servicios públicos analizados.

Asimismo, y sobre el pilar de justificación, los estados financieros analizados no proporcionan información presupuestaria adicional que incluya el logro de los objetivos, ya sea a través de revelación en las notas explicativas o bien, a través de una referencia a otros documentos que aborden esta información, aun cuando el marco legal si contemple un reporte de este tipo, denominado Balance de Gestión Integral, el cual debe ser elaborado por cada una de las entidades e instituciones públicas y remitido directamente al Congreso Nacional, sirviendo además, como cuenta pública sobre la gestión de estos servicios.

Lo constatado anteriormente, se relaciona con las deficiencias advertidas en la comparación entre la normativa contable internacional (NICSP 24) y la normativa contable nacional, en relación con que Chile no contempla la revelación de una referencia al Balance de Gestión Integral o bien, una revelación de información presupuestaria adicional que incluya el logro de los objetivos en los estados financieros.

Así entonces, se advierte que los usuarios de la información financiera podrían verse afectados al momento de evaluar los gastos, eficiencia y calidad de los servicios prestados; el origen y la aplicación de los recursos que se les proporciona a las entidades a través del presupuesto público; medir la capacidad para proporcionar bienes y servicios según los objetivos que se planteen para cada una de las entidades y; evaluar si los ingresos han sido suficientes para financiar las prestaciones que proporciona.

Por lo anterior, es posible concluir que la información presupuestaria que es presentada en el Estado de Situación Presupuestaria y sus correspondientes notas explicativas no satisface el concepto de rendición de cuentas, situación que afecta negativamente al objetivo de la información financiera de ser útil para los usuarios de esta, a efectos de rendición de cuentas.

Finalmente, resulta necesario hacer presente lo planteado por los autores Peruzzotti (2008), Sour (2011) y Tamez et al. (2018) entre otros, en relación a que la sola generación de información financiera y, eventualmente sobre aquella no financiera que sea presentada, no garantiza una mejora en la transparencia ni en la rendición de cuentas, situación que fomenta la desmotivación de la ciudadanía por conocer la situación financiera y presupuestaria de las entidades e instituciones públicas cuyo rol es satisfacer las necesidades a través de la ejecución de programas gubernamentales financiados con presupuesto público.

REFERENCIAS

- Ablan, B. y Nayibe, C. (2013). Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP): una revisión de los aspectos clave a considerar y de la situación en Venezuela. *Visión Gerencial*, pp. 221-240. Obtenido de: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=465545894008>
- Arroyo, J. (2018). El principio de Rendición de Cuentas y el Estado Democrático Costarricense. *Revista Judicial, Poder Judicial de Costa Rica, N° 123*, pp. 167-191. ISSN: 2215-2377 Obtenido de: <https://www.profesorajenniferarroyo.com/images/cuentas.pdf>
- Banco Interamericano de Desarrollo (2017). *Estado de adopción de NICSP en los países de Latinoamérica y el Caribe. Resumen Ejecutivo*. Obtenido de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/documentac/resumen_ejecutivo_BID_Estudio_NICSP_LAC_FOCAL.pdf
- Benito, B., Brusca, I. y Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73, 293-317. Obtenido de: https://www.researchgate.net/profile/Bernardino-Benito/publication/235799669_The_harmonization_of_government_financial_information_systems_The_role_of_the_IPSASs/links/57432baf08aea45ee84c918d/The-harmonization-of-government-financial-information-systems-The-role-of-the-IPSASs.pdf
- Bergmann, A. y Labaronne, L. (2013). La armonización contable internacional: El papel del IPSASB y el estado actual de su proceso de reformas. *Revista Española de Control Externo*, XV, pp. 19-29. Obtenido de: https://www.researchgate.net/publication/280254747_La_armonizacion_contable_internacional_El_rol_del_IPSASB_y_el_estado_actual_de_su_proceso_de_reformas
- Brusca, I. y Montesinos, V. (2021). La armonización de la contabilidad pública en el contexto internacional. Obtenido de: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1455358.pdf>
- Cardinale-Lagomarsino, L. (2016). *La información contable de los Gobiernos y su rol como instrumento de rendición de cuentas. El caso del Municipio de Salto (Buenos Aires)*. Obtenido de: <https://repositorio.udesa.edu.ar/jspui/bitstream/10908/12115/1/%5bP%5d%5bW%5d%20T.%20L.%20Adm.%20Cardinale-Lagomarsino,%20Lucio.pdf>
- Carrera, F. (1995). *Manual de Derecho Financiero, tomo III Derecho Presupuestario*. Madrid. Editorial Tecnos. Obtenido de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=324956>
- Cea, J. (1992). Sobre el principio de legalidad presupuestaria. *Revista Chilena de Derecho. Universidad Católica*, 19, p. 415-438. Obtenido de: <https://www.jstor.org/stable/41608932>
- Chiletransparente, (2008). *Gobiernos Corporativos en las Organizaciones Sin Fines de Lucro en Chile: Situación Actual y Perspectivas*. Obtenido de: https://www.chiletransparente.cl/wp-content/files_mf/1347631066OSFLenChileDiagn%C3%B3sticoactual.pdf
- Consejo para la Transparencia (2021). *¿Qué es la Ley de Transparencia?* Obtenido de: https://www.consejotransparencia.cl/inicio_old/que-es-la-ley-de-transparencia/

Contraloría General de la República (2020a). *Oficio N° 6.540/2020*. Contraloría General de la República. Santiago, 19 de marzo de 2020, Chile.

Contraloría General de la República (2019). *Oficio N° 33.263/2019*. Contraloría General de la República. Santiago, 27 de diciembre de 2019, Chile.

Contraloría General de la República (2021). *Oficio N° E72.639/2021*. Contraloría General de la República. Santiago, 29 de enero de 2021, Chile.

Contraloría General de la República (2010). *Oficio N° 54.977/2010*. Contraloría General de la República. Santiago, 15 de septiembre de 2010, Chile.

Contraloría General de la República (2012b). Convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP). *Boletín NICSP N° 2*, 1-4. Obtenido de: https://www.contraloria.cl/documents/451102/1941542/Boletin_NICSP_2.pdf/cfb29abf-594d-44f1-98ee-4ee85cbb5440

Contraloría General de la República, 2016. Convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP). *Boletín NICSP N° 6*, 1-4. Obtenido de: <https://www.contraloria.cl/documents/451102/1941542/BOLETIN%20%20NICSP6.pdf/f6462f83-1c0a-4d7e-8002-d2c8ca307359>

Contraloría General de la República (2020b). *Dictamen N° E62.718/2020*. Contraloría General de la República. Santiago, 23 de diciembre de 2020 Chile.

Curiqueo, M. y Estay, L. (2016). *Análisis de la implementación de la resolución 16/2015, de la Contraloría General de la República referido a los bienes de uso en un servicio público de la Región de Valparaíso, periodo 2016*. (Licenciatura en Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión, Universidad de Valparaíso). Repositorio de Bibliotecas Universidad de Valparaíso. Obtenido de: <http://repositoriobibliotecas.uv.cl/bitstream/handle/uvscil/1566/Curiqueo%20Ahumada,%20Marcelo%20-%202016.PDF?sequence=1>

Contraloría General de la República (2012a). Convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP). *Boletín NICSP N° 1*, 1-4. Obtenido de: https://www.contraloria.cl/documents/451102/1941542/Boletin_NICSP_1.pdf/4bcd4022-71b2-4f24-95f1-104387450e6d

Deloitte Touche Tohmatsu Limited. (2020) (Consultado 6 de mayo de 2021). *Normas internacionales de contabilidad del sector público. Las NICSP en su bolsillo*. 5. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/NICSP%20en%20su%20bolsillo%202020.pdf>

Decreto Ley N° 1.263. *Decreto Ley Orgánico de Administración Financiera del Estado*. Diario Oficial de la República de Chile, Santiago, Chile, 28 de noviembre de 1975.

Dirección de Presupuestos (2005). *El proceso Presupuestario en Chile, Aspectos Generales: Marco Legal, Actores Institucionales, Principales Aspectos de Modernización*. Obtenido de: <http://bibliotecadigital.dipres.gob.cl/bitstream/handle/11626/8323/El%20Proceso%20Presupuestario.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Dirección de Presupuestos (2021a). *DIPRES*. Obtenido de: <https://www.dipres.gob.cl/598/w3-propertyvalue-2128.html>. Fecha de consulta 19 de mayo de 2021.

Dirección de Presupuestos (2021b). DIPRES. Obtenido de: <http://www.dipres.gob.cl/598/w3-article-36293.html> Fecha de consulta 11 de octubre de 2021.

Decreto N° 100. *Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile*. Diario Oficial de la República de Chile, Santiago, Chile, 22 de septiembre de 2005.

Evans de la Cuadra, E. (1992). Informe en Derecho de la Discrecionalidad del Gasto Público. *Repositorio Académico Universidad Gabriela Mistral*. 221-237. Obtenido de: <http://repositorio.ugm.cl/handle/20.500.12743/548>

Feliú de Ortúzar, O. y Letelier, M. (2016). La Ley de Presupuestos ¿es propiamente una ley? *Libertad y Desarrollo*, pp. 17-35. Obtenido de: <https://lyd.org/wp-content/uploads/2015/02/pp-17-35-La-ley-de-Presupuestos-Es-Propiamente-una-Ley-OFeliu-MLetelier.pdf>

Fernández, M., Curiqueo, M. y Estay, N. (2017). Análisis de la implementación de la Resolución 16/2015, de la Contraloría General de la República referido a los bienes de uso en un servicio público de la Región de Valparaíso, período 2016. *Revista de Investigación Aplicada en Ciencias Empresariales. Revista de la Escuela de Auditoría de la Universidad de Valparaíso*. 7, 57-78. Obtenido de: <https://revistas.uv.cl/index.php/IACE/article/view/1309>

Fox, J. (2006). Sociedad civil y políticas de rendición de cuentas. *Perfiles latinoamericanos: revista de la Sede Académica de México de la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales* 13(27), pp. 32-68. Obtenido de: <https://perfilesla.flacso.edu.mx/index.php/perfilesla/article/download/225/179>

Gallegos, J. (2018) Análisis normativo crítico de la regla fiscal en Chile. *Revista Chilena de Derecho*. 45 N° 3, pp. 597-619. Obtenido de: <https://scielo.conicyt.cl/pdf/rchilder/v45n3/0718-3437-rchilder-45-03-00597.pdf>

Galvis, J. (2016). *Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público como una herramienta integral de gestión*. (Especialización en Finanzas y Administración Pública, Universidad Militar Nueva Granada). Obtenido de: <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/14852/GalvisSierraJhennyLizeth2016.pdf?sequence=1>

Giulio, F. (2013). IPSAS 24 and the authorising function of budgets. Critical analysis and applicability in Italy. *International Journal of Economics, Business and Finance, Vol. 1* (número 7), pp. 174-188. Obtenido de: http://www.ijebf.com/IJEBF_Vol.%201,%20No.%207,%20August%20%202013/IPSAS%2024%20AND.pdf

Godoy, G. (2017). *Diagnóstico del nivel de preparación en NICSP de los funcionarios del área financiera – contable de las entidades públicas de la Provincia de Concepción*. (Contador Público y Auditor, Universidad del Bío - Bío). Sistemas de Bibliotecas Universidad del Bío – Bío. Obtenido de: http://repobib.ubiobio.cl/jspui/bitstream/123456789/2987/1/Godoy_Zambrano_Gerardo_Esteban.pdf

González-González, M., Luna-Altamirano, K., Machuca-Bravo, C. (2020). Armonización de la información financiera pública (NICSP) en los Gobiernos Autónomos Descentralizados del Ecuador, *Revista Interdisciplinaria de Humanidades, Educación, Ciencia y Tecnología*. VI, pp. 129-159. DOI 10.35381/cm.v6i2.364. Obtenido de: <https://cienciamatriarevista.org.ve/index.php/cm/article/view/364>

Heiling, J. (2019). The Presentation of Budget Information in Financial Statements – Challenges in Applying IPSAS 24. *International Journal on Governmental Financial Management*, vol XIX (número 2), pp. 54-65. Obtenido de: https://www.researchgate.net/publication/338165570_The_Presentation_of_Budget_Information_in_Financial_Statements_-_Challenges_in_Applying_IPSAS_24/link/5e03b44aa6fdcc28373ef6ed/download

Hlaciuc, E., Măciucă, G., y Ailoaiei, R. (2017). Romania's efforts to implement the directive 2011/85/EU concerning budget implementation reporting and the compliance with IPSAS 24 on the presentation of budget information in financial statements. *Prospects of accounting development: the young researcher's view [online]: international scientific student conference: Collection of articles. Chişinău: ASEM, 2018*, pp. 8-12. Obtenido de: https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/1234567890/419/Hlaciuc_E_Maciuca_G_Ailoaiei_R_%20conf_con_22.11.17.pdf?sequence=1&isAllowed=y

International Federation of Accountants (2021). *IFAC*. Obtenido de: <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>

International Standard-Setting Boards (2021). *International Standard-Setting Boards*. Obtenido de <https://www.international-standards.org/>

International Public Sector Accounting Standards Board. (2021a). *IPSASB*. Obtenido de <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>

International Public Sector Accounting Standards Board. (2021b). *IPSASB*. Obtenido de <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Due-Process-and-Working-Procedures-June-2016.pdf>

International Federation of Accountants (2019). Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público. *IFAC*. https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook-2019_Volume-1_Locked_0.pdf

International Federation of Accountants (2021). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2021 Edition, ISBN: 978-1-60815-458-6., pp. 18-153. Obtenido de: <https://www.ipsasb.org/publications/2021-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

Khan, A. y Mayes, S. (2009). Transición a la contabilidad en base de devengo. *Notas Técnicas y Manuales*. 6. Obtenido de: https://blog-pfm.imf.org/files/fad_tnm_09_02_spa.pdf

Kretschmer, J. (2018). Análisis de la política pública de transparencia activa municipal en Chile durante 2012-2016. *Revista Estudios de Políticas Públicas Vol. 4 Num. 1*, pp. 99-119. Obtenido de: <https://revistaestudiospoliticaspublicas.uchile.cl/index.php/REPP/article/view/50425/56243>

Larrán Jorge, M. y García Meca, E. (2004). La relevancia de la información no-financiera en la estrategia empresarial de divulgación unitaria: Percepciones empresa-analista sobre su

utilidad. *Revista valencia de economía y hacienda*, ISSN 1577-4163, N° 12, 2004, pp. 127-148.

Obtenido de:
https://www.researchgate.net/publication/28105136_La_relevancia_de_la_informacion_no-financiera_en_la_estrategia_empresa_de_divulgacion_unitaria_Percepciones_empresa-analista_sobre_su_utilidad/link/0c96053aa89e7a20e6000000/download

Ley N° 10.336. *Fija el texto refundido de la Ley de Organización y atribuciones de la Contraloría General de la República*. Diario Oficial de la República de Chile, Santiago, 10 de julio de 1964.

Luciani-Toro, L. R., de Hurtado, S. Z., y Castellanos-Sánchez, H. A. (2019). Elementos claves de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público: Un aporte para el sistema de contabilidad gubernamental. *Visión Gerencial* (2), pp. 274-289. Obtenido de: <https://www.redalyc.org/journal/4655/465566915011/465566915011.pdf>

Makón, M. (1999). Sistemas integrados de administración financiera en América Latina. *Dirección de Programación del sector público. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social / ILPES Naciones Unidas / CEPAL, Consejo de Planificación*. Obtenido de: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/7280/S9900506_es.pdf?sequence=1

Martínez Robledo, M. (2014). Acceso a la información, transparencia y rendición de cuentas en México. 37 años de evolución. *El Cotidiano* (187), pp. 203-215. ISSN: 0186-1840. Obtenido de: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=32531885013>

Mendoza, R. (2013). Cuenta Pública de la Contraloría General de la República 2012. *Revista de Derecho Universidad Finis Terrae. Segunda época año I, N° 1-2013*, 9-26. Obtenido de: <http://repositorio.uft.cl/xmlui/bitstream/handle/20.500.12254/1519/Cuenta%20p%C3%BAblica%20de%20la%20CGR.pdf?sequence=1>

Montalva, C. (2017). *Control presupuestario en el derecho público chileno. Análisis crítico al control externo en materia de gasto público y propuestas*. (Magíster en Derecho, Universidad de Chile). Repositorio Académico de la Universidad de Chile.

Montesinos, V. (2013). ¿Puede un nuevo concepto de rendición de cuentas contribuir a modernizar la gestión pública y mejorar la calidad ética de la democracia? *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas N° 103*, pp. 56-58. Obtenido de: <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista103/103.pdf#page=58>

Nuñez, E. (2011). *Análisis dinámico de la rendición de cuentas de las Comunidades Autónomas y los Organismos de Control Externo*. (Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid). Obtenido de: <https://eprints.ucm.es/id/eprint/21005/1/T34409.pdf>

Ochoa Henríquez, H. y Montes de Oca, Y. (2004). Rendición de Cuentas en la Gestión Pública: Reflexiones teóricas. *Revista Venezolana de Gerencia, Año 9. N° 27*, pp. 455-472. Obtenido de: <https://www.redalyc.org/pdf/290/29002705.pdf>

Organización de los Estados Americanos (2021). OEA. Obtenido de: <http://www.cidh.oas.org/basicos/basicos13.htm>

Organización para la Economía, Cooperación y Desarrollo Económicos. (2021). *Comité de interés público (PIC)*. Obtenido de <http://www.oecd.org/gov/budgeting/pic.htm>

Peruzzotti, E. (2008). Marco conceptual de la Rendición de Cuentas. *Ponencia preparada para la Reunión Técnica de la Comisión de Rendición de Cuentas de la Organización Centroamericana y del Caribe de Entidades de Fiscalización Superior (OLACEFS), Auditoría General de la Nación, Buenos Aires, Argentina, 28 y 29 de agosto de 2008*. Obtenido de: https://www.cfj.gov.ar/src/img_up/17062021.3.pdf

Pallavicini, J. (2011). El principio de legalidad del gasto público en materia financiera. *Anuario de derecho público 2011. Universidad Diego Portales*, 190-209. Obtenido de: <https://derecho.udp.cl/cms/wp-content/uploads/2020/06/Anuario-Derecho-Publico-2011.pdf>

Precht, J. (1993). Principios jurídicos de Hacienda Pública. *Revista Chilena de Derecho. Universidad Católica*, 20, p. 775-794. Obtenido de: <https://repositorio.uc.cl/handle/11534/14595>

Precht, A. (2015). *El derecho al acceso a la información en Chile: Historia e implementación*. (Tesis de licenciatura, Universidad de Chile). Obtenido de: <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/139657/El-derecho-de-acceso-a-la-informaci%C3%B3n-en-Chile.pdf?sequence=1>

Resolución CGR N° 16 (2015). *Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación, NICSP – CGR Chile. Contraloría General de la República*. Diario Oficial de la República de Chile, Santiago, 25 de febrero de 2015.

Resolución CGR N° 3 (2020). *Aprueba Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación para el Sector Municipal. Contraloría General de la República*. Diario Oficial de la República de Chile, Santiago, 20 de abril de 2020.

Rodríguez, M. y Sánchez, C. (2020). Análisis comparativo de aplicabilidad de las Normas Internacionales de Contabilidad en el Sector Público en Colombia, Perú y Chile en el periodo comprendido entre 2016-2019. *Repositorio Institucional de la Universidad Cooperativa de Colombia*. Obtenido de: https://repository.ucc.edu.co/bitstream/20.500.12494/33327/1/2020_an%C3%A1lisis_comparativo_aplicabilidad.pdf

Sánchez, J. y Pincay, D. (2013). La Contabilidad Pública en América Latina y el Devengo en Ecuador. *Analítika, Revista de análisis estadístico*, 3, pp. 19-29. Obtenido de: <https://revistas.unc.edu.ar/index.php/REyE/article/download/3730/5800/15636>

Sour, Laura (2011). El Sistema de Contabilidad Gubernamental que mejorará la transparencia y la rendición de cuentas en México. *Transparencia y Privacidad. Revista Mexicana de Acceso a la Información y Protección de Datos*, 1, pp. 34-57. Obtenido de: <https://mpira.ub.uni-muenchen.de/50457/>

Schedler, A. (2008). ¿Qué es la rendición de cuentas? *Cuadernos de Transparencia N° 3. Instituto Federal de Acceso a la Información Pública*. Obtenido de: <http://biblioteca.udgvirtual.udg.mx/jspui/bitstream/123456789/1047/1/Qu%C3%A9%20es%20la%20rendicion%20de%20cuentas.pdf>

Schedler, A., Diamond, L. y Plattner, M. (1999). *Power and Accountability in New Democracies*. Obtenido de: http://www.follesdal.net/projects/ratify/TXT/Paris_Schedler.PDF

Tamez-Garza, S., Montesinos-Julve, V, Carrera-Sánchez, M., Villarreal-Villareal, L., (2018). La rendición de cuentas del sector público en el entorno internacional. *Facultad de Contaduría Pública y Administración Monterrey, Nuevo León, México*, pp. 279-288. Obtenido de:

http://www.web.facpya.uanl.mx/vinculategica/vinculat%C3%A9gica_2/37%20TAMEZ_MONTESINOS_CARRERA_VILLARREAL.pdf

Tribunal Constitucional (2010). *Requerimiento de un grupo de senadores respecto de la constitucionalidad de tres glosas contenidas en el proyecto de Ley de Presupuestos del Sector Público para el año 2011*. Sentencia Rol N° 1.867-2010 pp. 1-24 (Tribunal Constitucional, 30 de diciembre de 2010).

Urbano, J. (2014). *La influencia de las NIIF del sector privado en las NICSP desde la perspectiva del interés público en Colombia*. Obtenido de: <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/12747/Ensayo%20academico%20Final%20Compilado.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Valverde, M. (2004). *Transparencia, acceso a la información y rendición de cuentas: Elementos conceptuales y el caso de México*, pp. 235-250. Obtenido de: https://catedraunescodh.unam.mx/catedra/CONACYT/04_Docentes_UdeO_ubicar_el_de_alumnos/Contenidos/Lecturas%20obligatorias/M.5_cont_1_Valverde_Loya.pdf

Velasco, E. (2011). *Gestión Pública y Rendición de Cuentas: ¿Un enfoque basado en cumplimiento a uno basado en resultados? Cuadernos sobre Rendición de Cuentas (3)*. Obtenido de: http://www.programaanticorruptcion.gob.mx/web/doctos/comunicacion/cuadernos/Cuaderno_de_Rendicion_tres.pdf

Velásquez, O. y Pérez, J. (2018). *Convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICS): comparativo de los modelos de Colombia y Chile. Cuadernos de Contabilidad, vol. 19 (número 47), pp. 25-59. DOI: <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc18-45.cnic>*

Von Gersdorf, H. (2018). *Un Estado para la ciudadanía. El proceso presupuestario en Chile: opciones de reforma. Centro de Estudios Públicos*, pp. 533-574. Obtenido de: https://www.cepchile.cl/cep/site/docs/20180307/20180307093931/libro_un_estado_para_la_ciudadania_cep_2018.pdf

ANEXOS

Anexo N° 1: Estado de Situación Presupuestaria contenido en Oficio CGR N° E.72.639, de 2021.

ESTADO DE SITUACIÓN PRESUPUESTARIA									
Desde el 01 de enero al 31 de diciembre de 20XX									
Miles de Pesos									
INGRESOS		PRESUPUESTO		EJECUCIÓN					
		INICIAL	ACTUALIZADO	DEVENGADA	PERCIBIDA	POR PERCIBIR			
01	IMPUESTOS								
04	IMPOSICIONES PREVISIONALES								
05	TRANSFERENCIAS CORRIENTES								
06	RENTAS DE LA PROPIEDAD								
07	INGRESOS DE OPERACIÓN								
08	OTROS INGRESOS CORRIENTES								
09	APORTE FISCAL								
10	VENTA DE ACTIVOS NO FINANCIEROS			débitos cuentas subgrupo 115	créditos cuentas subgrupo 115	saldos cuentas subgrupo 115 al 31/12			
11	VENTA DE ACTIVOS FINANCIEROS								
12	RECUPERACIÓN DE PRÉSTAMOS								
13	TRANSFERENCIAS PARA GASTOS DE CAPITAL								
14	ENDEUDAMIENTO								
SUBTOTALES									
15	SALDO INICIAL DE CAJA						X	X	X
TOTALES									
GASTOS		PRESUPUESTO		EJECUCIÓN					
		INICIAL	ACTUALIZADO	DEVENGADA	PAGADA	POR PAGAR			
21	GASTOS EN PERSONAL								
22	BIENES Y SERVICIOS DE CONSUMO								
23	PRESTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL								
24	TRANSFERENCIAS CORRIENTES								
25	INTEGROS AL FISCO								
26	OTROS GASTOS CORRIENTES								
27	APORTE FISCAL LIBRE								
28	APORTE FISCAL PARA EL SERVICIO DE LA DEUDA			créditos cuentas subgrupo 215	débitos de cuentas subgrupo 215	saldos cuentas subgrupo 215 al 31/12			
29	ADQUISICIONES DE ACTIVOS NO FINANCIEROS								
30	ADQUISICIONES DE ACTIVOS FINANCIEROS								
31	INICIATIVAS DE INVERSIÓN								
32	PRÉSTAMOS								
33	TRANSFERENCIAS DE CAPITAL								
34	SERVICIO DE LA DEUDA								
SUBTOTALES									
35	SALDO FINAL DE CAJA			X	X	X			
TOTALES									

Fuente: Oficio CGR N° E.72.639, de 29 de enero de 2021.

Anexo N° 2: Modelo de Cuadro Comparativo sobre cumplimiento de requerimientos establecidos en NICSP 24 respecto de la Resolución CGR N° 16, de 2015.

NICSP 24	DESCRIPCIÓN NICSP 24	NORMATIVA CHILENA	DESCRIPCIÓN	CONCLUSIÓN
1. Presentación e información a revelar (párrafos 21 a 24).	1.1. Las comparaciones del presupuesto y su ejecución pueden presentarse como columnas adicionales en los estados financieros.			
	1.2. Las comparaciones del presupuesto y su ejecución pueden presentarse en un estado financiero separado.			
2. Nivel de agregación (párrafos 25 a 28).	2.1. Agregación en clases amplias bajo encabezamientos presupuestarios, clasificaciones o rúbricas presupuestarias comunes para su presentación a aprobación del órgano legislativo.			
	2.2. agregación de la información financiera detallada incluida en los presupuestos aprobados para la presentación de los estados financieros, a partir de la aplicación de juicio profesional atendiendo a los objetivos de la NICSP 24 y de las características cualitativas de la información financiera detallada en el Marco Conceptual.			
3. Cambios del presupuesto inicial al final (párrafos 29 a 30).	3.1. Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de distribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores, a través de: a) revelación de notas en los estados financieros; o b) en un informe emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.			
4. Base comparable (párrafos 31 a 36).	4.1. Todas las comparaciones de los importes presupuestados y realizados (ejecutados) se presentarán sobre una base comparable al presupuesto: a) Base devengada, efectivo u otra; b) misma base de clasificación; c) mismas entidades y periodo que el presupuesto autorizado.			
5. Presupuestos	5.1. Cuando se adoptan presupuestos			

NICSP 24	DESCRIPCIÓN NICSP 24	NORMATIVA CHILENA	DESCRIPCIÓN	CONCLUSIÓN
plurianuales (<i>párrafos 37 a 38</i>).	plurianuales, se aconseja proporcionar la revelación de notas adicionales sobre la relación entre los importes presupuestados y los reales durante el periodo del presupuesto.			
6. Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance (<i>párrafos 39 a 46</i>).	6.1. Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria y la base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.			
	6.2. Una entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.			
	6.3. Una entidad deberá identificar en las notas a los estados financieros, las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.			
7. Conciliación de los importes realizados según una base comparable y los importes realizados en los estados financieros (<i>párrafos 47 a 51</i>).	7.1. Cuando los estados financieros y el presupuesto no se preparen sobre una base comparable, se conciliarán los cobros en efectivo totales y los pagos en efectivo totales, identificando por separado cualquier diferencia en las bases, tiempo y entidad.			
	7.2. La comparación se revelará en un estado de comparación de los importes presupuestados y reales o en las notas a los estados financieros.			
8. Revelación de información comparativa con respecto al periodo anterior (<i>párrafos 52 a 53</i>).	8.1. La NICSP 24 no requiere que se incluya una comparación de los importes presupuestados y reales del periodo anterior, ni requiere que las explicaciones relacionadas con las diferencias entre los importes reales y presupuestados del periodo anterior se revelen en los estados financieros del periodo actual.			

Anexo N° 3: Modelo de Checklist de revelaciones del presupuesto en las entidades públicas analizadas.

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	CONCLUSIÓN DE LA REVISIÓN	HALLAZGO
Resolución CGR N° 16: > Capítulo IV - Sección Estado de Situación Presupuestaria.	5. Considera en su preparación el presupuesto autorizado (inicial y final) y la ejecución de este en términos de devengado y percibido.		
	5. Indicarse los ingresos por percibir y los gastos por pagar que, al término del ejercicio, corresponden a los rubros de Deudores y Acreedores Presupuestarios, respectivamente.		
	6. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado, es decir, aquel que dice relación con los subtítulos del Clasificador Presupuestario.		
Oficio E72639 / 2021 - Instrucciones generales	2. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado por capítulo y programa, considerando la estructura de ingresos y gastos mencionados en el Clasificador Presupuestario.		
Oficio E72639 / 2021 - Anexo. Formato de Notas Explicativas	NOTA 1. Naturaleza de la operación.		
	NOTA 2. Resumen de normas, políticas y estimaciones.		
	NOTA 2.28 Ingresos y gastos presupuestarios		
	NOTA 36. Diferencias entre el presupuesto actualizado y devengado		
	36.a) Ingreso:		
	i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobrejecución presupuestaria.		
	ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.		
36.b) Gasto:			
i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobrejecución presupuestaria.			
ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.			

Anexo N° 4. Cuadro comparativo requerimientos NICSP 24 y normativa contable nacional.

NICSP 24	DESCRIPCIÓN NICSP 24	NORMATIVA CHILENA	DESCRIPCIÓN	CONCLUSIÓN
1. Presentación e información a revelar (párrafos 21 a 24).	1.1. Las comparaciones del presupuesto y su ejecución pueden presentarse como columnas adicionales en los estados financieros.	No aplica	No aplica	No aplica
	1.2. Las comparaciones del presupuesto y su ejecución pueden presentarse en un estado financiero separado.	No aplica	No aplica	No aplica
	1.3 Podrá presentarse un estado financiero separado, y de forma alternativa, presentar columnas adicionales en el estado de cobros y pagos en efectivo, identificando presupuesto inicial y final, y si se decide, diferencias entre el presupuesto autorizado y su ejecución.	> Resolución CGR N° 16, de 2015. Capítulo IV. > Resolución N° 62, de 2016 CGR. >Oficio E72639 / 2021.	La información presupuestaria de acuerdo a la normativa contable nacional debe presentarse en un Estado de Situación Presupuestaria, cuyo formato se encuentra contenido en la Resolución CGR N° 16, de 2015, actualizado por la Resolución N° 62, de 2016, de la Contraloría General de la República. Asimismo, se identifica el formato en las instrucciones sobre la preparación y presentación de los estados financieros, contenido en el Oficio N° E72639, de 2021, de la Contraloría General de la República.	Cumple
2. Nivel de agregación (párrafos 25 a 28).	2.1. Agregación en clases amplias bajo encabezamientos presupuestarios, clasificaciones o rúbricas presupuestarias comunes para su presentación a aprobación del órgano legislativo.	> Resolución CGR N° 16, de 2015. Capítulo IV.	La Resolución CGR N° 16, de 2015, establece en el capítulo IV, en particular, sobre el Estado de Situación Presupuestaria, que este debe ser presentado considerando un nivel agregado, correspondiente al nivel de subtítulos del Clasificador Presupuestario.	Cumple
	2.2. Agregación de la información financiera detallada incluida en los presupuestos aprobados para la presentación de los estados financieros, a partir de la aplicación de juicio profesional atendiendo a los objetivos de la NICSP 24 y de las características cualitativas de la información financiera detallada en el Marco Conceptual.	No aplica	No aplica	No aplica
	2.3. La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular, relacionar los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.	No se exige en la normativa contable nacional.	La normativa contable nacional no requiere la presentación o referencia a otros documentos que relacionen los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros del servicio público.	No cumple

NICSP 24	DESCRIPCIÓN NICSP 24	NORMATIVA CHILENA	DESCRIPCIÓN	CONCLUSIÓN
3. Cambios del presupuesto inicial al final (párrafos 29 a 30).	<p>3.1. Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de distribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores, a través de:</p> <p>a) revelación de notas en los estados financieros; o</p> <p>b) en un informe emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.</p>	No se exige en la normativa contable nacional.	La normativa contable no exige a las instituciones públicas la revelación de los cambios entre el presupuesto inicial y final, requiriendo únicamente, la revelación en notas de las diferencias entre el presupuesto actualizado (final) y el presupuesto devengado (ejecutado).	No cumple
4. Base comparable (párrafos 31 a 36).	4.1. Todas las comparaciones de los importes presupuestados y realizados (ejecutados) se presentarán sobre una base comparable al presupuesto, pudiendo corresponder ésta a base devengada, efectivo u otra.	<p>> Resolución CGR N° 16, de 2015. Capítulo I.</p> <p>> Resolución CGR N° 16, de 2015. Capítulo IV.</p> <p>> Resolución CGR N° 16, de 2015. Capítulo VI.</p> <p>> Oficio E72639 / 2021.</p>	<p>Sobre las bases comparativas, el Marco Conceptual contenido en el capítulo I de la Resolución CGR N° 16, de 2015, establece entre otros principios, el de devengado y de imputación presupuestaria, siendo este último materializado a través de la técnica de integración contable y presupuestaria, lo que permite registrar contablemente los derechos a percibir y las obligaciones pagar.</p> <p>Por su parte, el modelo de Notas Explicativas provisto por la Contraloría General de la República a través del Oficio N° E72639/2021, en específico, la nota N° 36, requiere la revelación de las 2 principales diferencias que se producen entre el presupuesto actualizado y su ejecución en base devengada. Sobre la base de clasificación, estos son analizados atendiendo los mismos conceptos de ingresos y gastos presupuestarios establecidos en el Clasificador Presupuestario.</p>	Cumple
5. Presupuestos plurianuales (párrafos 37 a 38).	5.1. Cuando se adoptan presupuestos plurianuales, se aconseja proporcionar la revelación de notas adicionales sobre la relación entre los importes presupuestados y los reales durante el periodo del presupuesto, el cual debe ser informado en relación a identificar los presupuestos iniciales y finales de los periodos que se informan.	No aplica	No aplica, por cuanto el presupuesto es anual por ley.	No aplica
6. Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance (párrafos 39 a 46).	6.1. Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria.	> Oficio E72639 / 2021	La nota N° 2, del modelo de Notas Explicativas mínimas contenidas en el Oficio N° E72639/2021, requiere revelar un resumen de Normas, Políticas y Estimaciones Contables tenidas presente la entidad en la preparación y presentación de los estados financieros.	Cumple parcialmente

NICSP 24	DESCRIPCIÓN NICSP 24	NORMATIVA CHILENA	DESCRIPCIÓN	CONCLUSIÓN
	6.2. La base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.	No se exige en la normativa contable nacional.	En relación con las bases de clasificación, el formato de notas no contempla la revelación de las bases de clasificación del presupuesto. Sin perjuicio de lo anterior, la Resolución CGR N° 16, de 2015 establece que los componentes o elementos del Estado de Situación Presupuestaria se sustentan en los ingresos y gastos presupuestarios vigentes, por lo que los ingresos deben ordenarse de acuerdo con el origen de estos; mientras que los gastos al objeto o a la naturaleza de ellos.	No cumple
	6.3. Una entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.	> Resolución CGR N° 16, de 2015. Capítulo IV. > Oficio E72639 / 2021	La nota 2.1 del modelo de notas explicativas para los estados financieros 2020 establece la revelación de las bases de preparación y el periodo contable vigente cubierto por la entidad para el periodo vigente y periodo anterior.	Cumple parcialmente
	6.4. Una entidad deberá identificar en las notas a los estados financieros, las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.	> Oficio E72639 / 2021	La nota N° 1, del modelo de Notas Explicativas mínimas contenidas en el Oficio N° E72639/2021, requiere revelar la naturaleza de la operación, donde se exige la identificación de la entidad que informa, su objeto, misión institucional, principales disposiciones legales que la rigen y las principales actividades que definen su quehacer, identificando además su relación con los poderes del Estado y la moneda funcional.	Cumple parcialmente
7. Conciliación de los importes realizados según una base comparable y los importes realizados en los estados financieros (párrafos 47 a 51).	7.1. Cuando los estados financieros y el presupuesto no se preparen sobre una base comparable, se conciliarán los cobros en efectivo totales y los pagos en efectivo totales, identificando por separado cualquier diferencia en las bases, tiempo y entidad. 7.2. La comparación se revelará en un estado de comparación de los importes presupuestados y reales o en las notas a los estados financieros.	No aplica	La base de preparación del presupuesto, así como los estados financieros es devengada, por lo cual no aplica la conciliación de importes realizados del presupuesto y importes realizados en los estados financieros.	No aplica
8. Revelación de información comparativa con respecto al periodo anterior (párrafos 52 a 53).	8.1. La NICSP 24 no requiere que se incluya una comparación de los importes presupuestados y reales del periodo anterior, ni requiere que las explicaciones relacionadas con las diferencias entre los importes reales y presupuestados del periodo anterior se revelen en los estados financieros del periodo actual.	No se exige en la normativa contable nacional.	La normativa contable no exige la presentación de información comparativa, respecto del periodo anterior para la información presentada en el Estado de Situación Presupuestaria.	Cumple

Anexo N° 5. Resumen de aplicación de checklist de revisión de los Estados Financieros de las entidades seleccionadas.

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	CORPORACIÓN NACIONAL DE DESARROLLO INDÍGENA	INSTITUTO NACIONAL DE LA JUVENTUD	SUBSECRETARÍA DE EVALUACIÓN SOCIAL
Resolución CGR N° 16: > Capítulo IV - Sección Estado de Situación Presupuestaria.	5. Considera en su preparación el presupuesto autorizado (inicial y final) y la ejecución de este en términos de devengado y percibido.	Cumple	Cumple	Cumple
	5. Indicarse los ingresos por percibir y los gastos por pagar que, al término del ejercicio, corresponden a los rubros de Deudores y Acreedores Presupuestarios, respectivamente.	Cumple	Cumple	Cumple
	6. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado, es decir, aquel que dice relación con los subtítulos del Clasificador Presupuestario.	Cumple	Cumple	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Instrucciones generales	2. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado por capítulo y programa, considerando la estructura de ingresos y gastos mencionados en el Clasificador Presupuestario.	Cumple	Cumple	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Anexo. Formato de Notas Explicativas	NOTA 1. Naturaleza de la operación.	Cumple parcialmente	Cumple parcialmente	Cumple parcialmente
	NOTA 2. Resumen de normas, políticas y estimaciones.			
	NOTA 2.28 Ingresos y gastos presupuestarios	Cumple	Cumple	No cumple
	NOTA 36. Diferencias entre el presupuesto actualizado y devengado			
	36.a) Ingreso: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobreejecución presupuestaria.	Cumple	Cumple	Cumple
	ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	Cumple	Cumple	No cumple
36.b) Gasto: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobreejecución presupuestaria.	Cumple	No cumple	Cumple	
ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	No cumple	Cumple	Cumple	
NICSP 24 - Nivel de agregación (párrafos 25 a 28).	2.3. La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular, relacionar los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.	No cumple	No cumple	No cumple
NICSP 24 - Cambios del presupuesto inicial al final (párrafos 29 a 30).	3.1. Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de distribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores, a través de:	Cumple parcialmente	Cumple parcialmente	No cumple
	a) revelación de notas en los estados financiero; o			

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	CORPORACIÓN NACIONAL DE DESARROLLO INDÍGENA	INSTITUTO NACIONAL DE LA JUVENTUD	SUBSECRETARÍA DE EVALUACIÓN SOCIAL
	b) en un informe emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.			
NICSP 24 - Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance (párrafos 39 a 46).	6.1. Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria.	Cumple	Cumple	No cumple
	6.2. La base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.	No cumple	No cumple	Cumple
	6.3. Una entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.	No cumple	No cumple	Cumple
	6.4. Una entidad deberá identificar en las notas a los estados financieros, las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.	Cumple parcialmente	Cumple parcialmente	Cumple parcialmente

Anexo N° 5. Resumen de aplicación de checklist de revisión de los Estados Financieros de las entidades seleccionadas (continuación).

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	SENADIS	SUBSECRETARÍA DE LA NIÑEZ	SUBSECRETARÍA DE SERVICIOS SOCIALES
Resolución CGR N° 16: > Capítulo IV - Sección Estado de Situación Presupuestaria.	5. Considera en su preparación el presupuesto autorizado (inicial y final) y la ejecución de este en términos de devengado y percibido.	Cumple	Cumple	Cumple
	5. Indicarse los ingresos por percibir y los gastos por pagar que, al término del ejercicio, corresponden a los rubros de Deudores y Acreedores Presupuestarios, respectivamente.	Cumple	Cumple	Cumple
	6. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado, es decir, aquel que dice relación con los subtítulos del Clasificador Presupuestario.	Cumple	Cumple	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Instrucciones generales	2. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado por capítulo y programa, considerando la estructura de ingresos y gastos mencionados en el Clasificador Presupuestario.	Cumple	Cumple	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Anexo. Formato de Notas Explicativas	NOTA 1. Naturaleza de la operación.	Cumple parcialmente	Cumple parcialmente	Cumple parcialmente
	NOTA 2. Resumen de normas, políticas y estimaciones.			
	NOTA 2.28 Ingresos y gastos presupuestarios	No cumple	Cumple parcialmente	Cumple parcialmente
	NOTA 36. Diferencias entre el presupuesto actualizado y devengado			
	36.a) Ingreso: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobreejecución presupuestaria.	Cumple	Cumple	Cumple
	ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	Cumple	No cumple	Cumple
	36.b) Gasto: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobreejecución presupuestaria.	Cumple	Cumple	Cumple
ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	Cumple	Cumple	Cumple	
NICSP 24 - Nivel de agregación (párrafos 25 a 28).	2.3. La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular, relacionar los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.	No cumple	No cumple	No cumple
NICSP 24 - Cambios del presupuesto inicial al final (párrafos 29 a 30).	3.1. Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de distribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores, a través de:	Cumple parcialmente	Cumple parcialmente	Cumple parcialmente
	a) revelación de notas en los estados financiero; o			

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	SENADIS	SUBSECRETARÍA DE LA NIÑEZ	SUBSECRETARÍA DE SERVICIOS SOCIALES
	b) en un informe emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.			
NICSP 24 - Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance (párrafos 39 a 46).	6.1. Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria.	No cumple	No cumple	No cumple
	6.2. La base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.	No cumple	No cumple	No cumple
	6.3. Una entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.	Cumple	No cumple	No cumple
	6.4. Una entidad deberá identificar en las notas a los estados financieros, las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.	Cumple parcialmente	Cumple parcialmente	Cumple parcialmente

Anexo N° 5. Resumen de aplicación de checklist de revisión de los Estados Financieros de las entidades seleccionadas (continuación).

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	FONDO DE SOLIDARIDAD E INVERSIÓN SOCIAL	SERVICIO NACIONAL DEL ADULTO MAYOR
Resolución CGR N° 16: > Capítulo IV - Sección Estado de Situación Presupuestaria.	5. Considera en su preparación el presupuesto autorizado (inicial y final) y la ejecución de este en términos de devengado y percibido.	Cumple	Cumple
	5. Indicarse los ingresos por percibir y los gastos por pagar que, al término del ejercicio, corresponden a los rubros de Deudores y Acreedores Presupuestarios, respectivamente.	Cumple	Cumple
	6. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado, es decir, aquel que dice relación con los subtítulos del Clasificador Presupuestario.	Cumple	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Instrucciones generales	2. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado por capítulo y programa, considerando la estructura de ingresos y gastos mencionados en el Clasificador Presupuestario.	Cumple	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Anexo. Formato de Notas Explicativas	NOTA 1. Naturaleza de la operación.	Cumple parcialmente	Cumple parcialmente
	NOTA 2. Resumen de normas, políticas y estimaciones.		
	NOTA 2.28 Ingresos y gastos presupuestarios	Cumple	Cumple
	NOTA 36. Diferencias entre el presupuesto actualizado y devengado		
	36.a) Ingreso: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobrejexecución presupuestaria.	No cumple	Cumple
	ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	No cumple	Cumple
36.b) Gasto: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobrejexecución presupuestaria.	No cumple	Cumple	
ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	No cumple	Cumple	
NICSP 24 - Nivel de agregación (párrafos 25 a 28).	2.3. La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular, relacionar los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.	No cumple	No cumple
NICSP 24 - Cambios del presupuesto inicial al final (párrafos 29	3.1. Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de distribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores, a través de:	No cumple	No cumple

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	FONDO DE SOLIDARIDAD E INVERSIÓN SOCIAL	SERVICIO NACIONAL DEL ADULTO MAYOR
a 30).	a) revelación de notas en los estados financiero; o		
	b) en un informe emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.		
NICSP 24 - Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance (párrafos 39 a 46).	6.1. Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria.	No cumple	Cumple
	6.2. La base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.	No cumple	No cumple
	6.3. Una entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.	No cumple	No cumple
	6.4. Una entidad deberá identificar en las notas a los estados financieros, las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.	Cumple parcialmente	Cumple parcialmente

Anexo N° 6. Checklist de revelaciones Corporación Nacional de Desarrollo Indígena.

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	HALLAZGO	CONCLUSIÓN
Resolución CGR N° 16: > Capítulo IV - Sección Estado de Situación Presupuestaria.	5. Considera en su preparación el presupuesto autorizado (inicial y final) y la ejecución de este en términos de devengado y percibido.	Las columnas requeridas y presentadas sobre presupuesto corresponden a las cifras iniciales y el presupuesto final (modificado).	Cumple
	5. Indicarse los ingresos por percibir y los gastos por pagar que, al término del ejercicio, corresponden a los rubros de Deudores y Acreedores Presupuestarios, respectivamente.	Sobre la ejecución del presupuesto, el Estado de Situación Presupuestaria presenta columnas para los ingresos: el monto devengado pendiente de percibir; y, sobre los gastos: el monto devengado por pagar.	Cumple
	6. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado, es decir, aquel que dice relación con los subtítulos del Clasificador Presupuestario.	El Estado de Situación Presupuestaria presenta filas para cada subtítulo presupuestario equivalentes a los establecidos en el Clasificador Presupuestario, incluso cuando no hay asignaciones a estos.	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Instrucciones generales	2. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado por capítulo y programa, considerando la estructura de ingresos y gastos mencionados en el Clasificador Presupuestario.	CONADI para el periodo 2020 se ha aprobado un programa presupuestario el cual presenta en el Estado de Situación Presupuestaria.	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Anexo. Formato de Notas Explicativas	<p>NOTA 1. Naturaleza de la operación, indicando:</p> <ul style="list-style-type: none"> > Identificar la entidad > Objeto y misión institucional > Principales disposiciones legales que la rigen > Las principales actividades que definen su quehacer > Su relación orgánica con los poderes del Estado. > Indicar la moneda funcional 	<p>La Nota 1 describe:</p> <ul style="list-style-type: none"> > Identifica a la entidad que reporta > Misión institucional. > Disposiciones legales que la rigen, citando entre ellas, la ley N° 21.192 de Presupuestos del Sector Público para el año 2020. > Principales actividades que desarrolla. > Relación orgánica. <p>Sin perjuicio de lo anterior, CONADI no revela la moneda funcional.</p>	Cumple parcialmente
	NOTA 2. Resumen de normas, políticas y estimaciones.		
	NOTA 2.28 Ingresos y gastos presupuestarios	En la Nota N° 2.28 se revela que los ingresos presupuestarios son reconocidos al momento de recibir el aporte y los gastos presupuestario se devengan al momento en que la obligación se hace exigible, independiente del pago.	Cumple
	NOTA 36. Diferencias entre el presupuesto actualizado y devengado		
	36.a) Ingreso: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobrejecución presupuestaria.	Explica diferencia sobre la única sobrejecución presupuestaria.	Cumple
	ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	Explica diferencia sobre la única subjecución presupuestaria.	Cumple
36.b) Gasto: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobrejecución presupuestaria.	Ejecución de subtítulos presupuestarios no presentan una sobrejecución.	Cumple	
ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	No explica diferencias entre presupuesto actualizado y presupuesto ejecutado pese a revelar subejecuciones de presupuesto en los subtítulos 21, 22, 23, 24, 26, 29, 33 y 34.	No cumple	

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	HALLAZGO	CONCLUSIÓN
NICSP 24 - Nivel de agregación (párrafos 25 a 28).	2.3. La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular, relacionar los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.	No revela esta información	No cumple
NICSP 24 - Cambios del presupuesto inicial al final (párrafos 29 a 30).	3.1. Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de distribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores, a través de: a) revelación de notas en los estados financiero; o b) en un informe emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.	Revela efectos en presupuesto por ajustes motivados por Pandemia.	Cumple parcialmente
NICSP 24 - Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance (párrafos 39 a 46).	6.1. Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria.	La Nota 2.1 no revela información sobre bases de preparación de los estados financieros, sin perjuicio de ello, la nota 2.28 revela que los ingresos presupuestarios son reconocidos al momento de recibir el aporte y los gastos presupuestario se devengan al momento en que la obligación se hace exigible, independiente del pago.	Cumple
	6.2. La base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.	Las Notas Explicativas presentadas no revelan esta información.	No cumple
	6.3. Una entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.	La Nota 2.1 se refiere únicamente al periodo contable.	No cumple
	6.4. Una entidad deberá identificar en las notas a los estados financieros, las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.	La Nota 1 identifica a la CONADI y su funcionamiento, objetivos, normativa que la regula y relación orgánica, no obstante, no precisa sobre las entidades incluidas en el presupuesto.	Cumple parcialmente

Anexo N° 7. Checklist de revelaciones Instituto Nacional de la Juventud.

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	HALLAZGO	CONCLUSIÓN
Resolución CGR N° 16: > Capítulo IV - Sección Estado de Situación Presupuestaria.	5. Considera en su preparación el presupuesto autorizado (inicial y final) y la ejecución de este en términos de devengado y percibido.	Las columnas requeridas y presentadas sobre presupuesto corresponden a las cifras iniciales y el presupuesto final (modificado).	Cumple
	5. Indicarse los ingresos por percibir y los gastos por pagar que, al término del ejercicio, corresponden a los rubros de Deudores y Acreedores Presupuestarios, respectivamente.	Sobre la ejecución del presupuesto, el Estado de Situación Presupuestaria presenta columnas para los ingresos: el monto devengado pendiente de percibir; y, sobre los gastos: el monto devengado por pagar.	Cumple
	6. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado, es decir, aquel que dice relación con los subtítulos del Clasificador Presupuestario.	El Estado de Situación Presupuestaria presenta filas para cada subtítulo presupuestario equivalentes a los establecidos en el Clasificador Presupuestario, incluso cuando no hay asignaciones a estos.	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Instrucciones generales	2. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado por capítulo y programa, considerando la estructura de ingresos y gastos mencionados en el Clasificador Presupuestario.	INJUUV para el periodo 2020 se ha aprobado un programa presupuestario el cual presenta en el Estado de Situación Presupuestaria.	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Anexo. Formato de Notas Explicativas	<p>NOTA 1. Naturaleza de la operación, indicando:</p> <ul style="list-style-type: none"> > Identificar la entidad > Objeto y misión institucional > Principales disposiciones legales que la rigen > Las principales actividades que definen su quehacer > Su relación orgánica con los poderes del Estado. > Indicar la moneda funcional 	<p>La Nota 1 describe:</p> <ul style="list-style-type: none"> > Identifica a la entidad que reporta > Misión institucional. > Disposiciones legales que la rigen, citando entre ellas, la ley N° 21.192 de Presupuestos del Sector Público para el año 2020. > Principales actividades que desarrolla. > Relación orgánica. <p>Sin perjuicio de lo anterior, en relación con la moneda funcional, esta información no se revela.</p>	Cumple parcialmente
	NOTA 2. Resumen de normas, políticas y estimaciones.		
	NOTA 2.28 Ingresos y gastos presupuestarios	Se constató que en la Nota N° 2.28 se revela que los ingresos y gastos presupuestarios son reconocidos de acuerdo con el principio del devengado.	Cumple
	NOTA 36. Diferencias entre el presupuesto actualizado y devengado		
	36.a) Ingreso: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobrejexecución presupuestaria.	Explica diferencia sobre la única sobrejexecución presupuestaria.	Cumple
	ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	Explica diferencia sobre la única subejecución presupuestaria.	Cumple
	36.b) Gasto: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobrejexecución presupuestaria.	No se explica la sobrejexecución relacionada con el Subtítulo 34.	No cumple
ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	Explica tres diferencias significativas de subtítulos que presentan una subejecución presupuestaria.	Cumple	
NICSP 24 - Nivel de agregación (párrafos 25 a 28).	2.3. La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda incluir una referencia a dichos documentos en los estados	No revela esta información	No cumple

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	HALLAZGO	CONCLUSIÓN
	financieros, en particular, relacionar los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.		
NICSP 24 - Cambios del presupuesto inicial al final (párrafos 29 a 30).	<p>3.1. Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de distribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores, a través de:</p> <p>a) revelación de notas en los estados financiero; o</p> <p>b) en un informe emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.</p>	La Nota 40 revela que, debido a la pandemia, hubo modificaciones presupuestarias (Nos 443, 673 y 932, principalmente) rebajando el presupuesto significativamente para la ejecución de los programas, afectándose el Subtítulo 24. Asimismo, fueron afectados los subtítulos 22 y 29, con ocasión de la paralización del cambio de edificio contemplado para el año 2020.	Cumple parcialmente
NICSP 24 - Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance (párrafos 39 a 46).	<p>6.1. Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria.</p> <p>6.2. La base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.</p> <p>6.3. Una entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.</p> <p>6.4. Una entidad deberá identificar en las notas a los estados financieros, las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.</p>	<p>La Nota 2.1 no revela información sobre bases de preparación de los estados financieros, sin perjuicio de ello, la nota 2.28 revela que los ingresos presupuestarios son reconocidos al momento de recibir el aporte y los gastos presupuestario se devengan al momento en que la obligación se hace exigible, independiente del pago.</p> <p>Las Notas Explicativas presentadas no revelan esta información.</p> <p>La Nota 2.1 se refiere únicamente al periodo contable.</p> <p>La Nota 1 identifica al INJUV y su funcionamiento, objetivos, normativa que la regula y relación orgánica, no obstante, no precisa sobre las entidades incluidas en el presupuesto.</p>	<p>Cumple</p> <p>No cumple</p> <p>No cumple</p> <p>Cumple parcialmente</p>

Anexo N° 8. Checklist de revelaciones Subsecretaría de Evaluación Social.

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	HALLAZGO	CONCLUSIÓN
Resolución CGR N° 16: > Capítulo IV - Sección Estado de Situación Presupuestaria.	5. Considera en su preparación el presupuesto autorizado (inicial y final) y la ejecución de este en términos de devengado y percibido.	Las columnas requeridas y presentadas sobre presupuesto corresponden a las cifras iniciales y el presupuesto final (modificado).	Cumple
	5. Indicarse los ingresos por percibir y los gastos por pagar que, al término del ejercicio, corresponden a los rubros de Deudores y Acreedores Presupuestarios, respectivamente.	Sobre la ejecución del presupuesto, el Estado de Situación Presupuestaria presenta columnas para los ingresos: el monto devengado pendiente de percibir; y, sobre los gastos: el monto devengado por pagar.	Cumple
	6. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado, es decir, aquel que dice relación con los subtítulos del Clasificador Presupuestario.	El Estado de Situación Presupuestaria presenta filas para cada subtítulo presupuestario equivalentes a los establecidos en el Clasificador Presupuestario, incluso cuando no hay asignaciones a estos.	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Instrucciones generales	2. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado por capítulo y programa, considerando la estructura de ingresos y gastos mencionados en el Clasificador Presupuestario.	INJUV para el periodo 2020 se ha aprobado un programa presupuestario el cual presenta en el Estado de Situación Presupuestaria.	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Anexo. Formato de Notas Explicativas	<p>NOTA 1. Naturaleza de la operación, indicando:</p> <ul style="list-style-type: none"> > Identificar la entidad > Objeto y misión institucional > Principales disposiciones legales que la rigen > Las principales actividades que definen su quehacer > Su relación orgánica con los poderes del Estado. > Indicar la moneda funcional 	<p>La Nota 1 describe:</p> <ul style="list-style-type: none"> > Identifica a la entidad que reporta > Misión institucional. > Principales actividades que desarrolla. > Relación orgánica. > Moneda funcional. <p>Sin perjuicio de lo anterior, la Subsecretaría de Evaluación Social no revela información sobre las principales disposiciones legales que la rigen.</p>	Cumple parcialmente
	NOTA 2. Resumen de normas, políticas y estimaciones.		
	NOTA 2.28 Ingresos y gastos presupuestarios	La Nota 2.28 revela diferencias entre presupuesto aprobado y su ejecución, sin detallar las bases presupuestarias con las cuales se ha preparado el Estado de Situación Presupuestaria.	No cumple
	NOTA 36. Diferencias entre el presupuesto actualizado y devengado		
	36.a) Ingreso: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobreejecución presupuestaria.	Explica diferencia sobre la única sobreejecución presupuestaria.	Cumple
	ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	Explica diferencia solo de una diferencia por subejecución presupuestaria, sin explicar diferencias correspondientes a subtítulos 12 y 15.	No cumple
	36.b) Gasto: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobreejecución presupuestaria.	Ejecución de subtítulos presupuestarios no presentan una sobreejecución.	Cumple
ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	Explica dos diferencias relacionadas con los subtítulos 22 y 24.	Cumple	
NICSP 24 - Nivel de agregación (párrafos 25 a 28).	2.3. La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda	No revela esta información	No cumple

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	HALLAZGO	CONCLUSIÓN
	incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular, relacionar los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.		
NICSP 24 - Cambios del presupuesto inicial al final (párrafos 29 a 30).	<p>3.1. Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de distribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores, a través de:</p> <p>a) revelación de notas en los estados financiero; o</p> <p>b) en un informe emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.</p>	No revela esta información	No cumple
NICSP 24 - Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance (párrafos 39 a 46).	<p>6.1. Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria.</p> <p>6.2. La base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.</p> <p>6.3. Una entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.</p> <p>6.4. Una entidad deberá identificar en las notas a los estados financieros, las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.</p>	<p>La Nota 2.1 revela información sobre base de preparación haciendo referencia a la Resolución CGR N° 16, de 2015 sin explicitar la base presupuestaria empleada.</p> <p>La nota 36 hace referencia a las bases de clasificación del Estado de Situación Presupuestaria.</p> <p>La nota 36 hace referencia a la ley de presupuestos para el año 2020.</p> <p>La Nota 1 identifica a la subsecretaría de Evaluación Social y su funcionamiento, objetivos, normativa que la regula y relación orgánica, no obstante, no precisa sobre las entidades incluidas en el presupuesto.</p>	<p>No cumple</p> <p>Cumple</p> <p>Cumple</p> <p>Cumple parcialmente</p>

Anexo N° 9. Checklist de revelaciones Servicio Nacional de la Discapacidad.

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	HALLAZGO	CONCLUSIÓN
Resolución CGR N° 16: > Capítulo IV - Sección Estado de Situación Presupuestaria.	5. Considera en su preparación el presupuesto autorizado (inicial y final) y la ejecución de este en términos de devengado y percibido.	Las columnas requeridas y presentadas sobre presupuesto corresponden a las cifras iniciales y el presupuesto final (modificado).	Cumple
	5. Indicarse los ingresos por percibir y los gastos por pagar que, al término del ejercicio, corresponden a los rubros de Deudores y Acreedores Presupuestarios, respectivamente.	Sobre la ejecución del presupuesto, el Estado de Situación Presupuestaria presenta columnas para los ingresos: el monto devengado pendiente de percibir; y, sobre los gastos: el monto devengado por pagar.	Cumple
	6. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado, es decir, aquel que dice relación con los subtítulos del Clasificador Presupuestario.	El Estado de Situación Presupuestaria presenta filas para cada subtítulo presupuestario equivalentes a los establecidos en el Clasificador Presupuestario, incluso cuando no hay asignaciones a estos.	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Instrucciones generales	2. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado por capítulo y programa, considerando la estructura de ingresos y gastos mencionados en el Clasificador Presupuestario.	SENADIS para el periodo 2020 se ha aprobado un programa presupuestario el cual presenta en el Estado de Situación Presupuestaria.	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Anexo. Formato de Notas Explicativas	<p>NOTA 1. Naturaleza de la operación, indicando:</p> <ul style="list-style-type: none"> > Identificar la entidad > Objeto y misión institucional > Principales disposiciones legales que la rigen > Las principales actividades que definen su quehacer > Su relación orgánica con los poderes del Estado. <p>> Indicar la moneda funcional</p>	<p>La Nota 1 describe:</p> <ul style="list-style-type: none"> > Identifica a la entidad que reporta > Misión institucional. > Principales actividades que desarrolla. > Relación orgánica. <p>Sin perjuicio de lo anterior, el Servicio Nacional de la Discapacidad no revela información sobre las principales disposiciones legales que la rigen, así como tampoco proporciona información sobre su moneda funcional.</p>	Cumple parcialmente
	NOTA 2. Resumen de normas, políticas y estimaciones.		
	NOTA 2.28 Ingresos y gastos presupuestarios	La Nota 2.28 informa que los ingresos y gastos son reconocidos una vez percibido o pagado.	No cumple
	NOTA 36. Diferencias entre el presupuesto actualizado y devengado		
	36.a) Ingreso: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobrejexecución presupuestaria.	Explica diferencia sobre la única sobrejexecución presupuestaria.	Cumple
	ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	Explica diferencia de dos diferencias por subejecución presupuestaria.	Cumple
	36.b) Gasto: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobrejexecución presupuestaria.	Ejecución de subtítulos presupuestarios no presentan una sobrejexecución.	Cumple
ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	Explica dos diferencias relacionadas con los subtítulos 22 y 24.	Cumple	
NICSP 24 - Nivel de agregación (párrafos 25 a 28).	2.3. La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular, relacionar los datos presupuestarios y	No revela esta información	No cumple

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	HALLAZGO	CONCLUSIÓN
	reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.		
NICSP 24 - Cambios del presupuesto inicial al final (párrafos 29 a 30).	<p>3.1. Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de distribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores, a través de:</p> <p>a) revelación de notas en los estados financiero; o</p> <p>b) en un informe emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.</p>	En la nota 40. Efectos Financieros derivados de la Pandemia COVID -19, el SENADIS revela información sobre el presupuesto y su afectación.	Cumple parcialmente
NICSP 24 - Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance (párrafos 39 a 46).	<p>6.1. Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria.</p> <p>6.2. La base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.</p> <p>6.3. Una entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.</p> <p>6.4. Una entidad deberá identificar en las notas a los estados financieros, las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.</p>	<p>La Nota 2.1 revela información sobre base de preparación haciendo referencia a la Resolución CGR N° 16, de 2015 y otras normas sin explicitar la base presupuestaria empleada.</p> <p>No revela esta información</p> <p>La nota 1 precisa sobre la ley de presupuestos vigente e identifica la partida, capítulo y programa contenido en la Ley de Presupuestos.</p> <p>La Nota 1 identifica al SENADIS y su funcionamiento, objetivos, normativa que la regula y relación orgánica, no obstante, no precisa sobre las entidades incluidas en el presupuesto.</p>	<p>No cumple</p> <p>No cumple</p> <p>Cumple</p> <p>Cumple parcialmente</p>

Anexo N° 10. Checklist de revelaciones Subsecretaría de la Niñez.

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	HALLAZGO	CONCLUSIÓN
Resolución CGR N° 16: > Capítulo IV - Sección Estado de Situación Presupuestaria.	5. Considera en su preparación el presupuesto autorizado (inicial y final) y la ejecución de este en términos de devengado y percibido.	Las columnas requeridas y presentadas sobre presupuesto corresponden a las cifras iniciales y el presupuesto final (modificado).	Cumple
	5. Indicarse los ingresos por percibir y los gastos por pagar que, al término del ejercicio, corresponden a los rubros de Deudores y Acreedores Presupuestarios, respectivamente.	Sobre la ejecución del presupuesto, los Estados de Situación Presupuestaria presentan columnas para los ingresos: el monto devengado pendiente de percibir; y, sobre los gastos: el monto devengado por pagar.	Cumple
	6. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado, es decir, aquel que dice relación con los subtítulos del Clasificador Presupuestario.	Los Estados de Situación Presupuestaria presentan filas para cada subtítulo presupuestario equivalentes a los establecidos en el Clasificador Presupuestario, incluso cuando no hay asignaciones a estos.	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Instrucciones generales	2. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado por capítulo y programa, considerando la estructura de ingresos y gastos mencionados en el Clasificador Presupuestario.	La Subsecretaría de la Niñez para el periodo 2020 se le ha aprobado dos programas presupuestarios, presentando un Estado de Situación Presupuestaria para cada uno de estos.	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Anexo. Formato de Notas Explicativas	<p>NOTA 1. Naturaleza de la operación, indicando:</p> <ul style="list-style-type: none"> > Identificar la entidad > Objeto y misión institucional > Principales disposiciones legales que la rigen > Las principales actividades que definen su quehacer > Su relación orgánica con los poderes del Estado. > Indicar la moneda funcional 	<p>La Nota 1 describe:</p> <ul style="list-style-type: none"> > Identifica a la entidad que reporta Misión institucional. > Principales actividades que desarrolla. Relación orgánica. <p>Sin perjuicio de lo anterior, la Subsecretaría de la Niñez no revela información sobre las principales disposiciones legales que la rigen, así como tampoco proporciona información sobre su moneda funcional.</p>	Cumple parcialmente
	NOTA 2. Resumen de normas, políticas y estimaciones.		
	NOTA 2.28 Ingresos y gastos presupuestarios	La Nota 2.28 informa que los ingresos y gastos son reconocidos de acuerdo con lo establecido en la Resolución CGR N° 16, de 2015.	Cumple parcialmente
	NOTA 36. Diferencias entre el presupuesto actualizado y devengado		
	36.a) Ingreso: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobreejecución presupuestaria.	Ejecución de subtítulos presupuestarios no presentan una sobreejecución.	Cumple
ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	No revela esta información	No cumple	
36.b) Gasto:	Ejecución de subtítulos presupuestarios no	Cumple	

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	HALLAZGO	CONCLUSIÓN
	i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobrejecución presupuestaria.	presentan una sobrejecución.	
	ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	Explica dos diferencias relacionadas con los subtítulos 22 y 24.	Cumple
NICSP 24 - Nivel de agregación (párrafos 25 a 28).	2.3. La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular, relacionar los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.	No revela esta información	No cumple
NICSP 24 - Cambios del presupuesto inicial al final (párrafos 29 a 30).	3.1. Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de distribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores, a través de: a) revelación de notas en los estados financiero; o b) en un informe emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.	En la nota 40. Efectos Financieros derivados de la Pandemia COVID -19, la subsecretaría de la Niñez revela información sobre el presupuesto y su afectación.	Cumple parcialmente
NICSP 24 - Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance (párrafos 39 a 46).	6.1. Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria.	La Nota 2.1 revela información sobre base de preparación haciendo referencia a la Resolución CGR N° 16, de 2015 y otras normas sin explicitar la base presupuestaria empleada.	No cumple
	6.2. La base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.	No revela esta información	No cumple
	6.3. Una entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.	La Subsecretaría de la Niñez no revela el periodo presupuestario.	No cumple
	6.4. Una entidad deberá identificar en las notas a los estados financieros, las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.	La Nota 1 identifica a la Subsecretaría de la Niñez y su funcionamiento, objetivos, normativa que la regula y relación orgánica, no obstante, no precisa sobre las entidades incluidas en el presupuesto.	Cumple parcialmente

Anexo N° 11. Checklist de revelaciones Subsecretaría de Servicios Sociales.

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	HALLAZGO	CONCLUSIÓN
Resolución CGR N° 16: > Capítulo IV - Sección Estado de Situación Presupuestaria.	5. Considera en su preparación el presupuesto autorizado (inicial y final) y la ejecución de este en términos de devengado y percibido.	Las columnas requeridas y presentadas sobre presupuesto corresponden a las cifras iniciales y el presupuesto final (modificado).	Cumple
	5. Indicarse los ingresos por percibir y los gastos por pagar que, al término del ejercicio, corresponden a los rubros de Deudores y Acreedores Presupuestarios, respectivamente.	Sobre la ejecución del presupuesto, los Estados de Situación Presupuestaria presentan columnas para los ingresos: el monto devengado pendiente de percibir; y, sobre los gastos: el monto devengado por pagar.	Cumple
	6. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado, es decir, aquel que dice relación con los subtítulos del Clasificador Presupuestario.	Los Estados de Situación Presupuestaria presentan filas para cada subtítulo presupuestario equivalentes a los establecidos en el Clasificador Presupuestario, incluso cuando no hay asignaciones a estos.	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Instrucciones generales	2. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado por capítulo y programa, considerando la estructura de ingresos y gastos mencionados en el Clasificador Presupuestario.	La Subsecretaría de la Niñez para el periodo 2020 se le ha aprobado dos programas presupuestarios, presentando un Estado de Situación Presupuestaria para cada uno de estos.	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Anexo. Formato de Notas Explicativas	<p>NOTA 1. Naturaleza de la operación, indicando:</p> <ul style="list-style-type: none"> > Identificar la entidad > Objeto y misión institucional > Principales disposiciones legales que la rigen > Las principales actividades que definen su quehacer > Su relación orgánica con los poderes del Estado. > Indicar la moneda funcional 	<p>La Nota 1 describe:</p> <ul style="list-style-type: none"> > Identifica a la entidad que reporta Misión institucional. > Principales actividades que desarrolla. > Relación orgánica. > Disposiciones legales <p>Sin perjuicio de lo anterior, la Subsecretaría de Servicios Sociales no revela información sobre su moneda funcional. Sobre las disposiciones legales, la Subsecretaría solo revela la ley N° 20.530 que crea el Ministerio de Desarrollo Social.</p>	Cumple parcialmente
	NOTA 2. Resumen de normas, políticas y estimaciones.		
	NOTA 2.28 Ingresos y gastos presupuestarios	La Nota 2.28 informa que los ingresos y gastos son reconocidos de acuerdo con lo establecido en la Resolución CGR N° 16, de 2015.	Cumple parcialmente
	NOTA 36. Diferencias entre el presupuesto actualizado y devengado		
36.a) Ingreso: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobreejecución presupuestaria.	Para aquellos programas presupuestarios donde se sobreejecutó el presupuesto de ingresos, la Subsecretaría de Servicios Sociales revela las explicaciones requeridas.	Cumple	

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	HALLAZGO	CONCLUSIÓN
	ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	Para aquellos programas presupuestarios donde se subejecutó el presupuesto de ingresos, la Subsecretaría de Servicios Sociales revela las explicaciones requeridas.	Cumple
	36.b) Gasto: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobrejecución presupuestaria.	Para aquellos programas presupuestarios donde se sobrejecutó el presupuesto de gastos, la Subsecretaría de Servicios Sociales revela las explicaciones requeridas.	Cumple
	ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	Para aquellos programas presupuestarios donde se subejecutó el presupuesto de gastos, la Subsecretaría de Servicios Sociales revela las explicaciones requeridas.	Cumple
NICSP 24 - Nivel de agregación (párrafos 25 a 28).	2.3. La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular, relacionar los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.	No revela esta información	No cumple
NICSP 24 - Cambios del presupuesto inicial al final (párrafos 29 a 30).	3.1. Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de distribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores, a través de: a) revelación de notas en los estados financiero; o b) en un informe emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.	En la nota 40. Efectos Financieros derivados de la Pandemia COVID -19, la subsecretaría de Servicios Sociales revela información sobre el presupuesto y su afectación.	Cumple parcialmente
NICSP 24 - Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance (párrafos 39 a 46).	6.1. Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria.	La Nota 2.1 revela información sobre base de preparación haciendo referencia a la Resolución CGR N° 16, de 2015 y otras normas sin explicitar la base presupuestaria empleada.	No cumple
	6.2. La base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.	No revela esta información	No cumple
	6.3. Una entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.	La Subsecretaría de Servicios Sociales no revela el periodo presupuestario.	No cumple
	6.4. Una entidad deberá identificar en las notas a los estados financieros, las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.	La Nota 1 identifica a la Subsecretaría de Servicios Sociales y su funcionamiento, objetivos, normativa que la regula y relación orgánica, no obstante, no precisa sobre las entidades incluidas en el presupuesto.	Cumple parcialmente

Anexo N° 12. Checklist de revelaciones Fondo de Solidaridad e Inversión Social.

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	HALLAZGO	CONCLUSIÓN
Resolución CGR N° 16: > Capítulo IV - Sección Estado de Situación Presupuestaria.	5. Considera en su preparación el presupuesto autorizado (inicial y final) y la ejecución de este en términos de devengado y percibido.	Las columnas requeridas y presentadas sobre presupuesto corresponden a las cifras iniciales y el presupuesto final (modificado).	Cumple
	5. Indicarse los ingresos por percibir y los gastos por pagar que, al término del ejercicio, corresponden a los rubros de Deudores y Acreedores Presupuestarios, respectivamente.	Sobre la ejecución del presupuesto, el Estado de Situación Presupuestaria presenta columnas para los ingresos: el monto devengado pendiente de percibir; y, sobre los gastos: el monto devengado por pagar.	Cumple
	6. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado, es decir, aquel que dice relación con los subtítulos del Clasificador Presupuestario.	El Estado de Situación Presupuestaria presenta filas para cada subtítulo presupuestario equivalentes a los establecidos en el Clasificador Presupuestario, incluso cuando no hay asignaciones a estos.	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Instrucciones generales	2. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado por capítulo y programa, considerando la estructura de ingresos y gastos mencionados en el Clasificador Presupuestario.	El FOSIS para el periodo 2020 se le ha aprobado dos programas presupuestarios, presentando un Estado de Situación Presupuestaria para cada uno de estos.	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Anexo. Formato de Notas Explicativas	<p>NOTA 1. Naturaleza de la operación, indicando:</p> <ul style="list-style-type: none"> > Identificar la entidad > Objeto y misión institucional > Principales disposiciones legales que la rigen > Las principales actividades que definen su quehacer > Su relación orgánica con los poderes del Estado. > Indicar la moneda funcional 	<p>La Nota 1 describe:</p> <ul style="list-style-type: none"> > Identifica a la entidad que reporta > Misión institucional. > Principales actividades que desarrolla. > Relación orgánica. > Disposiciones legales <p>Sin perjuicio de lo anterior, el FOSIS no revela información sobre su moneda funcional, así tampoco, sobre las disposiciones legales que le aplican a la entidad.</p>	Cumple parcialmente
	NOTA 2. Resumen de normas, políticas y estimaciones.		
	NOTA 2.28 Ingresos y gastos presupuestarios	La Nota 2.28 informa que los ingresos y gastos presupuestarios son reconocidos al momento del devengo.	Cumple
	NOTA 36. Diferencias entre el presupuesto actualizado y devengado		
	36.a) Ingreso: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobreejecución presupuestaria.	No revela esta información	No cumple
	ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	No revela esta información	No cumple
36.b) Gasto: i. Explicar las diferencias que signifiquen una	No revela esta información	No cumple	

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	HALLAZGO	CONCLUSIÓN
	sobre ejecución presupuestaria. ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	No revela esta información	No cumple
NICSP 24 - Nivel de agregación (párrafos 25 a 28).	2.3. La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular, relacionar los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.	No revela esta información	No cumple
NICSP 24 - Cambios del presupuesto inicial al final (párrafos 29 a 30).	3.1. Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de distribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores, a través de: a) revelación de notas en los estados financiero; o b) en un informe emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.	No revela esta información, presenta cifras con presupuesto aprobado y ejecutado, sin explicar las diferencias entre ambos.	No cumple
NICSP 24 - Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance (párrafos 39 a 46).	6.1. Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria.	La Nota 2.1 revela información sobre base de preparación haciendo referencia a la Resolución CGR N° 16, de 2015 y otras normas sin explicitar la base presupuestaria empleada.	No cumple
	6.2. La base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.	No revela esta información	No cumple
	6.3. Una entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.	No revela esta información	No cumple
	6.4. Una entidad deberá identificar en las notas a los estados financieros, las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.	La Nota 1 identifica al FOSIS y su funcionamiento, objetivos, normativa que la regula y relación orgánica, no obstante, no precisa sobre las entidades incluidas en el presupuesto.	Cumple parcialmente

Anexo N° 13. Checklist de revelaciones Servicio Nacional del Adulto Mayor.

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	HALLAZGO	CONCLUSIÓN
Resolución CGR N° 16: > Capítulo IV - Sección Estado de Situación Presupuestaria.	5. Considera en su preparación el presupuesto autorizado (inicial y final) y la ejecución de este en términos de devengado y percibido.	Las columnas requeridas y presentadas sobre presupuesto corresponden a las cifras iniciales y el presupuesto final (modificado).	Cumple
	5. Indicarse los ingresos por percibir y los gastos por pagar que, al término del ejercicio, corresponden a los rubros de Deudores y Acreedores Presupuestarios, respectivamente.	Sobre la ejecución del presupuesto, el Estado de Situación Presupuestaria presenta columnas para los ingresos: el monto devengado pendiente de percibir; y, sobre los gastos: el monto devengado por pagar.	Cumple
	6. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado, es decir, aquel que dice relación con los subtítulos del Clasificador Presupuestario.	El Estado de Situación Presupuestaria presenta filas para cada subtítulo presupuestario equivalentes a los establecidos en el Clasificador Presupuestario, incluso cuando no hay asignaciones a estos.	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Instrucciones generales	2. Presentación del Estado de Situación Presupuestaria a nivel agregado por capítulo y programa, considerando la estructura de ingresos y gastos mencionados en el Clasificador Presupuestario.	El SENAMA para el periodo 2020 se le ha aprobado dos programas presupuestarios, presentando un Estado de Situación Presupuestaria para cada uno de estos.	Cumple
Oficio E72639 / 2021 - Anexo. Formato de Notas Explicativas	NOTA 1. Naturaleza de la operación, indicando: > Identificar la entidad > Objeto y misión institucional > Principales disposiciones legales que la rigen > Las principales actividades que definen su quehacer > Su relación orgánica con los poderes del Estado. > Indicar la moneda funcional	La Nota 1 describe: > Identifica a la entidad que reporta > Misión institucional. > Principales actividades que desarrolla. > Relación orgánica. Sin perjuicio de lo anterior, el SENAMA no revela información sobre su moneda funcional, así tampoco, sobre las disposiciones legales que le aplican a la entidad.	Cumple parcialmente
	NOTA 2. Resumen de normas, políticas y estimaciones.		
	NOTA 2.28 Ingresos y gastos presupuestarios	La Nota 2.28 informa sobre la forma de reconocer los ingresos y gastos presupuestarios.	Cumple
	NOTA 36. Diferencias entre el presupuesto actualizado y devengado		
	36.a) Ingreso: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobreejecución presupuestaria.	Explica las diferencias de dos subtítulos presupuestarios de ingresos sobrejudgetados.	Cumple
	ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	Revela explicación sobre única diferencia por subejecución presupuestaria de ingresos.	Cumple
36.b) Gasto: i. Explicar las diferencias que signifiquen una sobreejecución presupuestaria.	Ejecución de subtítulos presupuestarios no presentan una sobreejecución.	Cumple	

NORMATIVA	DESCRIPCIÓN	HALLAZGO	CONCLUSIÓN
	ii. Explicar las 2 principales diferencias significativas en caso de una subejecución presupuestaria.	Revela explicación por subejecución presupuestaria de los subtítulos 21 y 24.	Cumple
NICSP 24 - Nivel de agregación (párrafos 25 a 28).	2.3. La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular, relacionar los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.	No revela esta información	No cumple
NICSP 24 - Cambios del presupuesto inicial al final (párrafos 29 a 30).	3.1. Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de distribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores, a través de: a) revelación de notas en los estados financiero; o b) en un informe emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.	No revela esta información	No cumple
NICSP 24 - Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance (párrafos 39 a 46).	6.1. Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria.	En la Nota N° 2.1, el SENAMA revela que aplica la integración contable y presupuestaria, es decir, los ingresos se registran contra Deudores Presupuestarios los gastos contra Acreedores Presupuestarios. En complemento, en la Nota 2.8 se revela el reconocimiento de ingresos y gastos presupuestarios.	Cumple
	6.2. La base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.	No revela esta información	No cumple
	6.3. Una entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.	No revela esta información	No cumple
	6.4. Una entidad deberá identificar en las notas a los estados financieros, las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.	La Nota 1 identifica al SENAMA y su funcionamiento, objetivos, normativa que la regula y relación orgánica, no obstante, no precisa sobre las entidades incluidas en el presupuesto.	Cumple parcialmente