

UNIVERSIDAD DE MAGALLANES

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y JURÍDICAS

DEPARTAMENTO DE ADMINISTRACIÓN Y ECONOMÍA



Trabajo de Titulación
Contador Auditor

**IMPACTO DEL PLAN DE CONVERGENCIA A
NORMAS INTERNACIONALES INFORMACIÓN
FINANCIERA EN CHILE:
CASO APLICADO A LA EMPRESA REGIONAL
AEROVÍAS DAP S.A.**

*Alumnas: Nataly Andrade Huentelicán
Ruth Soto Cuyul
Profesor Guía: Claudio Garrido Suazo*

Punta Arenas, Diciembre de 2009

PRÓLOGO

El 15 de diciembre de 2008, el Colegio de Contadores de Chile A.G. emite el Boletín Técnico N°79, el que habla de la sobre la Convergencia de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile a las Normas Internacionales de Información Financiera. Dicho Boletín es *“el instrumento normativo del Colegio de Contadores de Chile A.G. que permite materializar en el país el que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile emitidos por el Colegio de Contadores de Chile A.G., efectivamente representen la adopción integral, explícita y sin reservas de las correspondientes Normas Internacionales de Información Financiera oficiales emitidas en inglés por el IASB.”*

Al 01 de enero de 2011, “todas” las empresas en Chile, debieran presentar sus Estados Financieros bajo normativa internacional, lo anterior implica que las Empresas Regionales **“deben”** estar preparados para dichos cambios, pero no solo las Empresas, también hay que pensar en que los profesionales que trabajan en dichas empresas (no nos referimos solo a los contadores, sino a todos los que toman decisiones en dichas empresas) se deben haber capacitado de manera oportuna y eficiente para este proceso.

Este trabajo refleja una realidad regional, que las Pyme regionales, no están preparadas para dicho cambio contable, el cual como ya mencionamos, no solo es obligación de la persona que lleva la contabilidad, sino de todos aquellos que toman decisiones dentro de la organización y eso es responsabilidad de las empresas. Es de esperar que el tiempo no pase tan rápido y dichas empresas tomen conciencia que se deben capacitar.

CLAUDIO GARRIDO SUAZO
PROFESOR GUIA
DEPTO. ADMINISTRACION Y ECONOMIA
UNIVERSIDAD DE MAGALLANES

DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS

Es difícil comenzar a agradecer a todas las personas que me han ayudado a lo largo de estos años en que muchas veces pareció que todo el esfuerzo no valía la pena y que todo esto no llegaría a su fin. En primer lugar debo agradecer a Dios por su infinita bondad, por escuchar mis ruegos cada noche y por siempre destinar lo que es justo y mejor para mí. Te Amo.

Mamita linda, tú desde siempre me has apoyado incluso más allá de tu propio alcance, más allá de lo posible, más allá de todo. Muchas gracias por darme la vida, por hacer de ella siempre la mejor, por enseñarme tantas cosas que nadie más lo podría hacer como tú. Todo te lo debo a ti, absolutamente todo. Te Amo.

A mi familia, siempre he sabido que no importan los lazos sanguíneos, que lo importante es la gente que te quiere porque sí, por cómo eres con defectos y virtudes, no porque debe hacerlo, ustedes han sido un pilar fundamental para poder lograr siempre mis objetivos. Los Quiero Mucho.

A mi amiga de la infancia y a mis amigas que conocí en estos años, son unos de los mejores regalos que me ha dado la vida, siempre me han acogido y entendido en todo, y por sobretodo me han aguantado, se que muchas veces es difícil hacerlo pero de alguna u otra manera siempre están ahí, en las buenas y en las malas. Nunca pensé que conocería a personitas tan importantes en estos años de universidad. Las Quiero Demasiado.

A mi amiga y compañera de tesis, tu siempre me has apoyado en todo, más allá de lo que incluso deberías, siempre te lo he dicho, nunca olvidaré todo lo que hemos pasado juntas, tanto en lo académico como en las cosas de la vida. Te Quiero Mucho.

A nuestro profesor guía Claudio Garrido Suazo, que nos apoyó en este trabajo. Muchas Gracias. Finalmente a todos los que han contribuido tanto positiva como negativamente en mi caminar, de todo siempre se aprende algo y se debe tomar lo mejor.

Muchas Gracias por Todo. Nataly Marcela Andrade Huentelicán

DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS

Después de cinco años de mucha dedicación y perseverancia, he logrado la mayor satisfacción como estudiante, terminar una de las etapas más importantes de mi vida como es la universitaria, la cual me permitió crecer como persona y profesional.

Este esfuerzo no sería posible sin el apoyo de mi mamá, que con todo su sacrificio y esfuerzo me ha permitido cumplir mis sueños y ser la profesional que soy, a mis hermanos y sobrinos, que siempre creyeron y confiaron en mí y estuvieron en cada logro cumplido.

También, a mi padrino, madrina y tíos que estuvieron presentes durante toda mi infancia y el inicio de mi formación como estudiante, sé que desde el cielo mi madrina, que fue como mi segunda mamá, está conmigo y está orgullosa de todo lo que he logrado, su partida fue difícil pero me hizo más fuerte para luchar por lo que quiero y salir adelante.

Agradezco a Dios por haberme permitido terminar esta etapa y encontrar a lo largo de mi camino con personas muy importantes, que me han entregado todo su cariño y apoyo. Quisiera agradecer a nuestro profesor guía don Claudio Garrido que confió en nuestro proyecto y nos permitió llevarlo a cabo.

Además, quiero agradecer a mis amigas, que siempre estuvieron pendientes y me entregaron su cariño, igualmente a esa personita especial que ha estado al lado mío y me entrega todo su apoyo y amor.

Finalmente, a mi amiga y compañera de tesis que a pesar de las dificultades siempre nos apoyamos mutuamente, tuvimos paciencia y perseveremos hasta llegar a cumplir este objetivo, uno de los tantos que vamos a lograr en nuestras vidas.

A TODOS USTEDES MUCHAS GRACIAS, LOS QUIERO MUCHO
RUTH D. SOTO CUYUL

INDICE

INTRODUCCIÓN

1.	Interrogante que da origen al desarrollo de la Investigación	9
2.	Significancia del Estudio	11
3.	Objetivos del Estudio	12
4.	Hipótesis	13
5.	Operacionalización de conceptos	13

CAPITULO I: MARCO TEÓRICO

1.	Inicios de la Historia de la Contabilidad en Chile	14
2.	Evolución de la Contabilidad Internacional en el Siglo XX	16
3.	Organismos emisores de normas contables	19
3.1.	Estados Unidos	20
3.1.1.	El Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA)	20
3.1.2.	La Asociación Norteamericana de Contabilidad (American Accounting Association-AAA)	21
3.1.3.	Consejo de Principios de Contabilidad (Accounting Principles Board – APB)	21
3.1.4.	Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standard Board-FASB)	22
3.1.5.	Junta de Normas de Auditoría (Auditing Standard Board-ASB)	23

3.2.	Europa	24
3.2.1.	Comité para la Coordinación de la Profesión Contable (ICCAP)	24
3.2.2.	Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee-IASC)	25
3.2.3.	Federación Internacional de Contadores (IFAC)	26
3.2.4.	International Accounting Standards Board (IASB)	27
4.	Colegio de Contadores de Chile A.G.	29
5.	Boletín Técnico N° 1	31
6.	Principios Contables Generalmente Aceptados	33
7.	Fuentes de Principios y Normas de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile	36
8.	Influencia de Normativas Internacionales en Chile	37
9.	Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)	42
10.	Las NIIF y su impacto en la Normativa Contable Chilena	44
11.	Experiencia Europea	47
11.1.	Proceso de Convergencia en España	48
11.2.	Contexto del cambio de normativa contable	49
11.2.1.	Empresas cotizadas consolidadas	49
11.2.2.	Empresas no cotizadas	50
11.3.	Primera aplicación del Plan	51
11.3.1.	Reglas generales para la aplicación del Plan General de Contabilidad en el primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2008	51
11.3.2.	Reglas para la elaboración del balance de Apertura	51

11.4.	Excepciones a la regla general de primera aplicación	52
11.5.	Prohibiciones de la aplicación retroactiva contemplada en la regla general de primera aplicación	53
11.6.	Información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2008	54
12.	Proceso de Implementación del Plan de Convergencia	54
CAPITULO II: DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN		58
1.	Aerovías DAP S.A.	59
1.1.	Inicio	59
1.2.	Ruta a la Antártida	60
1.3.	Subsidiarias de DAP	60
1.4.	Destinos	61
1.5.	Pilotos	61
2.	Conocimiento del personal de Finanzas de Aerovías DAP S.A. para la aplicación de la Nueva Normativa	63
2.1.	Resultados y análisis de la encuesta	63
3.	Las NIC o NIIF que provocarán un mayor impacto en Aerovías DAP S.A.	72
3.1.	Activo Fijo	72
3.1.1.	Reconocimiento	73
3.1.2.	Repuestos	74
3.1.3.	Costos posteriores	76
3.1.4.	Valorización posterior al reconocimiento	78
3.1.5.	Contabilización de la Revalorización	80
3.1.6.	Depreciación	81

3.1.6.1. Inicio y Métodos de la Depreciación de un activo	82
3.1.6.2. Aplicación de la Valorización según NIC N° 16 a Aerovías DAP S.A.	83
3.2. Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	95
3.2.1. Diferencias entre provisiones y otros pasivos	95
3.2.2. Activos y pasivos contingentes	97
3.2.3. Diferencia entre provisiones y pasivos contingentes.	97
3.2.3.1. Reconocimiento	98
3.2.3.2. Pasivos contingentes	98
3.2.3.3. Activos contingentes.	99
3.2.4. Estimación fiable del valor de la obligación	100
3.2.5. Criterios para el reconocimiento de Provisiones	100
3.2.6. Valoración	101
3.2.7. Provisiones de Aerovías DAP S.A.	102
3.3. Corrección Monetaria	107
3.3.1. Corrección Monetaria Tributaria	107
3.3.2. Corrección Monetaria Financiera	108
3.3.3. La Corrección Monetaria para Aerovías DAP S.A.	109
3.3.4. Impacto de suprimir la Corrección Monetaria	111
3.3.5. Impacto de eliminar la Corrección Monetaria en una empresa	112
3.3.6. Aplicación de eliminar la Corrección Monetaria en Aerovías DAP S.A.	113

CONCLUSIONES	115
BIBLIOGRAFÍA	120
ANEXOS	122

INTRODUCCIÓN

1. Interrogante que da origen al desarrollo de la investigación

¿La información que actualmente Aerovías DAP S.A. recibe sobre el Plan de Convergencia está siendo entendida, de tal forma de estar consciente del impacto que su aplicación provocará en sus estados financieros?

Actualmente, existe una gran preocupación nacional para enfrentar un nuevo desafío, se trata del Plan de Convergencia, el cual consiste en aplicar criterios internacionales (NIC - NIIF) a la información contable existente en Chile (PCGA) cuyo plazo para su aplicación obligatoria, que en primera instancia era a partir del 1º de enero de 2009, fue trasladada al 31 de diciembre de 2009 por la Superintendencia de Valores y Seguros, con el fin de flexibilizar la obligatoriedad de presentación de estados financieros bajo la nueva normativa.

Sin embargo, como lo plantea el Colegio de Contadores de Chile A.G., el proceso de convergencia no es nuevo en Chile, ya que comenzó en el año 1997 con el Boletín Técnico N° 56 "Principios y Normas de Contabilidad", que estableció: *"En ausencia de un Boletín Técnico que dicte un principio o norma de contabilidad generalmente aceptado en Chile, se debe recurrir, preferentemente, a la norma internacional de contabilidad ("NIC") correspondiente"*.

Valenzuela (2007) dice que hoy se está frente a un proceso de modernización e internacionalización de la información financiera, donde el propósito es que la información que deben manejar los dueños de las empresas, conocidos también como Estados Financieros, sean bajo un lenguaje universal y se puedan mejorar las relaciones comerciales.

Debido a lo anterior, se entenderá que las empresas de diversos sectores se verán impactadas con esta nueva normativa, las que dependiendo de cómo sea entendida y aplicada podrán mejorar su contabilidad y gestión.

Este paso no sólo afectará las políticas contables, procesos y personal, sino que cada aspecto del negocio. Por ello, representa un importante cambio cultural para las empresas chilenas y el mercado en general.

En este sentido Aerovías DAP S.A., es una de las empresas que sufrirá un fuerte impacto, ya que con más de 27 años de operación en la zona más austral del mundo uniendo vía aérea las distintas localidades de la Patagonia Chileno-Argentina, donde los dueños han estado acostumbrados a un sistema de información contable por muchos años, deberán saber enfrentar los nuevos desafíos que traerá el Plan de Convergencia, es decir, las normas provocarán un cambio cultural en los distintos niveles de la gerencia.

Por lo tanto, se debe investigar si la información del Plan de Convergencia a NIC - NIIF es entendida de tal manera de conocer los efectos que provocará en los estados financieros.

De acuerdo a lo anterior y a las definiciones planteadas por Hernández, et. al. (2004), este estudio tendrá un alcance exploratorio y descriptivo, ya que los estudios exploratorios “*se efectúan cuando el objetivo es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado, del cual se tienen muchas dudas o no se ha abordado antes*”, lo que se ve reflejado en la presentación del problema, donde no se sabe exactamente el impacto que provocará el Plan de Convergencia en Chile; en cuanto al descriptivo plantea que “*buscan especificar las propiedades, características y los perfiles importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis*”, por lo que en el estudio se deberá recolectar información para decir cómo es teóricamente y cómo se manifestará esta nueva normativa en la práctica.

2. Significancia del Estudio

El estudio contribuirá a dar respuesta a cuestiones tales como:

¿Existe un entendimiento de los cambios de la nueva normativa por parte de las personas encargadas de aplicarla en una empresa como Aerovías DAP S.A.?

¿Cuáles son las NIIF y/o NIC que impactarán fuertemente en la empresa en estudio?

¿Cuáles son los cambios (positivos y/o negativos) más profundos que sufrirá el patrimonio de la empresa?

Aerovías DAP S.A. es actualmente la principal línea aérea regional en Chile, con vuelos regulares en aeronaves bimotores turbohélice y realiza también operaciones especiales con estas aeronaves y sus helicópteros en la zona austral de Chile, Tierra del Fuego, la Patagonia Argentina y vuelos especiales a la Antártica.

Con la incorporación del Plan de Convergencia a NIC - NIIF, Aerovías DAP S.A. deberá considerarla, además como un cumplimiento por exigencia legal, como una oportunidad de aprovechar este cambio fundamental en la información para mejorar cualitativamente el modo en que la empresa mide sus resultados y transparentar sus transacciones, por lo que podrá entregar más conocimientos financieros para su gestión.

3. Objetivos del Estudio

El objetivo general de esta investigación es conocer y analizar el impacto que provocará el Plan de Convergencia a NIC - NIIF en los estados financieros de Aerovías DAP S.A.

Específicamente:

- a) Conocer si las personas encargadas de aplicar la nueva normativa entienden los cambios que va a provocar el Plan de Convergencia en la empresa.
- b) Revisar y determinar cuáles son las NIIF y/o NIC que provocarán un mayor impacto en Aerovías DAP S.A.
- c) Analizar los cambios positivos y/o negativos que traerá la nueva normativa en el patrimonio de la sociedad.

4. Hipótesis

La aplicación del Plan de Convergencia en Chile provocará un cambio sustancial en la forma de valorizar los hechos contables que rodean la actividad de Aerovías DAP S.A.

5. Operacionalización de conceptos

Se entiende por **cambio sustancial** la transición de un estado a otro, es decir, cuando una cosa puede cambiar su sustancia pero no deja de ser lo que era. Además este cambio trae consigo la incertidumbre de una situación desconocida.

CAPITULO I

MARCO TEÓRICO

4. Inicios de la Historia de la Contabilidad en Chile

Según García (2003) para entender cómo la contabilidad en Chile fue evolucionando a medida que surgieron nuevas necesidades de información y se requirió de una disciplina estructurada que pueda satisfacerlas, es necesario remontarse al pasado de la contabilidad y así comprender su posterior desarrollo.

Sin embargo, según Juan Valenzuela Barros en Chile, la historia de la contabilidad y su evolución sigue pendiente, ya que la investigación sobre este campo es casi inexistente.

El antecedente más próximo de los orígenes de la contabilidad data en la antigüedad, ya que en América Precolombina existía una sólida cultura económica y un eficiente sistema tributario, que requirieron de la creación de sistemas de información y control, que tropezaron con el inconveniente de la escritura jeroglífica de las culturas Maya y Azteca.

De acuerdo a lo anterior, García (op. cit.) dice que el documento o registro contable más antiguo en América fue el “quipu” o “quippo” que, en quechua, quiere decir “nudo”. Este nombre obedecía al hecho que el registro consistía en una serie de cuerdas anudadas, que servían como instrumentos numéricos, cuya interpretación era realizada por el encargado de anudar las cuerdas. Así, podríamos decir que éste era un profesional, en el verdadero sentido de la palabra, y que su profesión era la de contador.

Por otra parte, en la historia de Chile, se puede citar lo indicado por el jesuita Alonso de Ovalle, quien refiriéndose a los mapuches, señala en sus crónicas: “no tienen el uso de leer y escribir, pero suplen esta falta con sus “quipos” que son unos cordeles más o menos gruesos, en que hacen variedad de nudos, con que se entienden, para acordarse de las cosas de que han de dar razón...”.

“Estos quipos son sus libros de memoria y cuentas”... y, más adelante describe el uso de ellos “como una forma de información y control del ganado que poseía una tribu”.

Según lo investigado por Andrade y Parra (2006) a través del transcurso del tiempo se puede decir que la contabilidad nació y se desarrolló como una respuesta a las necesidades de información de distintos usuarios.

Otros de los hitos importantes de la historia de la contabilidad en Chile es el inicio de las antiguas compañías Inglesas que funcionaron en Valparaíso, a fines del siglo pasado y sus comienzos, cuando ese puerto era paso obligado para las naves que utilizaban el Cabo de Hornos en sus travesías entre el Pacífico y el Atlántico. Situación que termina con la habilitación del Canal de Panamá, las bajas de las ventas del salitre Chileno y la crisis generalizada del país, lo que aumentó su natural aislamiento, al estar enclavado entre la Cordillera de los Andes y el Océano Pacífico.

A fines del siglo pasado, se desarrolla la mejor tradición técnica contable producto de sus Institutos Superiores de Comercio con la formación de los primeros técnicos en contabilidad que requería el país para sus actividades, que dan paso con el devenir del tiempo a la enseñanza universitaria de la profesión con la fundación por parte de la Universidad

Católica de Valparaíso, de su Escuela de Comercio en el año 1928; que se transforma en primer centro de educación superior que forma contadores universitarios, que con la exigencia y presión de sus estudiantes y profesionales, se le asocia el grado universitario de Licenciado a fines de los años 1970, con tendencia seguida posteriormente por las principales Universidades del país, dedicada a la formación de contadores.

5. Evolución de la Contabilidad Internacional en el Siglo XX

Para continuar con la historia de la contabilidad en Chile, es necesario conocer los aspectos contables más relevantes que acontecieron durante el Siglo XX en el mundo, los que influyeron en la actual normativa que existe en Chile.

García (op. cit) menciona que en los primeros decenios del siglo XX, a medida que se van perfeccionando o generalizando los grandes hechos económicos y sociales iniciados en el siglo anterior, se abre camino a un análisis más completo de la estructura de la contabilidad.

Los trabajos de autores tales como Frederick Taylor, en Estados Unidos, y Henry Fayol, en Francia, que revolucionan la Administración de Empresas, tienen eco en los autores contables, quienes buscan mejores métodos para valorizar las existencias y determinar las utilidades en la empresas industriales.

El auge de las sociedades anónimas trae como consecuencia una adaptación del sistema de información contable que ya no debe preocuparse sólo de las necesidades de información de los socios o dueños de la empresa, sino también de los requerimientos de los administradores y de los acreedores. Además, el sistema requiere de organismos reguladores

especiales, tales como “Bolsa de Valores de Nueva York” que exigía, en 1926, a todas las compañías registradas en ella, la publicación de informes financieros y su entrega a los accionistas; y posteriormente, en 1934, a la creación de la “Comisión de Valores y Cambios” (Securities and Exchange Commission – SEC), este organismo tiene su equivalente en nuestro país en la Superintendencia de Valores y Seguros, que regula las Sociedades Anónimas Abiertas y las Compañías de Seguros, quien tiene a su cargo la elaboración de normas y regulaciones que deben ser observadas en la preparación de estados financieros.

Por otra parte, la determinación del resultado obtenido en un período no sólo es la base para la distribución de dividendos a los accionistas, sino que se transforma en base para la determinación de impuestos, lo que conlleva nuevas necesidades de información de carácter tributario, lo que requiere de una normativa especial, y la creación de nuevos organismos de control que se encarguen de dictar la normativa tributaria y de controlar su cumplimiento. En Estados Unidos se crea el “Servicio de Rentas Internas” (Internal Revenue Service – IRS), equivalente a nuestro Servicio de Impuestos Internos (SII), que dicta la reglamentación del ingreso imponible para los efectos de la aplicación de los impuestos federales.

Si bien todos estos hechos han tenido repercusiones en la economía y la contabilidad, hay que reconocer que la mayor influencia se debió a las dos guerras mundiales, que trajeron períodos de depresión económica y la creación de grandes bloques económicos y políticos, en constante competencia, que afectaron al desarrollo de la contabilidad, que surgió como un fenómeno social y que, para adecuarse a las nuevas necesidades, requería de la búsqueda de una base teórica sólida para el enunciado de los principios contables, y al desarrollo de una estructura organizacional que permitiera y ayudara a esa búsqueda.

Todo esto llevó a un acercamiento entre la economía y la contabilidad, disciplinas que se habían desarrollado siempre en forma independiente. Los economistas empiezan a interesarse en la información relativa a los precios, la distribución de bienes y los efectos en la empresa de la economía del país, y a su vez, empiezan a aparecer estudios e investigaciones contables que analizan la teoría y la técnica miradas desde el punto de vista de la economía.

En lo contable, este período se caracteriza por:

- a) La influencia que ejerce Estados Unidos en la economía mundial, en lo comercial y en lo político, desplazando los países europeos.
- b) La búsqueda de una Teoría Contable con base científica, iniciada por los académicos universitarios.
- c) La dictación de normas y principios contables que ayuden a la regulación y estandarización de la información.
- d) El desarrollo de la estructura institucional, con el fortalecimiento de la preparación contable universitaria.

Con esta reseña histórica se quiere demostrar que la contabilidad nació y se desarrolló como una respuesta a las necesidades de información de distintos usuarios. En la medida que variaban las necesidades de información, la contabilidad iba evolucionando y buscando la forma de satisfacer esas nuevas necesidades. Debido a eso, su desarrollo no obedeció a una base teórica ni a un criterio científico, sino que, fue sólo el resultado de cambios económicos y sociales del pasado que implicaron diferentes necesidades de información. Por eso, las primeras obras y escritos contables se refirieron sólo a técnicas, a normas de presentación de estados financieros informativos, sin una base Teórica Contable Conceptual. Incluso los organismos oficiales emisores de normas y opiniones contables,

se basaron y preocuparon más de la práctica profesional aceptada, que de la Teoría de la Contabilidad, y se puede decir que sólo en los últimos veinticinco años los organismos profesionales, impulsados por movimientos académicos, se han preocupado de realizar investigaciones sobre la evolución de la Teoría Contable con una base científica y de la emisión de un Marco Conceptual que sirva de base para la Normativa Contable.

6. Organismos emisores de normas contables

Para García (op. cit.) el desarrollo de la contabilidad como disciplina y como profesión, ha obligado a la creación de instituciones que cumplan la doble tarea de velar por la profesión, exigiendo requisitos especiales a quienes la ejerzan, y a velar por la disciplina mediante la emisión de reglas y normas que la regulen.

Paralelo con estas agrupaciones se encuentran los organismos fiscalizadores que cumplen con la misión de controlar la información contable, ya sea para salvaguardar el interés de quienes invierten en las empresas controladas o para resguardar el interés del Estado en materias tributarias.

Algunos de los organismos más importantes de esta materia han surgido en Estados Unidos y Europa, a continuación se presentan los principales organismos:

12.1. Estados Unidos

En Estados Unidos entre los organismos profesionales más relevantes en la materia de normas de Contabilidad, se puede citar:

12.1.1. El Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA)

Este organismo fue formado en 1887 bajo el nombre de “Asociación Norteamericana de contadores Públicos”, cambiándolo en 1917 por “Instituto Norteamericanos de Contadores”, hasta 1957, año en que lo reemplazó por su nombre actual. Este Instituto es la organización profesional de todos los Contadores Públicos Certificados. Su misión es proporcionar a los miembros los recursos, la información y el liderazgo que les permitan prestar valiosos servicios en la más alta profesionalidad en beneficio de la población así como los empleadores y clientes. En el cumplimiento de su misión, el AICPA trabaja con organizaciones de la CPA, y da prioridad a aquellos ámbitos en los que la confianza pública en la CPA habilidades es más significativa.¹

En 1917 este organismo prepara su primer informe titulado “Uniform Accounting”, que es revisado y emitido nuevamente en 1936; pero presentando cambios fundamentales e incluyendo temas que no habían sido tratados. Entre 1939 y 1959 la AICPA emitió cincuenta y un boletines informativos (Accounting Research Bulletins-ARB) que contenían pautas de acción y recomendaciones sobre una serie de problemas; pero que no tenían el carácter de normativa.

¹ The American Institute of Certified Public Accountants. Misión AICPA. Disponible en Internet: http://translate.google.com/translate?prev=_t&hl=es&ie=UTF-8&u=http://www.aicpa.org/About%2Bthe%2BAICPA/AICPA%2BMission/&sl=en&tl=es&history_state0= (Accesado en: Marzo 26, 2009)

12.1.2. La Asociación Norteamericana de Contabilidad (American Accounting Association-AAA)

La Asociación Norteamericana de Contabilidad en todo el mundo promueve la excelencia en la educación, la investigación y la práctica. Fundada en 1916 como la Asociación Americana de Profesores de la Universidad de Contabilidad, su nombre actual fue adoptado en 1936. La Asociación es una organización voluntaria de personas interesadas en la educación y la investigación.²

Además, García (op. cit.) indica que se trataba de un organismo netamente académico y de investigación, formado por profesores universitarios con el objeto de promover y patrocinar la investigación contable, desarrollar principios de contabilidad y emitir normas que tuvieran aplicación práctica; pero basadas en la Teoría. En 1936, emite su “Declaración Provisional de principios de contabilidad que sustentan los Estados Financieros”. El estudio de la declaración continuó hasta 1944, fecha en que, una vez modificada, se la emitió nuevamente eliminándose del título la frase “Declaración Provisional”

12.1.3. Consejo de Principios de Contabilidad (Accounting Principles Board – APB)

Según, el Grupo Profesional Sol, Elías y Asociados este organismo fue creado en 1959 en Estados Unidos y fue el consejo que emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera.

²American Accounting Association. Acerca de la AAA. Disponible en Internet: <http://translate.google.cl/translate?hl=es&sl=en&u=http://aaahq.org/&ei=Rg3xSbz9JYTWIQfs8MnTDA&sa=X&oi=translate&resnum=1&ct=result&prev=/search%3Fq%3DAmerican%2BAccounting%2BAssociation%26hl%3Des%26sa%3DG> (Accesado en: Marzo 26, 2009)

Pero fue desplazado porque estaba formado por profesionales que trabajaban en bancos, industrias, compañías públicas y privadas, por lo que su participación en la elaboración de las normas era una forma de beneficiar su entidades donde laboraban.

En la perspectiva de perfeccionar la práctica contable y de reglamentarla en forma adecuada, la AICPA creó varios organismos encargados del desarrollo de normas contables, entre estos el más importante fue el “Financial Accounting Standards Board” (FASB), que reemplazó al Accounting Principles Board (APB).

12.1.4. Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standard Board-FASB)

Desde 1973, ha sido la organización designada en el sector privado para el establecimiento de normas de contabilidad y presentación de informes financieros. Ellos son reconocidos oficialmente como autoridad por la Securities and Exchange Commission (la versión de Información Financiera N ° 1, Sección 101 y reafirmado en su informe de abril de 2003 Declaración de Política) y el Instituto Americano de Contadores Públicos (artículo 203 de las Reglas de Conducta Profesional, en su versión modificada de mayo de 1973 y mayo de 1979). Dichas normas son esenciales para el funcionamiento eficiente de la economía porque los inversores, acreedores, auditores, y otros se basan en creíble, transparente y comparable la información financiera. La misión de la FASB es establecer y mejorar las normas de contabilidad financiera y presentación de informes para la orientación y educación del público, incluidos los emisores, los auditores, y los usuarios de la información financiera.³

³ Financial Accounting Standards Board. Datos sobre el FASB. Disponible en Internet: <http://translate.google.cl/translate?hl=es&sl=en&u=http://www.fasb.org/&ei=c1vVSbSEAZmstgf8wanhDw&sa=X&oi=translate&resnum=1&ct=result&prev=/search%3Fq%3Dfasb%26hl%3Des%26sa%3DG> (Accesado en: Marzo 26, 2009)

Asimismo, García (op. cit.) señala que el recién formado FASB inicia el estudio de la Teoría Contable, dejando de lado las prácticas vigentes y la general aceptación de los principios de contabilidad; lo que ya había hecho la AAA con su “Declaración de la Teoría Básica de la Contabilidad”, en 1966, declaración que produce importantes cambios en el pensamiento contable de esos años, al redefinir la Contabilidad y entregar normas y directrices básicas muy diferentes a las que se conocían. El contenido de esta declaración habría marcado un hito muy importante en la Teoría Contable; pero, la AAA carecería de fuerza para imponer sus puntos de vista.

12.1.5. Junta de Normas de Auditoría (Auditing Standard Board-ASB)

La Junta de Normas de Auditoría es el comité técnico superior designado por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) para la expedición de auditoría, certificación y control de la calidad de las declaraciones, normas y orientación a los contadores públicos certificados (CPA). Creado en octubre de 1978, está compuesto por 19 miembros que representan a diversas industrias y sectores, entre ellos contadores públicos y privados, educativos y entidades gubernamentales. Emite pronunciamientos en forma de declaraciones, interpretaciones y orientaciones, que todos deben adherirse a la protección de la infancia al realizar las auditorías y certificaciones.⁴

⁴ Wikipedia The Free Encyclopedia. 2009. Junta de Normas de Auditoría. Disponible en Internet: http://translate.google.cl/translate?hl=es&sl=en&u=http://en.wikipedia.org/wiki/Auditing_Standards_Board&ei=pBzxSZzbEZjXIAe26KG7DA&sa=X&oi=translate&resnum=4&ct=result&prev=/search%3Fq%3DAuditing%2BStandard%2BBoard%26hl%3Des%26sa%3DG (Accesado en: Abril 03, 2009)

12.2. Europa

En el caso de Europa, García (op. cit.) afirma que la situación fue más o menos similar y, en 1942, el Instituto de Contadores de Inglaterra y Gales había emitido varios boletines que tenían el carácter de “recomendaciones sobre principios de contabilidad” y en los que se trataba de normas prácticas sobre la presentación del “Balance” y la “cuenta” de ganancias y pérdidas.

Por otro lado, en el ámbito profesional europeo, en 1951 se creó la “Unión Europea de Expertos Contables” (UEC), que pasó a ser la “Federación de Expertos Contables Europeos” (FEE), actualmente órgano consultor de la Comunidad Económica Europea.

12.2.1. Comité para la Coordinación de la Profesión Contable (ICCAP)

Además, en 1972, en el X Congreso Internacional de Contabilidad se crea el “Comité para la Coordinación de la Profesión Contable” (ICCAP) con el doble objetivo de coordinar la profesión contable a nivel mundial y elaborar normas contables de alcance internacional. Para ello creó varias comisiones, una de las cuales tenía como objetivo la elaboración de normas contables. Así nace en 1975 la “Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad” (International Accounting Standards Committee-IASC), la que funcionó autónomamente desde su creación y emitió un Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad” sobre información de prácticas contables.

En 1977, con ocasión del Congreso Internacional de Munich, el ICCAP se transforma en la “Federación Internacional de Contadores” IFAC, pero el IASC continúa funcionando, emitiendo nuevas normas, hasta que en 1982 se produce la integración de ambos organismos, reconociéndose a la comisión “como órgano apropiado para la emisión de normas contables en el ámbito internacional común de las dos instituciones, comprometiéndose la

Federación a respaldar requerir de sus miembros que las publiquen y procuren su máxima aceptación y difusión”.

12.2.2. Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad” (International Accounting Standards Committee-IASC)

Según los datos recopilados por el profesor Olate de la Escuela de Contadores Auditores de Santiago⁵, en 1973 se crea International Accounting Standards Committee (IASC) que nació como un organismo de carácter profesional, es decir, privado y de ámbito mundial, mediante un acuerdo realizado por organizaciones profesionales de nueve países (Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Holanda, Japón y otros.). Uno de sus objetivos fundamentales, expresamente señalados en su constitución, era “formular y publicar buscando el interés público, normas contables que sean observadas en la presentación de los Estados Financieros, así como promover su aceptación y observancia en todo el mundo”.

Este comité fue el encargado de emitir las IAS (International Accounting Standards), conocidas en español como las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad), las cuales han desarrollado un papel muy importante puesto que son aceptadas cada vez y con mayor frecuencia por las empresas, organizaciones, mercados y países del mundo.

Como algunas de estas normas son de difícil interpretación, en enero de 1997, el IASC ha creado un Comité de Interpretaciones (SIC) cuyo objetivo es promover, mediante la interpretación de temas contables sobre los que haya podido surgir la controversia, la aplicación rigurosa y la comparabilidad mundial de los estados financieros que hayan sido elaborados siguiendo las normas internacionales de contabilidad.

⁵ Olate, C. Historia de la Contabilidad. Escuela de Contadores Auditores de Santiago. Disponible en Internet: http://www.ecas.cl/files/Historia%20de%20la%20Contabilidad%20-%20Sesiones%201,2,3_1.doc (Accesado en: Abril 03, 2009)

Las interpretaciones elaboradas por este comité y posteriormente aprobadas por el consejo, forman parte del cuerpo normativo del IASC. Por lo tanto, no puede declararse que unos determinados estados financieros cumplen con las normas internacionales de contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada una de las normas aplicables, así como de cualquier interpretación que, emitidas por el comité citado les resulten de aplicación.

Como en el caso de las normas, las interpretaciones pretenden ser tan concisas como lo permita el tema abordado, más que constituir el conjunto de reglas detalladas para cualquier situación que se pudiera dar en la práctica. El IASC tiene la filosofía de concentrarse en lo esencial, evitando hacer normas contables tan complejas que no puedan ser aplicadas, de forma efectiva, en todo el mundo.

El éxito de las normas internacionales de contabilidad está dado por que éstas así como sus interpretaciones se han adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos.

La declaración del IASC del año 2000 hace un replanteamiento de los objetivos de este organismo, orientándose al privilegio de la información para los participantes en el mercado de capitales, en la búsqueda de una información financiera clara, transparente y comparable, permitiendo la toma de decisiones a los diferentes agentes involucrados.

12.2.3. Federación Internacional de Contadores (IFAC)

Según la información del profesor Sanz de la Universidad de Zaragoza⁶, la Federación Internacional de Contadores se gestó, al igual que la IASC, por impulso del Comité Internacional de Coordinación para la

⁶ Sanz, J. Departamento de Contabilidad y Finanzas, Universidad de Zaragoza. Disponible en Internet: <http://hip2.umag.cl/ipac20/ipac.jsp?session=12N05VX686123.116798&profile=bc&lang=eng&logout=true&startover=true> (Accesado en: Abril 07, 2009)

Profesión Contable quien, en 1977, antes de su definitiva disolución, recomendó la creación de tal Federación, cuyo acuerdo de constitución se ratificó por sesenta países, en dicho año, con ocasión del XI Congreso Internacional de Contabilidad.

La IFAC nació con el propósito de ocuparse especialmente de la normalización de la auditoría, en la triple vertiente técnica, deontológica y de formación profesional. En la organización funcionan Comités de Educación, Ética, Normas Técnicas de Auditoría, y Congresos Internacionales, Organizaciones Regionales, Planificación y Contabilidad de Gestión.

Al objeto de asegurar la coordinación entre los dos organismos mundiales de carácter profesional, la IFAC y la IASC firmaron un acuerdo de compromisos recíprocos en 1982.

12.2.4. International Accounting Standards Board (IASB)

Según la información extraída del International Accounting Standards Board este organismo nace el 1 de abril del 2001, cuya sede es en Londres y depende International Accounting Committee Foundation. En el transcurso de la transformación del IASC por el IASB surgieron cambios en su estructura, donde el IASB dispuso adoptar como normas las emitidas por el IASC (NIC), hasta tanto ellas se modifiquen o reformulen. Las NIC cambian su denominación por International Financial Reporting Standards (IFRS), en español se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

El cambio más importante está en que se pasa de un esquema de preparación y presentación de estados financieros (apalancado en el mantenimiento de capital y en el reconocimiento de ingresos) a otro esquema, completamente diferente, de medición y presentación de reportes

sobre el desempeño financiero (centrado en la utilidad o ingresos provenientes de diversos tipos de transacciones).

Valenzuela (op. cit.) menciona que los objetivos del IASB son:

a) Desarrollar estándares contables de calidad, comprensibles y de cumplimiento forzoso, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable dentro de los estados financieros para ayudar a los participantes en los mercados globales de capital y otros usuarios de la información contable en la toma de decisiones económicas.

b) Cooperar activamente con los emisores locales de estándares de contabilidad con el fin de lograr la convergencia definitiva de normas contables en todo el mundo.

En el mismo sentido, agrega que las funciones del IASB son:

a) Emitir IFRS, para lo cual debe publicar un borrador para exposición pública, análisis y comentarios de sus proyectos principales, sometidos a una audiencia pública.

b) Realizar pruebas de campo en economías desarrolladas y emergentes para el aseguramiento de que los estándares sean prácticos y aplicables en todos los ambientes.

c) Discreción total en la agenda técnica y sus proyectos.

El IASB es apoyado por un comité de interpretaciones (CINIIF) para ofrecer orientación, donde la divergencia se produce en la práctica. CINIIF interpretaciones están sujetas a la aprobación IASB y tienen la misma autoridad como una norma emitida por el IASB.

En el desarrollo de la interpretación, la CINIIF trabaja en estrecha colaboración con los comités nacionales similares. Las interpretaciones abarcan tanto:

- a) Presentación de informes financieros, cuestiones no específicamente tratadas en las NIIF, y
- b) Cuestiones en las que no sean satisfactorias las interpretaciones.

13. Colegio de Contadores de Chile A.G.

Toda esta evolución que ha tenido la contabilidad, en Chile desemboca en la necesidad de establecer parámetros o normas que reglamenten y uniformen la presentación de la información.

Con el ánimo de satisfacer esta necesidad, se creó el Colegio de Contadores de Chile, el cual tiene su origen en el Registro Nacional de Contadores, que agrupó la profesión en el año 1932 por medio de la ley N° 5.102. Posteriormente en el año 1958 se creó por la ley N° 13.011 el “Colegio de Contadores de Chile”, para transformarse por imperio del D.L. N° 2.757 del año 1979 en el actual Colegio de Contadores de Chile A.G., que es una institución facultada para establecer principios contables lo que sustenta la preparación de los estados financieros.

Los miembros de la orden están sujetos, además de las disposiciones legales mencionadas, al cumplimiento de los estatutos y reglamentos que los organismos del colegio aprueben. Sobre esta base y con el objeto de uniformar los criterios de registro contable en nuestro país se emitió una normativa nacional que está vigente hasta hoy en día.

Para el profesor Olate de la Escuela de Contadores de Santiago (op. cit.), lo primero que debió establecerse fue la teoría básica en la cual se fundamentaran los principios y normas generales de la contabilidad financiera en nuestro país, de tal forma que todos los integrantes de la profesión estandarizaran sus criterios y permitieran una confección, lectura e interpretación adecuada y homogénea de los estados financieros. Así expuesto, la normativa chilena se sustenta en la implementación de Boletines Técnicos, que es un documento en el cual se dictan normas relativas al ejercicio profesional, propuestos por la Comisión de Normas y Principios del Colegio de Contadores de Chile las que, una vez aprobados por el Honorable Consejo Nacional del Colegio deben ser adoptadas por toda la profesión.

Hasta hoy en día el Honorable Consejo Nacional ha aprobado setenta y nueve Boletines Técnicos (incluye NIC Chile – NIIF Chile) pero, por efectos de la evolución de los negocios, catorce han sido derogados. La mecánica de aprobación consiste en la búsqueda de algunas situaciones de registro técnico difíciles de interpretar contablemente y, con el objeto de aunar criterios, la comisión discute y redacta aquella mejor forma de interpretar y contabilizar el hecho económico en particular.

Por lo tanto, a este Organismo le correspondió velar por la normalización y uniformidad de la práctica contable a nivel nacional y el ejercicio de la profesión de Contador.

Además, tuvo un importante papel en materia de normalizar y uniformar la práctica contable, esto consistió en adaptar las normativas emitidas por los organismos norteamericanos. En la actualidad, este Colegio transformado en Asociación Gremial, periódicamente emite Boletines Técnicos relativos a aspectos contables, tributarios y previsionales, los que entrega a sus afiliados.

Para la profesión Contable es indispensable la aplicación de Principios y Normas de Contabilidad, que son la base para la Formulación y Presentación de los Estados Financieros que suministran información valiosa para la toma de decisiones de la Entidad.

14. Boletín Técnico N° 1

El primer Boletín Técnico (BT) preparado por la Comisión Normas y Principios Contables, el que se refiere a la teoría básica de la contabilidad, trata los fundamentos de la expresión “de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptados”.

Como se dictaminó en el Boletín Técnico N° 1, el objetivo de la contabilidad es proveer información cuantitativa y oportuna en forma estructurada y sistemática sobre las operaciones de una entidad, considerando los eventos económicos que la afectan, para permitir a ésta y a terceros la toma de decisiones sociales, económicas y políticas. Para el ente en sí esto involucra un elemento importante de control, eficiencia operativa y planificación.

Los estados financieros son el medio por el cual la información cuantitativa acumulada, procesada y analizada por la contabilidad es periódicamente comunicada a aquellos que la usan. Por lo tanto, se consideran como estados financieros básicos:

- a) El Balance General o Estado de situación financiera, que corresponde al patrimonio resultante de la diferencia, a una fecha, entre los recursos (activos) y obligaciones económicas (pasivos).
- b) El Estado o Cuenta de Resultado que indica cómo por la operación de la entidad económica, ha variado dicho patrimonio durante un período específico (ejercicio financiero).

Con el objeto que tales estados tengan las características cualitativas antes indicadas y puedan ser entendidos por terceros, es necesario que sean preparados con sujeción a un cuerpo de reglas o convenciones previamente conocidas y de aceptación general.

Con respecto a lo anterior, este cuerpo de reglas o convenciones, deben tener un significado preciso, por lo tanto, para clarificar esta situación y considerando los usos en Chile y recomendaciones de Conferencias Interamericanas de Contabilidad, se estima que deben utilizarse básicamente los términos: "principios" y "normas".

15. Principios Contables Generalmente Aceptados

En primer lugar, se debe definir “principio”, para lo cual se debe consultar el Diccionario de la Real Academia Española⁷ y buscar la definición que tiene relación con el tema, entre ellas se encontró:

- a) Base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia;
- b) Cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes.

Sin embargo, para el profesor Olate de la Escuela de Contadores de Santiago (op. cit.) al hacer referencia a los Principios Contables Generalmente Aceptados, se pueden definir como pautas a seguir en la valuación, registro y exposición de los distintos hechos económicos relacionados con la empresa en marcha. Se le denomina principios generalmente aceptados por que está implícita su aceptación general por el profesional contable.

Cabe señalar que cada país utiliza sus propias normas y principios de Contabilidad que sirven de guía para el registro contable y para la preparación de los estados financieros, en el caso de Chile actualmente las prácticas contables están reguladas por una serie de normas. Las principales normas en Chile actualmente son los Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA) y normas contables, que son elaboradas principalmente por la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), el Servicio de Impuestos Internos (SII) y el Colegio de Contadores de Chile A.G. Es importante mencionar que el Boletín Técnico N° 1 contempla dieciocho principios desde el año 1973.

⁷ Diccionario Real Academia Española. 2001. Vigésima segunda edición

Morales (2006) en su artículo “Características Históricas en los Sistemas Contables de Argentina, Brasil y Chile previo a la Armonización Internacional”, plantea que los Principios de Contabilidad General Aceptados chilenos tienen, a la vista, fuerte influencia presentados por la Asociación Interamericana de Contabilidad el año 1969. Estos principios fueron aprobados y divulgados en 1973 en la emisión del primer BT del Colegio profesional y actualmente se encuentran en vigencia. Estos principios son:

- Equidad
- Entidad Contable
- Empresa en Marcha
- Bienes Económicos
- Moneda
- Período de Tiempo
- Devengado
- Realización
- Costo Histórico
- Objetividad
- Criterio Prudencial
- Significación o Importancia Relativa
- Uniformidad
- Contenido de fondo sobre la forma
- Dualidad Económica
- Relación fundamental de los estados financieros
- Objetivos generales de la información financiera
- Exposición

Pero estos principios contables podrían tener poca vida útil, pues el Colegio de Contadores ha elaborado un marco conceptual de contabilidad, con fuerte influencia del IASB, donde identifica lo que sigue: postulados básicos (devengado y concepto de empresa en marcha); características cualitativas de los estados financieros (comprensibilidad, relevancia e importancia relativa o significación); fiabilidad (representación fiel, la esencia sobre la forma, neutralidad, prudencia e integridad); comparabilidad: restricciones a la información relevante y fiable (oportunidad de la información, equilibrio entre beneficio y costo, y equilibrio entre características cualitativas).

Según lo que se menciona en el Boletín Técnico N° 1 , en Noviembre de 1971, el H. Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile creó la Comisión de Principios y Normas Contables, para cumplir con una resolución en tal sentido del Cuarto Congreso Nacional (septiembre 1970) y de acuerdo con la atribución contenida en la letra g) del Art. 13 de la Ley N° 13.011, que lo obliga a "dictar normas relativas al ejercicio profesional".

Los objetivos que está desarrollando esta Comisión se pueden resumir como sigue:

- a) Divulgar los principios y normas contables que han sido tratados en conferencias internacionales y aprobados por Chile.
- b) Investigar los problemas específicos de nuestro país, no contemplados en Conferencias Interamericanas, con el objeto de buscar soluciones satisfactorias para uniformar criterios.
- c) Mantener contactos con Comités o Entidades similares internacionales con el objeto de conocer criterios fuera de Chile e intercambiar ideas a nivel internacional.
- d) Estudiar y considerar instrucciones y normas que se recomiendan a nivel nacional, las que serán también analizadas con las respectivas autoridades educacionales y fiscalizadoras.

Al respecto, es importante destacar que a pesar de que en general la profesión está familiarizada con la tecnología contable, no es menos cierto que, por falta de directivas claras, personas no conocedoras de las implicancias técnicas, de los estudios ya efectuados a nivel nacional e internacional y de los acuerdos suscritos por las delegaciones oficiales

chilenas, han emitido en el pasado instrucciones, leyes y reglamentos, no fundados técnicamente y en algunos casos, contrapuestos.

16. Fuentes de Principios y Normas de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile

Las fuentes de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile, corresponden a las definidas en el Boletín Técnico N°56 emitido por el Colegio de Contadores de Chile A.G. Dicho Boletín establece que las fuentes de Principios y Normas de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile son:

- a) Boletines Técnicos promulgados por el Colegio de Contadores de Chile A.G.
- b) Las Normas Internacionales de Contabilidad ("NIC") del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).
- c) Los pronunciamientos de organismos extranjeros compuestos por contadores expertos que deliberan sobre asuntos de contabilidad.
- d) Las prácticas o pronunciamientos bastante reconocidos como generalmente aceptados, por representar la práctica sobresaliente dentro de una industria particular, o la aplicación inteligente en materia de conocimiento a circunstancias específicas de pronunciamientos que son generalmente aceptados.

17. Influencia de Normativas Internacionales en Chile

Lo que plantea García (op. cit.) la emisión de boletines técnicos en Chile, se ha visto influenciada principalmente por aquella normativa emitida en los Estados Unidos por el FASB hasta la emisión del Boletín Técnico N° 56 referido a la ausencia de una normativa.

El Comité de Principios y Normas del Colegio de Contadores de Chile aprueba el BT N° 56 titulado “Principios y Normas de Contabilidad” que tiene vigencia desde el enero de 1998. En este nuevo pronunciamiento se destaca una idea que es fundamental en las pretensiones armonizadoras de Chile, y dice:

a) “Con el proceso de globalización de la economía e inversiones directas e indirectas tras fronteras, se ha visto la necesidad de mejorar y armonizar los informes financieros en todo el mundo y formular y publicar normas de contabilidad para ser observadas en la preparación de estados financieros” (BT N° 56, párrafo 2).

b) (...) El Colegio de Contadores de Chile A.G. es miembro de IFAC e IASC y ha tomado la responsabilidad de armonizar las normas chilenas con las normas internacionales y propiciar la aceptación y la observación internacional de las Normas Internacionales de Contabilidad” (BT N° 56, párrafo 3).

Por lo tanto, la necesidad de conocer la normativa internacional, se ha hecho evidente después de la emisión de este Boletín ya que, indica que:

“En ausencia de un Boletín Técnico que dicte un principio o norma de contabilidad generalmente aceptado en Chile, se debe recurrir, preferentemente, a la NIC correspondiente (...). Existiendo un Boletín Técnico sobre una materia que no trata una situación específica, la cual está cubierta en una NIC, se sugiere regirse por ella (BT N° 56, párrafos 7 y 8).

Morales (2006) en su artículo “Los avances de la armonización contable internacional en Argentina, Brasil y Chile”⁸, indica que, ya declarado y de cierta forma materializado el interés por las normas internacionales mediante el BT N° 56, los posteriores BT emitidos han tenido una clara influencia a su elaboración, por ejemplo:

a) El BT N° 58 (1997) titulado “Presentación y revelación de la corrección monetaria y las diferencias de cambio” cuya aplicación rige desde 01/01/1998 señala en su introducción lo siguiente: (...) una última consideración es la necesidad de conformar la información revelada en los estados financieros con los estándares internacionales para dicha información, especialmente la Norma Internacional de Contabilidad N° 21, *Efectos de las variaciones en Tipos de Cambio de Moneda Extranjera* (BT N° 58, párrafo 5);

b) El BT N°72 (2002) titulado “Combinación de negocios, inversiones permanentes y consolidación de estados financieros” para ser aplicado a partir del 01/01/2003 señala: (...) en consecuencia, también se ha estimado necesario revisar el concepto de influencia significativa, en términos coherentes con las normas internacionales de contabilidad y que, además,

⁸ Publicado en Revista Contabilidad y Auditoría N°17 3 (2006), pp.132-146

facilite la aplicación práctica de la referida metodología (...) para tomar en consideración lo anterior, las normas internacionales de contabilidad utilizan lo que se denomina el "método de adquisición", diferenciándolo de una "unificación de intereses".

En base a lo anterior, es clara la influencia de las normas internacionales en la elaboración de los BT nacionales. Aunque también esto involucra el riesgo de quedar desactualizado a los cambios por actualización en las propias NIIF sin que estas sean adaptadas por las normas nacionales. Esto ocurre con el ejemplo del BT N° 72 que por la fecha de elaboración tuvo en consideración a la NIC 22 de 1998, que actualmente se encuentra derogada por la NIIF 3 del año 2004. Otro ejemplos de las normas internacionales sobre los BT chilenos (aunque no lo manifiestan en los propios BT) se pueden ver en el BT N° 57 "Contratos derivados" que pudo ser influido por la NIC 32 de 1995, el BT N°60 sobre "Impuestos a la renta y diferidos" que estaría influenciada por la NIC 12 de 1996 (con revisión posterior el año 2000) y el BT N° 64 sobre "Inversiones permanentes en el extranjero" y su relación a la NIC 21.

Es así como Chile de a poco se aproxima a una norma internacional, sin tener por esos años un plan de convergencia, pero sí una tendencia hacia la homologación.

Otro de los temas importantes en la influencia de las normas internacionales en Chile, es la creación de los mercados comunes entre los distintos países: Unión Europea, NAFTA, MERCOSUR, que han transformado con mayor intensidad las necesidades de información y ha puesto en evidencia la disparidad de criterios contables en lo relativo a formas de valuación, reconocimiento de los hechos económicos, medición de las variaciones patrimoniales, etc. que han derivado en los estados

financieros preparados bajo normativas contables diferentes, que impiden su comparación y consolidación, obligando a su reexpresión para adecuarlos a otras normativas.

Esta disparidad de criterios contables ha demostrado que, aun cuando exista una normativa contable internacional, no ha existido en algunos países la preocupación de adecuar su normativa internacional; o, lo que es más grave, existe un desconocimiento de esa normativa.

Por su parte, el profesor Olate de la Escuela de Contadores de Santiago (op. cit.) comenta que en la actualidad se habla de una “Armonización Contable” donde el propósito es que la información que deben manejar los dueños de las empresas, conocidos también como Estados Financieros, sean bajo un lenguaje universal y se puedan mejorar las relaciones comerciales. Para esto se han elaborado técnicas sofisticadas y útiles que permitan satisfacer las necesidades de los usuarios, con el fin de permitir su comparación, de un periodo a otro de la misma compañía, y con otras que desarrollen la misma actividad; debido a esto, han surgido varios entes emisores de normas, como han sido los de carácter público y privado.

En base a lo anterior, el creciente desarrollo de empresas Multinacionales y el desarrollo de un mercado de valores internacional, han sido las responsables del traspaso de las prácticas contables de un país a otro, y han acentuado la presión y la demanda por la armonización de normas contables de manera que éstas sean de fácil comparación en el tiempo, solicitando la creación o adaptándolas a unas Normas Internacionales de General Aceptación.

La experiencia de los países desarrollados de Europa, que han participado activamente en el proceso de globalización de la economía, muestra que el desarrollo de la investigación en Contabilidad Internacional es una necesidad y un elemento instructor para promover intercambios comerciales y financieros con inversionistas provenientes del extranjero. Como así también la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad a través de un reglamento obligatorio para todas las empresas que cotizan en Bolsa, situación que corrobora la idea de que la contabilidad y las Normas de Internacionales Información Financiera es el lenguaje de los negocios.

Nuestro país no está exento de esta adopción, ya que ha alcanzado cifras históricas en materia de recepción de inversión extranjera directa. Esto ha provocado que las empresas establecidas en Chile han tenido que satisfacer los nuevos requerimientos de información financiera solicitados por estos inversionistas y también debemos destacar los Acuerdos Internacionales de Libre Comercio firmados por Chile con importantes grupos de países que hacen necesaria la uniformidad de presentación de informes financieros.

Por lo tanto, se hizo necesario que las empresas chilenas tengan la capacidad de presentar a los inversionistas extranjeros información contable que ellos puedan comprender e interpretar fácilmente. Este propósito sólo podrá ser alcanzado si los profesionales encargados de preparar dicha información conocen tanto las normas contables nacionales, como otras normas contables de interés; como es el caso de las NIIF.

18. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Deloitte⁹ define que las IFRS (Internacional Financing Reporting Standard) o NIIF (Normas Internacionales de Contabilidad) en su nombre en español, son un conjunto único de estándares contables globales y obligatorios, que están siendo adoptados por la mayoría de los países en su búsqueda de un lenguaje común.

Valenzuela (op. cit.) afirma que desde hace algún tiempo las antiguas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), se están transformando paulatinamente en las actuales Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) este nuevo cuerpo de normas de contabilidad requeridas para preparar los estados financieros de determinadas empresas, es un verdadero conjunto de convenciones respecto de cómo medir los resultados económicos de las empresas y su posición financiera a una fecha determinada.

Además afirma que el origen de las NIIF radica en 1995, cuando se firmó un acuerdo entre el IASC (Comité Internacional de Normas Contables), actual IASB, y las IOSCO (Organización Internacional de los Organismos Rectores de las Bolsas), por el que se comprometían a revisar todas las NIC, con el objeto de que se pudieran utilizar por las entidades que cotizan en las bolsas. Consecuentemente, el Consejo Europeo de Lisboa, celebrado en el año 2000, se puso de relieve la necesidad de acelerar el mercado interior de servicios financieros y se fijó la fecha de 2005 para la implantación de las NIIF.

Con esta finalidad, el 19 de julio de 2002 se aprobó el Reglamento de la UE relativo a la aplicación de las NIC. El citado Reglamento exige que, a partir del 1 de enero de 2005 más tardar, todas las entidades que coticen en

⁹ Deloitte Chile, 2006. Preguntas Frecuentes. Disponible en Internet: <http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,cid%253D122923,00.html> (Accesado en: Noviembre 09, 2007).

un mercado regulado de las UE, así como aquellas que estén preparando su admisión a cotización en esos mercados, elaboren sus cuentas consolidadas basándose en las NIIF.

Como objetivos de las NIIF plantea que:

a) Las NIIF favorecerán una información financiera de mayor calidad y transparencia; su mayor flexibilidad, que dará un mayor protagonismo al enjuiciamiento para dar solución a los problemas contables, es decir, la aplicación del valor razonable, o el posible incremento de la actividad litigiosa.

b) La calidad de las NIIF es una condición necesaria para cumplir con los objetivos de la adecuada aplicación, solo de este modo tiene sentido su condición del bien público susceptible de protección jurídica.

c) Imponer el cumplimiento efectivo de la norma y garantizar la calidad del trabajo de los auditores, cuyo papel es esencial en la credibilidad de la información financiera.

d) Hacer uso adecuado de la metodología y la aplicación en la práctica diaria.

19. Las NIIF y su impacto en la Normativa Contable Chilena

Según lo que plantea Lexis Nexis en una Guía para la Implementación de IFRS en Chile¹⁰, el desarrollo de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS) ha sido producto de la globalización e integración de los mercados, que afectan cada día más a las compañías, sus inversionistas y analistas. La necesidad de diseñar y adoptar inicialmente un grupo de normas para los diferentes mercados en el mundo está implícita, considerando el volumen de transacciones e información que se comparte entre los distintos países. La creación de estas normas pretende mejorar la transparencia y la comparabilidad de la información financiera, para que en todo el mundo se pueda comunicar sobre esta información en el mismo idioma.

Para ello, a nivel mundial, un número significativo de países se encuentra analizando e implementando la convergencia de sus normas contables locales con IFRS. Dentro de estos esfuerzos se incluye el acuerdo de convergencia entre las normas contables financieras de los Estados Unidos de Norteamérica, o US GAAP, e IFRS. Este proyecto, en su primera fase de corto plazo, pretende eliminar las diferencias más significativas que se pudieran derivar de la emisión de nueva normativa contable emitida, tanto por el IASB (organismo emisor de normas contables en EE.UU.), y posteriormente dar los pasos necesarios para la convergencia de la normativa actualmente en vigencia.

En el caso de los países de la Unión Europea, IFRS se encuentra en vigencia desde el primero de enero de 2005 y, por lo tanto, las compañías

¹⁰ LexisNexis. 2007. *IFRS Handbook 2007 : una guía para la implementación de IFRS en Chile*. Santiago: Lexis Nexis.

cotizadas en las bolsas europeas ya han presentado sus estados financieros consolidados de acuerdo con IFRS por primera vez. Adicionalmente, otros países no pertenecientes a la Unión Europea, tales como Australia, Brasil, Canadá, China, Noruega, Suiza, Rusia, y casi todos los países de América Latina han establecido planes o se encuentran en el proceso de convergencia con IFRS.

Como resultado del arduo trabajo que se está desarrollando, es probable que dentro de un futuro relativamente cercano se pueda contar con una normativa contable globalmente aceptada, permitiendo la difusión de la información financiera de entidades de diferentes países, en el mismo idioma. Así facilitará la comparación y transparencia de la información, lo cual representa un importante aporte a la eficiencia de los mercados globales. Otra de las ventajas que la unificación normativa proporcionará a las entidades multinacionales, es un significativo ahorro de los costos administrativos relacionados con la preparación de los estados financieros, ya que no tendrán que traducir su información financiera a múltiples “idiomas” contables.

Como parte de este importante esfuerzo, el plan de convergencia en Chile establece que la adopción de IFRS será a partir del primero de enero de 2009. Lo anterior fue ratificado mediante el Oficio Circular N° 368, emitido por la Superintendencia de Valores y Seguros.

Por otro lado, Valenzuela (op. cit.) plantea que uno de los principales actores involucrados en este proceso de convergencia, en nuestro país, es el Colegio de Contadores de Chile pues en conformidad con nuestra legislación, es este organismo quien tiene la facultad para promulgar las disposiciones técnicas que deben regir el sistema contable chileno, de acuerdo con lo establecido en sus propios estatutos.

Además, menciona que también existen otras entidades reguladoras chilenas, que tienen la facultad de emitir normas de contabilidad. Se ha acordado con la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) que las normas básicas deben ser formuladas por el Colegio, facilitando de esta forma que la SVS se pueda concentrar en su rol regulador del mercado financiero.

En este contexto, el Colegio de Contadores de Chile está comprometido con la SVS para desarrollar un plan de convergencia que permita uniformar la normativa chilena con la normativa internacional.

Silva y Garrido (2006), plantean que el Colegio de Contadores de Chile A.G. en el año 2004, firmó un convenio con el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), en su calidad de Administrador del Fondo Multilateral de Inversión (FOMIN) con el fin de “insertar a Chile en el ámbito internacional, aplicando criterios uniformes en la presentación financiero-contable, facilitando la integración comercial”, siendo la convergencia de Principios Contables nacionales a Normas Internacionales el principal componente.

Dicho convenio señala que el plazo para la ejecución del Programa es de cuarenta y ocho meses, por lo tanto, la Comisión Técnica de Principios y Normas de Contabilidad ha preparado un plan de trabajo considerando que las nuevas normas de contabilidad, resultantes del Plan de Convergencia, serán emitidas a lo largo de dicho periodo, lo que se traduce en una fecha límite de implementación inicial para el 01 de enero de 2009, la que fue trasladada al 31 de diciembre de 2009 por la Superintendencia de Valores y Seguros, con el fin de flexibilizar la obligatoriedad de presentación de estados financieros bajo la nueva normativa.

Por otro lado, el Servicio de Impuestos Internos (SII), en su oficio N° 292 con fecha 26 de enero de 2006, enviado al Colegio de Contadores; y posteriores, ha comunicado que este importante cambio normativo contable financiero no afectará ni modificará ninguna norma tributaria, por lo que los contribuyentes deberán seguir efectuando los ajustes correspondientes al resultado contable, que resulte de aplicación de los IFRS, para determinar la base tributaria con la cual darán cumplimiento a sus obligaciones tributarias. Esto conllevará a que temas relevantes, tal como el reconocimiento de corrección monetaria, sigan siendo requeridos por el SII y no sean requeridos por IFRS.

20. Experiencia Europea

Lo que da a conocer Lexis Nexis en una Guía para la Implementación de IFRS en Chile (op. cit.), la experiencia europea muestra que convertirse a IFRS no es solamente un ejercicio técnico limitado al cambio de un sistema de principios contables a otro. Por ejemplo, poseer sistemas capaces de llevar doble contabilidad y control para efectos tributarios y financieros de acuerdo con los requisitos de IFRS son proyectos, en sí mismos, que podrían afectar tanto las distintas áreas y estructuras de la organización como también a su control interno, y que podrían requerir el desarrollo de sistemas de información específicos y de gran escala. Cambios a las comunicaciones internas y externas, adaptando sistemas de información, reorganizando procesos de reporte, y realizando responsabilidades existentes son algunos de los desafíos adicionales que se deben resolver como parte de un proyecto exitoso de conversión.

La experiencia hasta la fecha confirma que el enfoque necesita ser global, puesto que la conversión afectará muchos aspectos de una compañía y su ambiente, tal como la contabilidad, los informes de gestión, los reportes

financieros externos, las comunicaciones con partes interesadas tanto internas como externas (accionistas, empleados, analistas, inversionistas, prestamistas, distribuidores, clientes, etc.), las mediciones de desempeño, los sistemas de información, las estructuras de contratos y transacciones y recursos humanos.

Adicionalmente, el lenguaje interno y externo de las compañías cambiará, requiriendo un mayor esfuerzo y proactividad a nivel de empresa para lograr el conocimiento y entrenamiento necesario tanto del personal financiero y no financiero.

20.1. Proceso de Convergencia en España

A modo de establecer un patrón comparativo e informativo sobre el proceso de convergencia, se dará a conocer el cambio contable en España, el que sin duda, mostrará coincidencias y diferencias, en referencia al proceso que se está viviendo en Chile.

El Nuevo Plan General de Contabilidad pretende la adaptación de la normativa contable española a las normas internacionales de información financiera (NIIF) en un proceso no exento de dificultades, pues introduce un marco conceptual que difiere sustancialmente de los principios contables del Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990. La implantación de las nuevas normas requiere familiarizarse con una nueva terminología contable, con un sesgo mucho más financiero, y un cambio de entendimiento respecto a los objetivos esenciales de la información financiera. Todo ello requerirá necesariamente un tiempo de adaptación de todos los responsables implicados en su proceso de preparación, supervisión y divulgación.¹¹

¹¹ KPMG. Presentación. Disponible en Internet:
http://www.kpmg.es/reformaContable/reforma_contable.html (Accesado en: Abril 13, 2009)

El inicio de la convergencia en España lo marca el Boletín Oficial del Estado la Ley 16/2007, de 4 de julio, de *reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea*. En su preámbulo, se expresa que "la filosofía que ha presidido la elaboración de la Ley y que debe regular su posterior desarrollo reglamentario, ha sido la de ajustarse a los criterios incluidos en los Reglamentos de la Unión Europea por los que se adoptan las Normas Internacionales de Información Financiera, en aquellos aspectos sustanciales que dichos Reglamentos regulen con carácter obligatorio".

Como parte fundamental de los desarrollos reglamentarios necesarios, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas¹² ha elaborado un texto revisado del Plan General de Contabilidad, que ha sido aprobado por medio del Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre. Además, el regulador español ha considerado oportuno elaborar un Plan General de Contabilidad para pequeñas y medianas empresas, que ha sido aprobado por Real Decreto 1515/2007 de 16 de noviembre. Ambos textos entrarán en vigor el 1 de enero de 2008.¹³

20.2. Contexto del cambio de normativa contable

20.2.1. Empresas cotizadas consolidadas

La Unión Europea (UE) aprobó en 2002 la regulación contable que exige a todas las empresas de la UE que cotizan en un mercado regulado (y forman un grupo consolidado) aplicar las NIIF (Normas Internacionales de

¹² Organismo Autónomo, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, regulado por la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas, el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, que lo desarrolla y la Ley 44/2002, de 22 de noviembre de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, que modifica varios artículos de la Ley 19/1988.

¹³ García, M. y A. Covarsí. La Reforma de la Normativa Contable en España. Disponible en Internet: http://www.santelmo.org/revista/n27/Claustro_Ayuso.pdf (Accesado en: Abril 17, 2009).

Información Financiera, en adelante NIIF-UE) en sus estados financieros consolidados a partir del 1 de enero de 2005. En dos casos específicos se permitió a los Estados miembros fijar un régimen transitorio por el cual se permite a determinadas empresas de forma temporal la no aplicación de las NIIF (aunque sólo hasta 2007): (a) las empresas que cotizasen tanto en la UE como en una bolsa no europea y que en aquel momento utilizasen US GAAP como sus principales normas contables y (b) las empresas que sólo tuviesen títulos de deuda que cotizasen en bolsa. En el primer caso se amplió la exención temporal, bajo determinados requisitos, hasta 31 de diciembre de 2008.

20.2.2. Empresas no cotizadas

De acuerdo con la regulación europea mencionada anteriormente, los Estados miembros podían ampliar el requisito de aplicación de las NIIF-UE a empresas no cotizadas y a estados financieros individuales. Para analizar las consecuencias de la nueva estrategia de la Unión Europea en el entorno español, en el año 2001 se creó una Comisión de Expertos para la elaboración de un informe sobre la situación de la contabilidad en España y las líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco de la Contabilidad).¹⁴

Para Deloitte (op. cit.) la principal recomendación contenida en el citado Libro Blanco de la Contabilidad fue considerar conveniente que la normativa contable a aplicar en las empresas españolas fuera la recogida en la normativa local, si bien ésta debía, para ser homogénea, estar en sintonía con lo regulado en las NIIF adoptadas por la Unión Europea. De otra parte, los expertos encontraron adecuado que los grupos consolidados no

¹⁴ El Libro Blanco de Contabilidad es un documento de 597 páginas en el que se pasa revista a la situación actual de la contabilidad en España y se estudia el impacto de la introducción del modelo europeo, incluyendo las modificaciones a efectuar en la legislación mercantil y contable.

cotizados pudieran también aplicar voluntariamente las NIIF a partir del 1 de enero de 2005.

20.3. Primera aplicación del Plan

El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad recoge las reglas específicas relativas a la primera aplicación.

20.3.1. Reglas generales para la aplicación del Plan General de Contabilidad en el primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2008

Los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad deberán aplicarse de forma retroactiva, con excepciones y prohibiciones a esta regla general.

Se elaborará un balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad.

20.3.2. Reglas para la elaboración del balance de apertura

Se elaborará de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Registro de Altas: Deberán registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el PGC
- b) Registro de Bajas: Deberán darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el PGC
- c) Reclasificaciones: Deberán reclasificarse los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y los criterios incluidos en el PGC

d) Valoración: Hay 2 opciones, la que se elija, deberá aplicarse de forma homogénea a todos los elementos patrimoniales:

La primera es conservar los valores del PGC1990, salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable; y la segunda es valorar aplicando las reglas de valoración contenidas en el nuevo PGC.

20.4. Excepciones a la regla general de primera aplicación

Las empresas podrán aplicar las siguientes excepciones:

a) Las diferencias de conversión acumuladas que figuren en el balance de apertura en la primera aplicación podrán contabilizarse directa y definitivamente en reservas voluntarias.

b) No es obligatoria la aplicación retroactiva de la norma contable sobre “Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio” (normalmente, acciones).

c) Se podrá designar un instrumento financiero en las categorías “Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias” o “Inversiones mantenidas hasta el vencimiento” en la fecha del balance de apertura si en dicha fecha cumplen los requisitos contenidos en la norma de registro y valoración correspondiente.

d) Las provisiones por desmantelamiento o retiro de activos podrán calcularse y contabilizarse por el valor actual que tengan a la fecha del balance de apertura.

e) No es obligatoria la aplicación retroactiva del criterio de capitalización de gastos financieros.

20.5. Prohibiciones de la aplicación retroactiva contemplada en la regla general de primera aplicación

a) Las estimaciones aplicadas en el balance de apertura deberán ser coherentes con las que se realizaron en su día, salvo evidencia objetiva de que se haya producido un error.

b) No se volverán a reconocer activos o pasivos financieros no derivados dados de baja conforme a las normas contables anteriores (por ejemplo, un factoring sin recurso).

c) No pueden contabilizarse coberturas que no cumplan las condiciones establecidas en el nuevo plan contable, excepto que la empresa haya señalado una posición neta de activos y pasivos como partida cubierta y, antes de la fecha del balance de apertura, haya designado como partida cubierta una partida individual de tal posición neta.

d) Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas. Se aplicarán los nuevos criterios de forma prospectiva y a partir de la información disponible en la fecha del balance de apertura.

Existen reglas específicas en relación con las combinaciones de negocio (generalmente, compras de activos y pasivos que componen una actividad económica) realizadas con anterioridad a la fecha del balance de apertura.

20.6. Información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2008

a) Las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que se comience a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad se considerarán cuentas anuales iniciales, por lo que no es necesario reflejar cifras comparativas en las referidas cuentas.

b) No obstante, existe la opción para la empresa de presentar información comparativa del ejercicio anterior adaptada al nuevo Plan General de Contabilidad, circunstancia que implica anticipar un año la fecha de transición.

c) En la memoria de las primeras cuentas anuales formuladas de acuerdo con el nuevo Plan General Contable se creará un apartado de “Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables” que informará de aspectos, tanto cualitativos como cuantitativos, derivados de la transición a las nuevas normas.

21. Proceso de Implementación del Plan de Convergencia

Silva y Garrido (op. cit.) señalan que desde que se conoció la decisión en Chile, en orden a adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera, las empresas auditoras más importantes en nuestro país se preocuparon de realizar las comparaciones entre ambas normas. Actualmente la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad del Colegio de Contadores de Chile analiza las materias técnicas a tener en cuenta a la hora de la adopción por primera vez de las NIIF.

El International Accounting Standards Board ha considerado la Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera en la NIIF, la cual deberá ser aplicada en el espíritu y el alcance que corresponda. Sin embargo habrá materias propias de la norma chilena a considerar para formular la “NIF N° 1 Chile”.

Por su lado, Valenzuela (op. cit.) comenta que el Plan de Convergencia se ha estructurado en base a un estudio detallado sobre las diferencias existentes entre los Principios Contables Generalmente Aceptados en Chile, establecido en los Boletines Técnicos emitidos por el Colegio de Contadores de Chile (PCGA) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC/NIIF).

Además, este Plan de Convergencia considera el siguiente proceso de implementación:

a) Identificación de aquellas diferencias de las normas establecidas en los PCGA en Chile y las normas establecidas en las NIC/NIIF que afectan a un conjunto de materias, por lo que su convergencia a NIC/NIIF implicará modificar simultáneamente ese conjunto.

El Plan de Convergencia considera un proceso en conjunto de emisión de nuevas normas con fecha límite de vigencia a partir del 1° de enero del año 2009, fecha tope para el cierre de la implementación. Lo anterior es sin perjuicio de que un determinado grupo de materias pueda ser emitido en forma anticipada.

b) Identificación de aquellas diferencias de las normas establecidas en los PCGA en Chile y las normas establecidas en las NIC/NIIF que afectan a una materia específica, por lo que su convergencia a NIC/NIIF puede efectuarse modificando independientemente cada materia.

Según el Colegio de Contadores de Chile A.G. se producirán cambios en el ámbito de la información financiera y sólo por citar algunos ejemplos:

- a) Necesidad de exponer información a que no estamos acostumbrados y que muchas veces se maneja en forma confidencial, por ejemplo, la revelación de los resultados por segmentos de negocios.
- b) Valorización de inversiones en el exterior al costo histórico en moneda del país de origen, en vez de su medición en términos de US\$.
- c) Activos biológicos (crecimiento forestal, existencias de salmones, etc.) valorizados a mercado, con abono directo a resultados del ejercicio.
- d) Consolidación de entidades con cometido especial (SPEs), con particular impacto en las entidades financieras (securitización, operaciones “sofisticadas” de leasing, entre otras).

En el ámbito de la Auditoría:

- a) Adoptar las tendencias mundiales de nuevas exigencias a la profesión, que implican dedicación de tiempo sustancialmente mayor, con alta participación de personal experimentado, encareciendo el costo de este servicio profesional.
- b) Aplicar procedimientos de auditoría adicionales, orientados a identificar fraudes significativos.

En cuanto a la Presentación de los Estados Financieros considera que:

Otro factor importante, tiene relación con las prácticas de Revelación que se detallan en los mismos BT, aunque estas han sido pobremente desarrolladas por el Colegio, quedando las principales prácticas de la revelación de información en manos de la SVS.

Por tanto, salvo determinadas cuestiones que informar en notas explicativas a los estados financieros, es la SVS mediante la Circular N°1.501 y algunas Normas de Carácter General (NCG) como la N°s 30, 100 y 110 donde se profundizan diversas prácticas de divulgación de información financiera-contable. El formato estándar utilizado en Chile para la emisión de los estados financieros (de sociedades cotizadas) se reconoce con el acrónimo de FECU que significa: Ficha Estadística Codificada Uniforme. En esta ficha se adjuntan datos de la empresa, representantes legales y los estados financieros, existiendo una ficha para cada uno de los siguientes estados: Balance General, Estado de Resultados y Estado de Flujos de Efectivo. Además la Circular N°1.501 especifica el contenido mínimo a revelar en 41 notas explicativas, presentado además formatos en cuadros con informaciones a revelar. La última reforma en esta materia se produjo el año 2000 con una clara tendencia hacia una mayor revelación, aunque recién en los estados financieros del 31 de diciembre de 2001 se vieron los primeros cambios según lo dispuesto en la nueva norma, que reemplazó a la longeva Circular N°239 que estuvo vigente entre los años 1982 a 2000.

También existe obligación de parte de las empresas en preparar Memorias anuales, emitir estados financieros trimestrales (interinos) al cierre de marzo, junio y septiembre, realizar auditoría externa al 31 de diciembre y publicar los estados financieros de forma resumida en un diario de tirada nacional, además de poseer copias disponibles a quien lo desee en oficinas de la administración.

CAPITULO II

DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN

La convergencia a la adopción de la normativa internacional, es un proceso difícil que requiere que empresarios, profesionales y sistemas de información de las organizaciones se preparen para el cambio.

La experiencia en otros países indica que el efecto debe ser previsto y comprendido con anticipación a fin de minimizar el impacto por parte de los usuarios de la información. La SVS ha dado pasos importantes al respecto que sin duda contribuirán a llevar adelante con éxito su plan de convergencia, sin embargo, ¿Qué sucederá con aquellas empresas regionales?

Es por este motivo que nuestra investigación está orientada a una Empresa Regional como Aerovías DAP S.A., ya que con la incorporación del Plan de Convergencia, no deberá solo capacitar a su personal, sino que además conocer los principales impactos que podrán afectar en sus resultados. Por lo tanto, la empresa no debe considerar este Plan de Convergencia como una exigencia legal, sino que deberá aprovechar la oportunidad para mejorar el modo en que mide sus resultados y transparentar sus transacciones.

Para comenzar con esta investigación, se presentará la descripción de la empresa en estudio, para posteriormente en base a cuestionarios, entrevistas, plan de cuentas y la aplicación de las normas, se podrá conocer y analizar el impacto que provocará el Plan de Convergencia sobre la empresa.

3. Aerovías DAP S.A.

Aerovías DAP es una aerolínea regional chilena, con 30 años de operación en la zona más austral del mundo, con base en el Aeropuerto Internacional Presidente Carlos Ibáñez del Campo de la ciudad de Punta Arenas, Chile. Une vía aérea las distintas localidades de la Patagonia chileno-argentina.

Tanto las operaciones como el personal de pilotaje y mantenimiento, son sometidos a estrictas normas de seguridad aérea certificadas por la Dirección de Aeronáutica Civil de Chile. Realiza vuelos charter para el sector de la Patagonia sur. También opera las empresas DAP Helicópteros y AeroRescate.

3.1. Inicio

Sus primeras operaciones tuvieron lugar en 1979 con un De Havilland Canada Twin Otter, siendo esta empresa en sus inicios la rama de transporte de las Empresas Pivcevic, compañías especializadas en trabajos de ingeniería en la industria petrolera ubicada en la Patagonia Chilena. La sigla DAP proviene de su creador, el empresario magallánico de origen croata Domingo Andrés Pivcevic.

Tras visualizar la necesidad de transporte aéreo en esa zona, se decidió adquirir un Piper Navajo que duró algunos años en servicio, antes de ser reemplazado por dos Cessna 402 y un Beechcraft King Air 100. Las rutas de DAP iban desde Punta Arenas a Porvenir, Puerto Williams y Puerto Natales, también sirviendo como taxi aéreo a otras localidades de Chile y Argentina.

A comienzos de la década de los años 1990, la empresa operó entre Punta Arenas e Islas Malvinas, para lo cual posteriormente incorporó dos Boeing 727-200 que realizaban el trayecto Santiago-Punta Arenas-Mount

Pleasant. Sin embargo, las tres grandes empresas aerocomerciales que operaban en ese entonces en Chile (LAN Chile, Ladeco y National Airlines) se concertaron para bajar sus precios en desmedro de la competencia presentada por DAP, aerolínea que finalmente se retiró del mercado, demandando a las empresas por competencia desleal. Recién a comienzos de 2007, se determinó que las aerolíneas concertadas, deberían pagar una indemnización por lucro cesante a favor de DAP.

3.2. Ruta a la Antártida

Otra de las rutas operadas por Aerovías DAP ha sido entre Punta Arenas y la Base Antártica Presidente Frei, específicamente al aeródromo Teniente Rodolfo Marsh. El primer vuelo se efectuó el 12 de febrero de 1989 en el Twin Otter y, posteriormente, se empleó el King Air 100 y se arrendaron a partir de 2003 aviones De Havilland Canada DHC-7 en temporada veraniega. Dichos aviones, aparte de volar a la Antártica, también operaban en otras rutas a las ciudades cubiertas por DAP en la Patagonia.

A partir del año 2007, la aerolínea decidió tomar en arriendo un Bae 146-200 que era operado anteriormente por la empresa británica Flightline. Dicho avión comenzó a volar a la Antártica a comienzos del 2008.

3.3. Subsidiarias de DAP

La primera subsidiaria fue la empresa DAP Helicópteros, compañía que desde fines de los años 80 emplea cuatro Eurocopter As355F Twinstar en operaciones de apoyo a la industria petrolífera en la zona del Estrecho de Magallanes y Océano Atlántico. En 2007 se decidió adquirir un Eurocopter EC135T para la sucursal en Argentina, denominada DAP Helicópteros Argentina S.A., la cual opera dos de los Twinstar de DAP Helicópteros. Dos helicópteros Bo105 operan a cargo de DAP Helicópteros, uno de ellos

transportando Prácticos navales a diversas embarcaciones que ingresan a aguas chilenas en el extremo sur del país. Otro Bo105 está basado en la Antártica y permite efectuar traslados aéreos turísticos, como también vuelos aeromédicos.

Más recientemente, a partir de 2004, surgió AeroRescate, empresa originalmente basada en el aeródromo Los Cerrillos de Santiago de Chile y que cuenta con tres helicópteros Bo105 CB-4 ex Fuerza Aérea de Chile. Sus tareas implican traslado aeromédico, contando con convenios con diversas empresas, organizaciones de protección laboral y clínicas. Las aeronaves e instalaciones se han trasladado, tras el cierre de Los Cerrillos, a un helipuerto en Lomas de Lo Aguirre, en el camino a Santiago conocido como Ruta 68.

3.4. Destinos

Para julio de 2008, DAP poseía servicios diarios desde Punta Arenas hacia Porvenir (3 vuelos de lunes a viernes) y desde Punta Arenas hacia Puerto Williams (2 vuelos de lunes a viernes)

3.5. Pilotos

Los pilotos de Aerovías DAP, reúnen una gran experiencia en vuelos hacia el Continente Antártico, con más de 10.000 horas de vuelo promedio por piloto en el tipo de aeronave. Por otra parte, la rama de Helicópteros de la Compañía suma más de 60.000 horas de vuelo Off- Shore. Esta experiencia y la del personal de mantenimiento especializado en los distintos tipos de aeronaves de la Compañía como aviones Cessna Twin Otter, Beechcraft y Helicópteros Eurocopter, son el mejor aval con tres décadas de operaciones aéreas ininterrumpidas y sin registrar accidentes.

El Sr. R.E. Davies, experto mundial en aviación, quien trabaja como Conservador de Transporte Aéreo en el Museo Nacional Aéreo y Espacial Smithsonian de la ciudad de Washington D. C. ha declarado que “AEROVIAS DAP ofrece algunas de las más exóticas e interesantes rutas en el mundo”.

4. Conocimiento del personal de Finanzas de Aerovías DAP S.A. para la aplicación de la Nueva Normativa

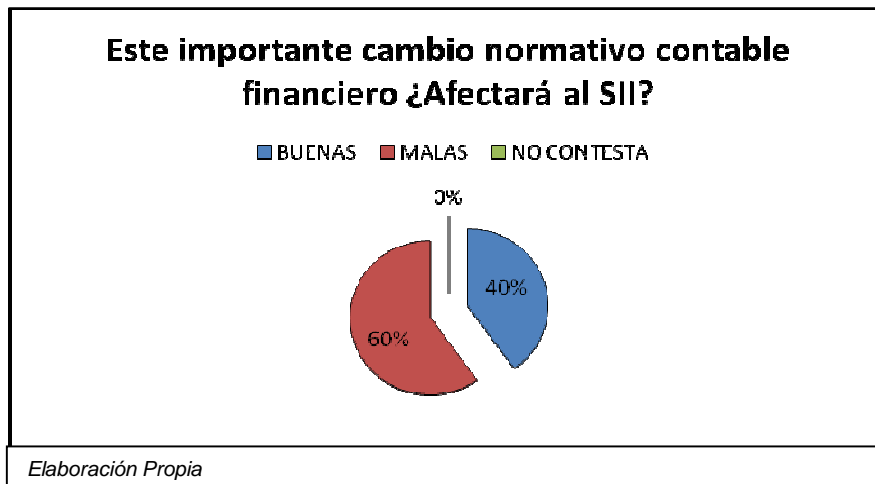
En primera instancia la metodología se basó en la aplicación de una encuesta, con diversas preguntas que nos arrojen un conocimiento sobre si las personas encargadas de aplicar la nueva normativa entienden los cambios que va a provocar el Plan de Convergencia.

Esta encuesta se preparó basándose en preguntas generales sobre el Plan de Convergencia y su efecto en ciertas normas, además de realizar ciertas preguntas de aplicación de cómo contabilizar ciertas operaciones. Las siete preguntas contenidas en el cuestionario son cerradas, proporcionando varias alternativas como respuesta, siendo una la correcta, por lo tanto cada una tiene igual ponderación.

La encuesta se aplicó a los responsables de la emisión de información financiera de la empresa, en el caso de Aerovías DAP S.A., el total de los encuestados fueron cinco personas del Departamento de Contabilidad, incluidos el Gerente de Administración y Finanzas y el Jefe de Contabilidad y Finanzas.

4.1. Resultados y análisis de la encuesta

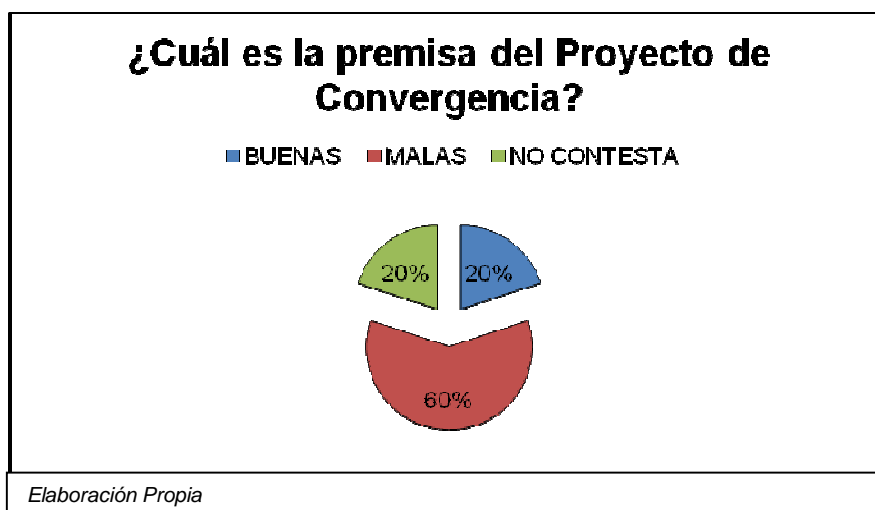
La primera pregunta de la encuesta tiene relación con la posición del SII frente a este cambio contable financiero, donde el 40% del personal contestó correctamente, es decir, que no afectará ni modificará ninguna norma tributaria, por lo que los contribuyentes deberán seguir efectuando los ajustes correspondientes al resultado contable, que resulte de aplicación de los IFRS.



Sin embargo, el 60% contestó que no afectará, pero si modificará alguna normativa tributaria, con la cual los contribuyentes determinarán la base tributaria con la que dará cumplimiento a sus obligaciones.

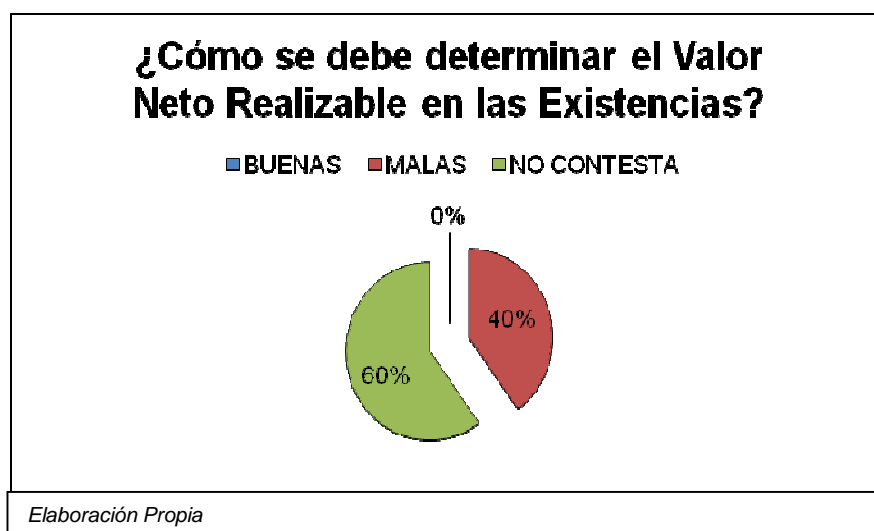
Por lo tanto, la totalidad del personal está de acuerdo en que para el SII no afectará ninguna normativa tributaria, pero tienen desacuerdo en la modificación de alguna normativa tributaria, situación que no ocurrirá.

La siguiente pregunta se refiere a la premisa del Proyecto de Convergencia, donde el 60% del personal contestó que era Adaptar, 20% adoptar y el resto no contestó la pregunta.



La alternativa correcta es Adoptar, por lo tanto, aun existe una confusión entre lo que significa adoptar y adaptar, para el caso del Plan de Convergencia en Chile la premisa es adoptar, ya que se están asumiendo como propias las Normas Internacionales de Información Financiera creadas por otros organismos.

La tercera pregunta es de aplicación para determinar el valor razonable en las existencias, en este caso, el 60% respondió incorrectamente, dando como respuesta que al valor de fabricación se le resta costo de embalaje, comisión por venta, y otros gastos de venta o bien respondieron que al valor costo de fabricación se le resta los costos estimados de terminación y costos estimados necesarios para completar la venta. Por otro lado, un 40% no respondió a la pregunta.



Como se puede apreciar ninguno de los encuestados respondió correctamente, ya que para determinar el valor razonable de las existencias al precio de venta se le resta el costo de embalaje, fletes, comisión por venta y otros gastos de venta.

En las preguntas cuatro, cinco y seis se presentan casos para determinar valores y la respectiva contabilización, los ejercicios que se plantean son los siguientes:

La empresa "X" S.A. posee una maquinaria cuyo desglose del activo al 31/12/2008 era el siguiente:

Desglose de activo	Costo \$	Dep. Acumulada \$
Alfa	3.500	1.450
Beta	2.000	1.380
Gamma	4.000	2.460
	9.500	5.290

En Enero de 2009, la empresa debe reemplazar el componente denominado Beta. Su costo de adquisición ascendió a \$5.000.

Para la solución de este ejercicio las alternativas propuestas fueron:

a)

		Debe	Haber
Depreciación Beta	/	\$ 1.380	
Gasto Reemplazo Máq.		\$ 620	
	Máquina Beta		\$ 2.000
Máquina Beta Nueva	/	\$ 5.000	
	Facturas por Pagar		\$ 5.000

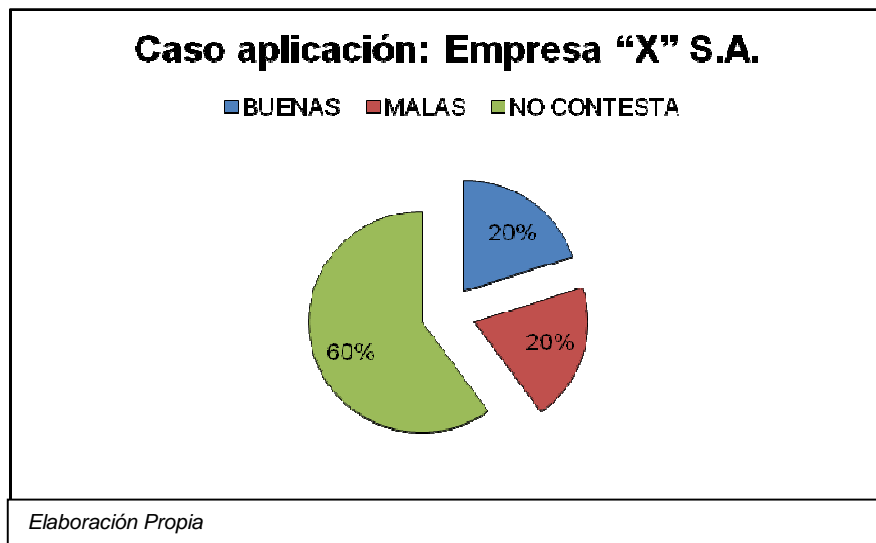
b)

		Debe	Haber
Depreciación Beta	/	\$ 1.380	
	Máquina Beta		\$ 1.380
Máquina Beta Nueva	/	\$ 5.000	
	Facturas por Pagar		\$ 5.000

c)

		Debe	Haber
Depreciación Beta	/	\$ 1.380	
	Máquina Beta		\$ 1.380
/			
Máquina Beta Nueva	/	\$ 5.000	
Gasto Reemplazo Máq.		\$ 620	
	Facturas por Pagar		\$ 5.620

Los encuestados respondieron un 20% correctamente, 20% de forma incorrecta y el 60% no respondió.



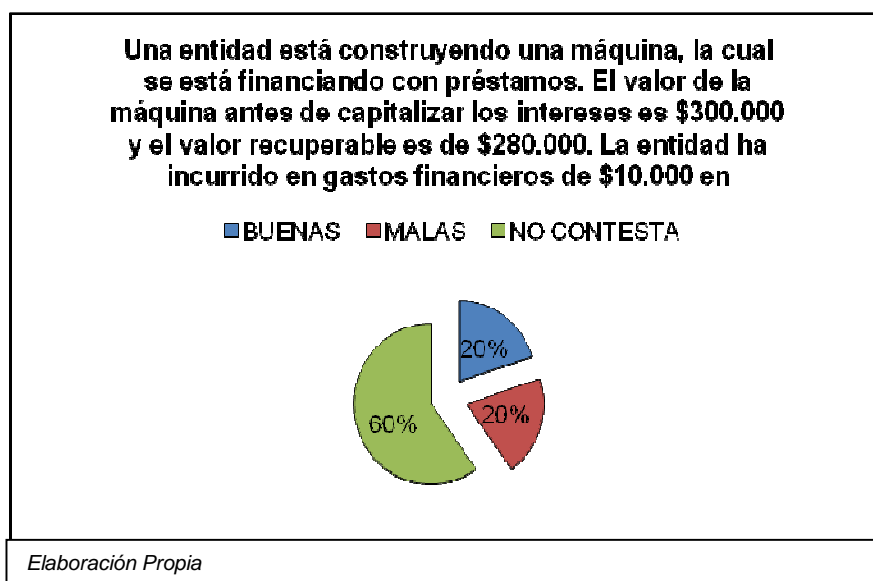
En primera instancia, para resolver este ejercicio de reemplazar un componente, se debe retirar del activo fijo el componente Beta, siendo las contrapartidas, la depreciación de Beta que existe hasta la actualidad y el gasto incurrido por el retiro de dicho componente. Posteriormente, se registra la compra del nuevo componente, por lo tanto la respuesta correcta es la letra a.

Sin embargo, este movimiento contable no fue respondido satisfactoriamente, ya que solo el 20% del personal contestó la alternativa correcta.

La pregunta cinco dice relación con que si se debe o no capitalizar ciertos costos, el ejercicio planteado fue el siguiente:

Una entidad está construyendo una máquina, la cual se está financiando con préstamos. El valor de la máquina antes de capitalizar los intereses es \$300.000 y el valor recuperable es de \$280.000. La entidad ha incurrido en gastos financieros de \$10.000 en el período. ¿Debe capitalizar dichos costos?

Esta pregunta obtuvo los siguientes resultados:



Si se debe o no capitalizar dichos costos el 20% contestó correctamente argumentando que sí se debe seguir capitalizando, sin embargo se debe reconocer un deterioro por \$30.000. El otro 20% respondió de forma incorrecta optando por la alternativa de no se debe seguir capitalizando dichos costos. Y el 60% restante no respondió.

A lo que se refiere a la pregunta seis, también se planteó un ejercicio donde las alternativas se refieren a la contabilización que se debería realizar. La formulación del problema tiene relación con el giro de Aerovías DAP S.A. y fue el siguiente:

Una empresa de aerolíneas adquiere un avión en \$60.000. Se detallan los siguientes componentes:

- Motores \$18.000.- (vida útil 15.000 horas de vuelo)
- Sistema de aterrizaje \$10.000.- (vida útil 10.000 horas de vuelo)
- Fuselaje y resto de componentes \$32.000.- (vida útil 32.000 horas de vuelo)

El avión comienza a prestar servicios a partir del 01.01.2008

Calcular la depreciación al 31 de diciembre de 2008, si se han realizado 1.900 horas de vuelo.

a)

		Debe	Haber
Depreciación Avión	/	\$ 2.000	
	Depreciación Acumulada Avión		\$ 2.000

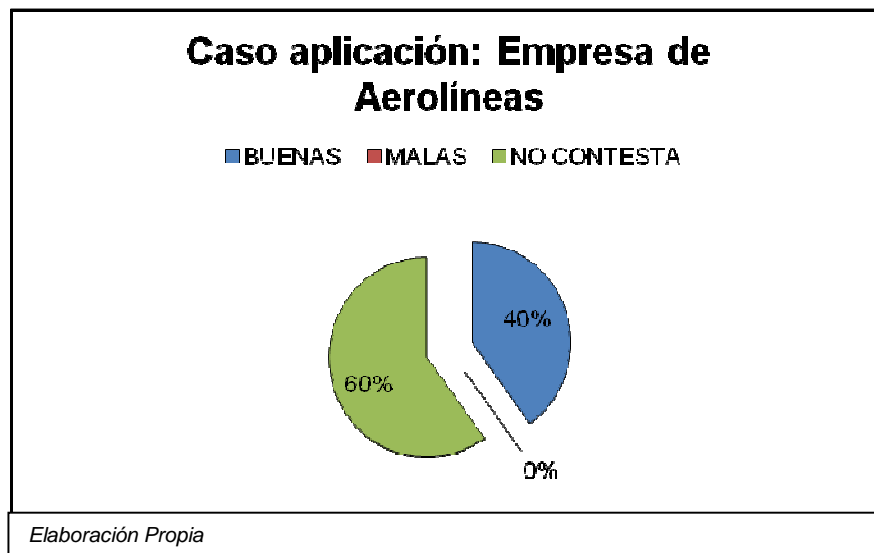
b)

		Debe	Haber
Depreciación Motores	/	\$ 2.280	
	Depreciación Acumulada Motores		\$ 2.280
Depreciación Sist. de Aterrizaje	/	\$ 1.900	
	Dep. Acum. Sist. de Aterrizaje		\$ 1.900
Depreciación Fuselaje	/	\$ 1.900	
	Depreciación Acumulada Fuselaje		\$ 1.900

c)

	Debe	Haber
Depreciación Motores	\$ 7.600	
	Depreciación Acumulada Motores	\$ 7.600
Depreciación Sist. de Aterrizaje	\$ 11.400	
	Dep. Acum. Sist. de Aterrizaje	\$ 11.400
Depreciación Fuselaje	\$ 3.563	
	Depreciación Acumulada Fuselaje	\$ 3.563

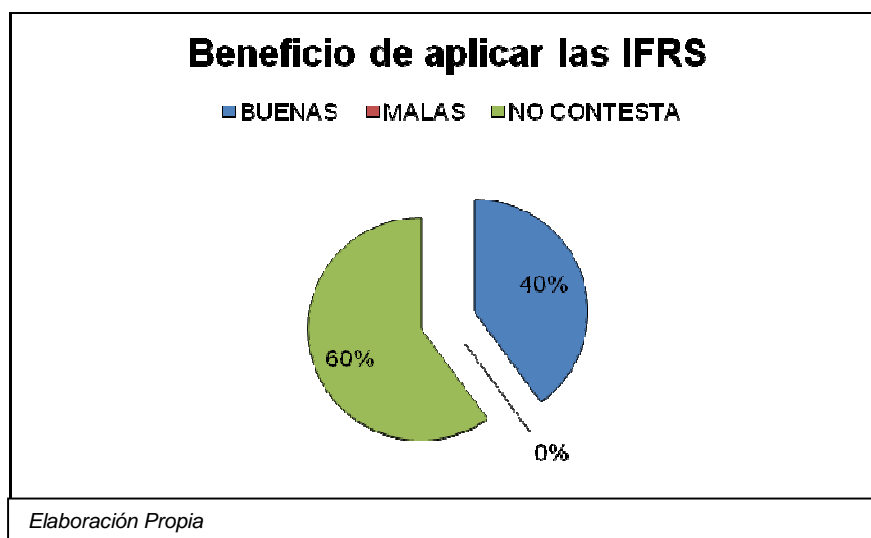
En esta pregunta no hubo respuestas incorrectas, sin embargo solo un 40% contestó correctamente y el 60% no contestó.



Para resolver este ejercicio, se debe considerar que la norma explica que se debe depreciar en forma separada cada parte de un elemento de activo fijo que tenga un costo significativo en relación al total.

Por lo tanto, la empresa de aerolíneas debe depreciar por cada componente del avión, calculando la depreciación por la vida útil de los motores, sistemas de aterrizaje y fusilaje, considerando las horas de vuelo del avión. Pero la depreciación se inicia cuando el activo esté disponible para su uso.

Para finalizar la encuesta, se realizó una pregunta que se refiere a los beneficios que provocará la aplicación de las IFRS, el 40% contestó correctamente y el 60% no tuvo respuesta.



Uno de los beneficios más importantes tiene relación con la disminución de costos de elaboración de información, en especial si operan a nivel internacional y cotizan en otros mercados y solo el 20% de los encuestados contestaron correctamente.

4. Las NIC o NIIF que provocarán un mayor impacto en Aerovías DAP S.A.

Las Normas Internacionales de Información Financiera, pueden diferir significativamente de la actual normativa local. Sin embargo, no todas las nuevas normas van a impactar fuertemente sobre una empresa, ya que dependiendo del giro y de las actividades que desarrolle, algunas normas pueden afectar más que otras.

Por lo tanto, para continuar con nuestra investigación se debe determinar cuáles son las NIIF y/o NIC que provocarán mayor impacto en la empresa en estudio. Para llevar a cabo esta indagación se recurrió a entrevistas personales con el Gerente de Administración y Finanzas y el Jefe de Contabilidad y Finanzas, quienes nos otorgaron el Plan de Cuentas de la empresa. Por otra parte no se tuvo acceso a los estados financieros debido a que es una Sociedad Anónima Cerrada y no pueden revelar información confidencial de sus balances y estados de resultados.

4.1. Activo Fijo

En base a los datos entregados por Aerovías DAP S.A., se puede determinar que una de las normas que mayor impacto provocará en esta empresa es la NIC N° 16, que se refiere a Activo Fijo, ya que ésta trae consigo un cambio fundamental en la valoración de los activos fijos de la empresa, lo que finalmente puede tener un impacto en sus números y en la comparación de información.

Los activos fijos con los que cuenta la empresa son los siguientes:

- | | |
|-------------------|-------------------------------|
| a) Terrenos | e) Activos en leasing aviones |
| b) Construcciones | f) Equipos Computacionales |
| c) Aviones | g) Otros equipos |
| d) Vehículos | h) Muebles |

El principal activo fijo que tiene Aerovías DAP S.A. son los aviones que utiliza para realizar vuelos charter, es decir, transportar a sus clientes o grupos de clientes de la forma puntual acordada entre ellos. Es por este motivo, que la valoración de estos aviones tendrá un cambio o impacto importante al aplicarles la norma.

Para analizar el tratamiento contable de los aviones se debe considerar que entre sus principales componentes se encuentra el motor, fuselaje y alas, lo cual cada parte debe llevar sus propios datos de valor, vida útil y depreciación.

4.1.1. Reconocimiento

Según la NIC N° 16, el costo de una partida del activo fijo se reconocerá como activo si, y sólo si:

- (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
- (b) el costo del activo para la entidad pueda ser valorizado con fiabilidad.

Por lo tanto, a medida que se analice la norma se debe determinar si los componentes de los aviones de la empresa Aerovías DAP S.A. con los que cuenta para llevar a cabo sus operaciones de transporte aéreo, cumple con ambos requisitos para su reconocimiento.

4.1.2. Repuestos

Los repuestos son las piezas que sirven para sustituir en los aviones cuando las originales se han deteriorado por su uso habitual.

En este sentido la empresa en estudio tiene una nomina de inventario de todos los repuestos, los cuales se contabiliza como existencias en la cuenta llamada Inventario Repuestos Rotable Aviones.

En este caso, la norma considera dos opciones que es que los repuestos se contabilicen como existencia (NIC N²) y se reconozcan como utilidad o perdida en el periodo en que se consume, y la segunda opción es que los repuestos importantes que la empresa espera utilizar durante más de un periodo cumplen con las condiciones para ser calificados como partida del activo fijo.

Para la empresa los repuestos que tienen para el avión no tienen un valor significativo con respecto a la totalidad de las partes que componen el avión, por lo tanto, no cumplen con las condiciones para ser calificados como partidas de activo fijo debido a que la empresa no espera utilizarlos durante más de un período.

Según lo que plantea la NIC N° 2 que se refiere a las Existencias define a éstas como activos:

- a) Disponibles para la venta en el curso normal de los negocios;
- b) en el proceso de producción de dicha venta; o
- c) en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso productivo o en la prestación de servicios.

Además, tiene como objetivo recomendar el tratamiento contable de las existencias. Un tema fundamental en la contabilización de las existencias es el monto de costo a ser reconocido como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos relacionados sean reconocidos. Esta Norma proporciona una guía en la determinación del costo y el posterior reconocimiento como un gasto, incluyendo cualquier castigo que rebaje el valor de libros al valor neto realizable. También proporciona guías en las fórmulas de costo que son usadas para asignar costos a las existencias.

Los repuestos “consumibles” pueden, por ello, llevarse como existencias y reconocerse en el balance general como tal. Sin embargo, de acuerdo con la NIC N°16, otros repuestos (repuestos importantes, equipos en espera usarse durante más de un periodo, repuestos y equipos de servicios usados solo en conexión con un ítem de activo fijo) se reconocen en activo fijo.

Por lo tanto, se considera que los repuestos deben seguir siendo tratado como existencia, ya que según la NIC N° 2, que trata los Fundamentos Teóricos o Prácticos de Existencias, dice que las existencias son activos cuando se trata de materias primas, materiales o suministros a ser consumidos.

Es por este motivo que los repuestos en los que incurre la empresa podrán continuar ser tratados como existencias. Además, de reconocer la utilidad o pérdida de dichos repuestos en el periodo en que se incurre.

4.1.3. Costos posteriores

En el caso del mantenimiento de los aviones, que se realiza para que operen en forma normal, la empresa incurre en costos de mantención mayor, específicamente de los motores, ya que dada las características de la revisión técnica (overhaul) de los aviones, la contabilización que se realiza es según una de las alternativas señaladas en el Boletín Técnico N° 33, el cual indica que, si la vida útil asignada al componente es el periodo máximo de utilización, lo que para esto se requiere efectuar una o más mantenciones mayores, el costo de dichas mantenciones deben provisionarse linealmente en cada ejercicio con cargo a resultados, para que de esta forma a la fecha en que se efectúe cada mantención se cuente con una provisión adecuada que cubra dicho costo.

Por ejemplo, si al motor de un avión de Aerovías DAP S.A. a las 20.000 horas de uso se le debe realizar una mantención mayor, es en ese momento que se empieza a provisionar dicha mantención hasta que se consuman las 20.000 horas, de tal forma de que se vaya reflejando todos los meses el gasto, su contabilización debe ser de la siguiente manera:

_____ / _____	
Mantención Mayor (Gasto)	Provisión Mantención Mayor (Pasivo)

Posteriormente, cuando se hayan consumido las 20.000 horas se debe reversar el pasivo, contra la forma de pago y se contabiliza:

	/	
Provisión Mantenición Mayor		Banco

Según NIIF las provisiones por mantenciones mayores no son permitidas. Solo después que se efectúe la mantención mayor se pueden capitalizar sus gastos y posteriormente depreciarlos en el periodo restante hasta la próxima mantención mayor.

Por lo tanto, los motores son reconocidos como activo fijo y requieren de un mantenimiento mayor en intervalos regulares de tiempo, ya que tras determinadas horas de vuelo necesitan mantenimientos mayores para su funcionamiento normal.

Sin embargo, no se debe provisionar dichas mantenciones, solo se podrá atribuir a gastos y realizar su depreciación correspondiente una vez que se haya efectuado la mantención mayor.

En base a lo anterior, se puede decir que la empresa en estudio, lo primero que debería realizar es reversar todas las provisiones por mantenciones que se tengan a la fecha para el primer año de aplicación de la nueva normativa, ya que dicha cuenta debe quedar en valor cero.

Posteriormente, al momento de realizar la mantención mayor se activa dicha mantención, es decir, se cancela la mantención mayor del motor de la siguiente manera:

$$\frac{\text{Motor}}{\text{Banco}}$$

La diferencia con la normativa PCGA es el tratamiento que se le da al gasto de dicha mantención, ya que una vez activada la mantención mayor a medida que se vayan consumiendo las horas, se va contabilizando mensualmente a resultado como depreciación.

En resumen, en vez de generar un pasivo como Provisión Mantención Mayor, lo que se debe realizar es activar la mantención mayor como Motor y posteriormente al ir consumiendo las horas se reconoce el gasto, que será la depreciación por las horas de uso.

4.1.4. Valorización posterior al reconocimiento

Actualmente se valoriza el activo fijo al costo de adquisición corregido monetariamente menos las depreciaciones acumuladas y deterioros realizados. En forma extraordinaria, y solo para empresas reguladas por la S.V.S., se permitió la revalorización de los activos en ciertos periodos por efecto de disposiciones legales (retasación técnica del activo fijo).

Según lo que plantea la NIC N° 16, existen dos métodos de valorización, los cuales son:

a) Modelo de Costo cuya valorización es Costo de adquisición menos depreciación acumulada y pérdidas acumuladas por deterioro;

b) Valor justo que se define como el monto por el cual podría ser intercambiado un activo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Su valorización es la siguiente:

Valor justo menos depreciación acumulada y pérdidas acumuladas por deterioro (Modelo del Valor justo o Revalorización). Bajo este método los incrementos de valor son registrados contra patrimonio; salvo la recuperación de casos donde la sociedad había previamente registrado castigos (los cuales se reconocen en resultados del ejercicio hasta el monto de los castigos acumulados). Cualquier disminución se refleja en resultados; salvo que existan efectos opuestos registrados anteriormente, en cuyo caso hay que compensar primero el superávit registrado en patrimonio antes de registrar un castigo en resultados.

Si no existe evidencia de mercado para determinar el valor justo, debido a la especialización de los activos, la entidad podría tener que estimar el valor justo a través de métodos que tengan en cuenta los rendimientos del mismo o su costo de reposición una vez practicada la depreciación correspondiente.

El estándar no contempla frecuencias específicas de revalorizaciones. Sin embargo, la entidad tiene que asegurar que el valor libro no sea materialmente diferente al valor justo. La frecuencia depende de los

ítemes revaluados, considerando fluctuaciones en el valor justo con el tiempo. Tales revalorizaciones frecuentes no son necesarias para elementos del activo fijo con variaciones no significativas.

4.1.5. Contabilización de la Revalorización

Lo que explica la norma en cuanto a la contabilización de la revalorización es lo siguiente:

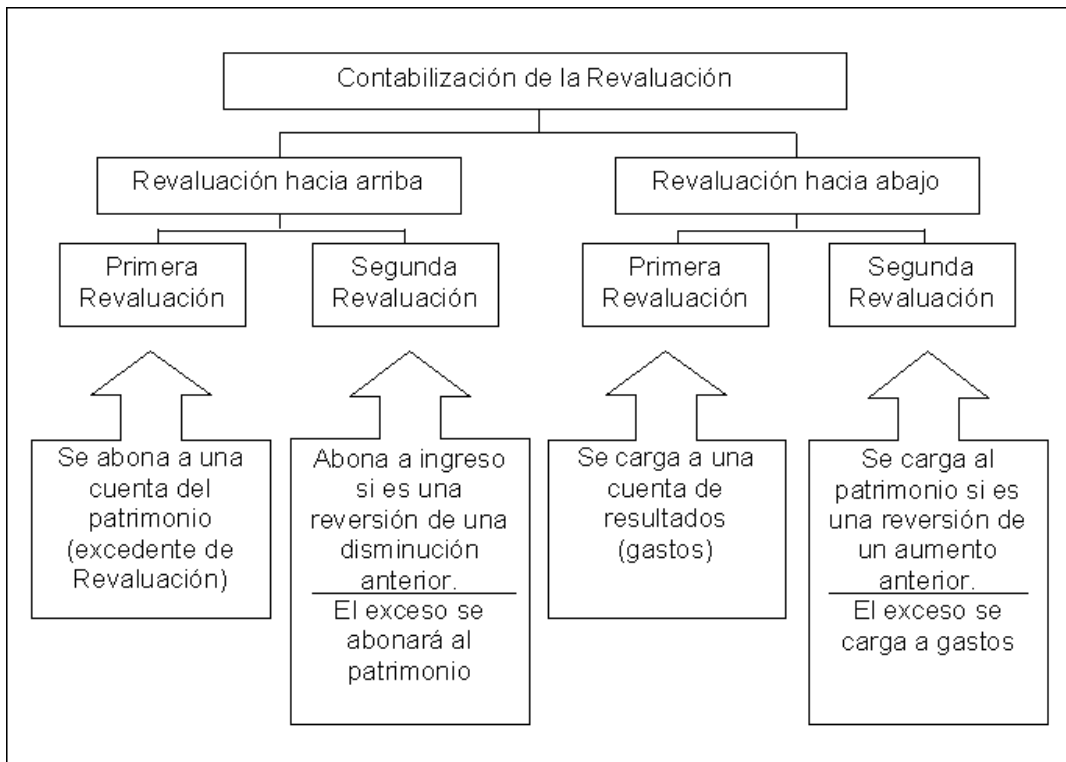
- a) Revaluación hacia arriba: tratamiento contable del mayor valor resultante de una revaluación

Cuando se incrementa el valor de libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal aumento se reconocerá en otros resultados integrales y en una cuenta de reserva de revalorización, acumuladas en el patrimonio. No obstante, el incremento se reconocerá en utilidad o pérdida del período en la medida que represente una disminución por reverso de revalorización del mismo activo, que fue reconocida previamente en utilidad o pérdida.

- b) Tratamiento contable del menor valor resultante de una revaluación

Cuando se reduzca el valor de libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal disminución se reconocerá en utilidad o pérdida. No obstante, la disminución se reconocerá en otros resultados integrales al alcance de cualquier saldo acreedor existente en la reserva de revalorización en relación a ese activo.

La disminución reconocida en otros resultados integrales, disminuye el monto acumulado en patrimonio bajo la cuenta reserva de revalorización.



Fuente: *IFRS – NIIF Activo Inmovilizado. Manual para Contadores y Ejecutivos. Tomo V.* Marcelo Valenzuela Acevedo (pag. 35).

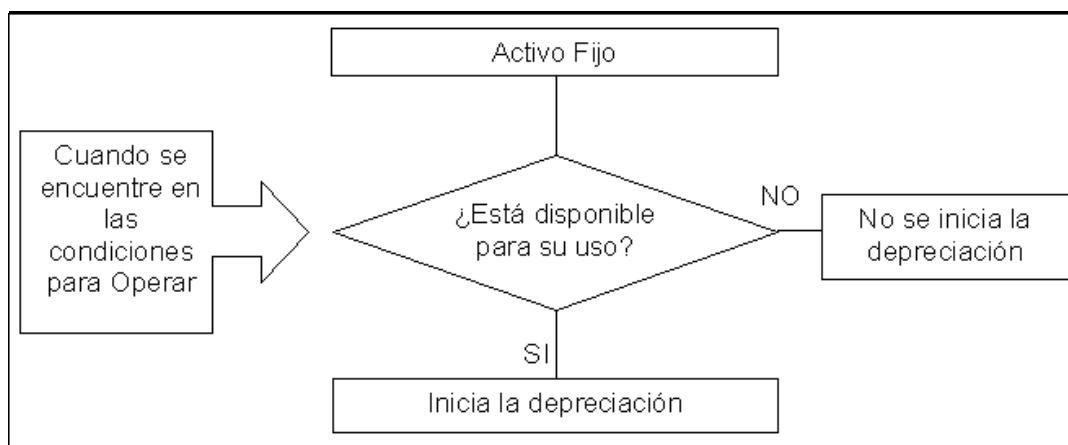
4.1.6. Depreciación

En la actualidad, el tratamiento contable sobre la depreciación se realiza sobre la base de método lineal, considerando la vida útil económica estimada de los bienes, incluido los aviones, los cuales a diferencia de otras aerolíneas de gran escala, no se deprecia sobre la base de las horas de vuelos. En el caso de los motores su depreciación se realiza sobre la base de horas de vuelos.

Lo que plantea la Norma, es que se depreciará de forma separada cada parte de una partida de activo fijo que tenga un costo significativo con relación al costo total de la partida.

4.1.6.1. Inicio y Métodos de la Depreciación de un activo

La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la Administración.



Fuente: *IFRS – NIIF Activo Inmovilizado. Manual para Contadores y Ejecutivos. Tomo V.* Marcelo Valenzuela Acevedo (pag. 38).

En la actualidad la empresa en estudio utiliza los dos métodos de depreciación que existen, los cuales se encuentran estipulados en el Boletín Técnico N° 33, para los motores del avión utiliza el método de depreciación según las horas de vuelos, esto se realiza mensualmente.

Lo que plantea la NIC N° 16 es que pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el monto a depreciar de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil, estos son:

- a) El método lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie.
- b) El método de depreciación decreciente dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil.

c) El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada.

4.1.6.2. Aplicación de la Valorización según NIC N° 16 a Aerovías DAP S.A.

Debido a que no se tiene acceso a información sobre los estados financieros de Aerovías DAP S.A., para analizar el método de valorización de los activos fijos se planteará una metodología para el tratamiento y contabilización de los activos fijos en su totalidad.

Para empezar a aplicar la norma se clasificará cada uno de los activos fijos en dos grupos que serán los No Aéreos y los Aéreos.

No Aéreos	Aéreos
Terrenos	Aviones
Construcciones	Activos en leasing aviones
Vehículos	
Equipos Computacionales	
Otros equipos	
Muebles	

Para los bienes No Aéreos como los vehículos, equipos computacionales, otros equipos y muebles se valorizarán al modelo de costo, debido a que son activos fijos que no necesitan proyecciones o valoraciones de expertos, además que cualitativamente es menos relevante, porque son activos que no corresponden al giro de la empresa. Por otra parte, son activos fijos con valores no acordes con la situación patrimonial.

En el caso de terrenos e inmuebles, que también forman parte de los bienes No Aéreos de la empresa en estudio, el valor justo es usualmente

basado en evidencia del mercado (determinado, por ejemplo, por un tasador profesional). Sin embargo, para la empresa el valor que puedan tener esos terrenos e inmuebles no es tan significativo como lo pueden ser los aviones en sí, principalmente por los componentes que poseen.

La norma indica que para determinar la vida útil del activo fijo se debe considerar diferentes factores, sin embargo, el más importante tiene relación con la utilidad que se espera que preste el activo fijo a la entidad. Esto implica que la estimación de la vida útil de un activo, es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

En el caso de los activos sin uso o dejados de operar deben seguir depreciándose, a menos que se encuentren depreciados por completo.

Para los bienes Aéreos, se encuentra el principal activo fijo como son los aviones, para su tratamiento contable se hará un ejemplo con datos que no serán reales, ya que no se cuenta con la información disponible, sin embargo el objetivo es mostrar el cambio de PCGA a NIIF y también lo que se debe realizar a partir del segundo año en que el activo se encuentre valorizado con la nueva normativa.

Suponiendo que Aerovías DAP S.A. tiene un avión con los siguientes datos:

<u>Datos PCGA al 31.12.2009</u>				
Valor Bruto	Dep. Acum.	Valor Neto	Vida Útil Total	Valor Residual
\$ 1.000.000	\$ 300.000	\$ 700.000	20	0%

<u>Datos NIIF al 31.12.2009</u>			
Valor Justo	Valor Residual	Vida Útil Total	Vida Útil Consumida
\$ 1.500.000	1%	20	4

En base a los datos anteriores se debe efectuar la revalorización que corresponde a la conversión de PCGA a NIIF, en el cual al Valor Justo se le debe restar el Valor Neto PCGA del correspondiente Activo Fijo, lo que da como resultado el ajuste de patrimonio.

<u>Ajuste a Patrimonio al 31.12.2009</u>			
Valor NIIF	- Valor PCGA	=	Ajuste a Patrimonio
\$ 1.500.000	- \$ 700.000	=	\$ 800.000

El ajuste de patrimonio calculado incrementa el valor del activo, por lo que se carga a la cuenta "Aviones" y se abona a la cuenta de patrimonio "Reserva Revalorización Activo Fijo".

<u>Contabilización al 31.12.2009</u>			
Aviones	/		\$ 800.000
		Reserva Revalorización	\$ 800.000
		Activo Fijo	

Posteriormente el saldo de la cuenta "Reserva Revalorización Activo Fijo", se debe ir amortizando mensualmente a partir del año siguiente, sin

embargo para los efectos de este ejercicio se harán todos los cálculos anualmente. Para llegar al monto de la amortización se debe realizar lo siguiente:

<u>Cálculo Depreciación Acumulada al 31.12.2009</u>			
Dep. Acum. NIIF	=	$\frac{\text{Valor Justo} - \text{Valor Residual}}{\text{Vida Útil Total}}$	* Vida Útil Consumida
Dep. Acum. NIIF	=	$\frac{\$ 1.500.000 - \$ 15.000}{20}$	* 4
Dep. Acum. NIIF	=		\$ 297.000

<u>Cálculo Depreciación del Ejercicio del 01.01.2010 al 31.12.2010</u>			
Dep. PCGA	=	$\frac{\text{Valor Bruto} - \text{Dep. Acum.}}{\text{Vida Útil Restante}}$	
Dep. PCGA	=	$\frac{\$ 1.000.000 - \$ 300.000}{16}$	
Dep. PCGA	=		\$ 43.750
Dep NIIF	=	$\frac{\text{Valor Justo} - \text{Valor Residual} - \text{Dep. Acum.}}{\text{Vida Útil Restante}}$	
Dep NIIF	=	$\frac{\$ 1.500.000 - \$ 15.000 - \$ 297.000}{16}$	
Dep NIIF	=		\$ 74.250

Una vez calculadas las depreciaciones según PCGA y NIIF respectivamente, éstas deben ser restadas dando como resultado el monto a amortizar.

<u>Amortización Revalorización Activo Fijo</u>			
<u>del 31.01.2010 al 31.12.2010</u>			
Amortización	=	Dep. NIIF	- Dep. PCGA
Amortización	=	\$ 74.250	- \$ 43.750
Amortización	=	\$ 30.500	

Ésta amortización se refleja en la cuenta de resultado “Amortización Reserva Revalorización Activo Fijo”, rebajando de esta manera la Revalorización del Activo Fijo.

<u>Contabilización</u>	
Reserva Revalorización Activo Fijo	\$ 30.500
Amortización Reserva Revalorización Activo Fijo	\$ 30.500

Por lo tanto para el primer año la cuenta reflejará lo siguiente:

Reserva Revalorización Activo Fijo	
al 31.12.2010	
\$ 30.500	\$ 800.000

Suponiendo que la frecuencia de las revalorizaciones es anual, se deben buscar nuevamente los datos del mercado y realizar cálculos semejantes a los anteriores, con la diferencia que para éste año todos los datos corresponden a NIIF.

<u>Datos NIIF al 31.12.2010</u>			
Valor Justo	Valor Residual	Vida Útil Total	Vida Útil Consumida
\$ 2.000.000	1%	20	5

<u>Datos NIIF al 31.12.2011</u>					
Valor Justo	Valor Residual	Vida Útil Total	Vida Útil Consumida	Dep. Acum. NIIF al 31.10.2011	Dep. Ejerc. NIIF al 31.10.2011
\$ 2.000.000	1%	20	5	\$ 371.250	\$ 107.250

<u>Contabilización Revalorización al 31.12.2010</u>	
Aviones	\$ 500.000
Reserva Revalorización Activo Fijo	\$ 500.000

<u>Amortización Revalorización Activo Fijo del 31.01.2011 al 31.12.2011</u>			
Amortización	=	Dep. 31.12.2011	- Dep. 31.12.2010
Amortización	=	\$ 107.250	- \$ 74.250
Amortización	=	\$ 33.000	

<u>Contabilización Amortización Revalorización</u>	
<u>al 31.12.2011</u>	
Reserva Revalorización	\$ 33.000
Activo Fijo	
Amortización Reserva	\$ 33.000
Revalorización Activo Fijo	

Reserva Revalorización Activo Fijo			
al 31.12.2011			
2010	\$ 30.500	\$ 800.000	2009
2011	\$ 30.500	\$ 500.000	2010
2011	\$ 33.000		

Además Aerovías DAP S.A. posee ciertos aviones que se encuentran depreciados totalmente al Costo de Reposición, sin embargo dichos activos aún están en funcionamiento, por lo que la empresa debería utilizar el método de valorización más conveniente para sus activos fijos como lo es el Modelo de Valor Justo o Revalorización.

En base a lo anterior, existe un aumento del activo fijo y contablemente el activo está totalmente depreciado, por lo que se deberá contabilizar una revaluación del activo fijo.

A lo anterior se suma que la norma indica que se depreciará de forma separada cada parte de una partida de un activo fijo que tenga un costo significativo con relación al costo total de la partida. Por lo tanto su valorización y tratamiento contable será distinto para cada componente de un activo fijo.

Las partes significativas de activo fijo para Aerovías DAP S.A., en el caso de los aviones, se separa la estructura de los motores, por lo tanto, su depreciación se debe realizar separadamente. Se debe considerar, que los repuestos como se dijo en un principio tendrán un tratamiento contable como existencias y no como activo fijo, ya que no tienen una significancia importante en relación a los otros componentes del avión.

En el caso de la empresa en estudio, el componente más importante del avión son los motores, ya que tienen un costo significativo a comparación del costo total de la estructura en sí, por lo tanto tiene una vida útil diferente, que se basa en las horas de vuelo.

Por otro lado, la estructura del avión y otros activos fijos se deprecian según Método Directo o Línea Recta, esto se realiza anualmente. En este caso, existen aviones que están depreciados totalmente y que según la norma deberán ser revalorizados para seguir depreciándolos.

Según lo anterior, se podrá seguir depreciando en base al método de horas de vuelo para los motores del avión y el método lineal para la estructura del avión y otros activos fijos, ya que ambos reflejan el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Ambos métodos se aplicarán uniformemente en todos los períodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

A continuación se presenta un ejercicio que tiene como objetivo exponer al igual que los ejemplos anteriores el cambio de PCGA a NIIF pero en base a los componentes del activo fijo.

Los datos de PCGA está compuesto por el valor total del avión, sin embargo existe un cambio en su depreciación, ya que actualmente está dividida en un 60% lineal para el estructura y un 40% en horas para el motor.

Datos PCGA al 31.12.2009					
Valor Bruto	Dep. Acum.	Vida Útil Total	Vida Útil Rest.	Hrs. Totales	Hrs. Consumidas
\$ 1.000.000	\$ 300.000	20	16	10.000	1.000
	% Dep.		Valor Bruto	Dep. Acum.	
	60%	Líneal	\$ 600.000	\$ 180.000	
	40%	Horas	\$ 400.000	\$ 120.000	

Dep. PCGA			
Dep. Lineal	=	$\frac{\text{Valor Bruto} - \text{Dep. Acum.}}{\text{Vida Útil Restante}}$	
Dep. Lineal	=	$\frac{\$ 600.000 - \$ 180.000}{16}$	
Dep. Lineal	=	\$ 26.250	
Dep. Horas	=	$\frac{\text{Valor Bruto} - \text{Dep. Acum.}}{\text{Hrs. Totales}} * \text{Hrs. Consumidas}$	
Dep. Horas	=	$\frac{\$ 400.000 - \$ 120.000}{10.000} * 1.000$	
Dep. Horas	=	\$ 28.000	

Desde los datos PCGA a los datos NIIF se presentan los componentes más importantes de un activo fijo, siendo en este caso la estructura y el motor, los cuales cada uno tiene su valor justo. En cuanto a la depreciación no hay mucha diferencia con los datos PCGA, ya que se continúa utilizando los métodos de depreciación lineal y por horas.

<u>Datos NIIF al 31.12.2009</u>				
	Valor Justo	Valor Residual	Vida Útil / Hrs. Total	Vida Útil / Hrs. Consumida
Estructura	\$ 900.000	1%	20	4
Motor	\$ 600.000	1%	10.000	1.500
	<u>\$ 1.500.000</u>			

<u>Cálculo Depreciación Acumulada Estructura al 31.12.2009</u>				
Dep. Acum. NIIF	=	$\frac{\text{Valor Justo} - \text{Valor Residual}}{\text{Vida Útil Total}}$	*	Vida Útil Consumida
Dep. Acum. NIIF	=	$\frac{\$ 900.000 - \$ 9.000}{20}$	*	4
Dep. Acum. NIIF	=	\$ 178.200		
<u>Cálculo Depreciación del Ejercicio Estructura del 01.01.2010 al 31.12.2010</u>				
Dep NIIF	=	$\frac{\text{Valor Justo} - \text{Valor Residual} - \text{Dep. Acum.}}{\text{Vida Útil Restante}}$		
Dep NIIF	=	$\frac{\$ 900.000 - \$ 9.000 - \$ 178.200}{16}$		
Dep NIIF	=	\$ 44.550		

Cálculo Depreciación Acumulada Motor al 31.12.2009

$$\text{Dep. Acum. NIIF} = \frac{\text{Valor Justo} - \text{Valor Residual}}{\text{Hrs. Totales}} * \text{Hrs. Consumidas}$$

$$\text{Dep. Acum. NIIF} = \frac{\$ 600.000 - \$ 6.000}{10.000} * 1.500$$

$$\text{Dep. Acum. NIIF} = \mathbf{\$ 89.100}$$

Cálculo Depreciación del Ejercicio Motor del 01.01.2010 al 31.12.2010

$$\text{Dep NIIF} = \frac{\text{Valor Justo} - \text{Valor Residual} - \text{Dep. Acum.}}{\text{Hrs. Restantes}} * \text{Hrs. Consumidas}$$

$$\text{Dep NIIF} = \frac{\$ 600.000 - \$ 6.000 - \$ 89.100}{9000} * 1.000$$

$$\text{Dep NIIF} = \mathbf{\$ 56.100}$$

Se amortizará de forma independiente cada parte de un activo fijo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento, es decir, se amortizará por separado la estructura y el motor del avión.

Amortización Revalorización Activo Fijo del 31.01.2010 al 31.12.2010

$$\text{Amortización} = \text{Dep. NIIF} - \text{Dep. PCGA}$$

$$\text{Amortización} = \$ 100.650 - \$ 54.250$$

$$\text{Amortización} = \mathbf{\$ 46.400}$$

$$\text{Amort. Estructura} = \mathbf{\$ 27.840}$$

$$\text{Amort. Motor} = \mathbf{\$ 18.560}$$

Por lo tanto los tratamientos contables de la estructura y del motor van a una misma cuenta de Reserva Revalorización, especificando cada componente para su amortización.

<u>Contabilización</u>	
Res. Rev. Act. Fijo (Estructura) / _____	\$ 27.840
Res. Rev. Act. Fijo (Motor)	\$ 18.560
Amortización Reserva	\$ 46.400
Revalorización Activo Fijo	

Reserva Revalorización Activo Fijo al 31.12.2010	
\$ 27.840	\$ 800.000
\$ 18.560	

3.2. Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

Según lo que plantea la Norma N° 37 sobre Provisiones, define una provisión como un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Las provisiones corresponderán a saldos acreedores que cubren obligaciones presentes a la fecha del balance surgidas como consecuencia de sucesos pasados de los que pueden derivarse obligaciones explícitas o implícitas concretas en cuanto a su naturaleza y estimables en cuanto a su importe.

Los estados financieros de Aerovías DAP S.A. recogerán todas las provisiones significativas con respecto a las cuales se estima que la probabilidad de que se tenga que pagar la obligación es mayor que probable.

3.2.1. Diferencias entre provisiones y otros pasivos

Las provisiones se distinguen de otros pasivos tales como proveedores, facturas pendientes de recibir por el suministro de bienes o la recepción de servicios que no han sido facturados o acordados formalmente con el proveedor o remuneraciones pendientes de pago, por las existencias de incertidumbre acerca del vencimiento o del valor de los desembolsos futuros necesarios para su cancelación.

Si bien a veces es necesario hacer estimaciones en relación con el valor o la fecha de vencimiento de aquellas partidas, la incertidumbre asociada con ellas, por lo general, es menor que en el caso de las provisiones.

Naturaleza de la obligación	Provisión	Otros pasivos	Comentarios
Garantías por bienes o servicios vendidos	•		
Devoluciones por bienes vendidos	•		
Descuentos por planes de fidelización, tales como programas de usuario habitual	•		
Pagos por daños relacionados con casos legales que sean probables	•		
Pagos por el estado ruinoso de los bienes a la terminación de un contrato de arrendamiento operativo	•		
Pago por intereses		•	Devengo. El servicio se ha recibido y el calendario e importe del pago son conocidos
Paga de vacaciones devengada por los empleos		•	Las ausencias retribuidas a corto plazo se reconocen según NIC 19
Arriendos de inmuebles		•	Devengo. El servicio se ha recibido y el calendario e importe del pago son conocidos
Dividendo ordinario declarado antes del cierre de ejercicio		•	Se reconoce como pasivo financiero a corto plazo

Fuente: NIIF – NIC 2006 - 2007. PricewaterhouseCoopers. Ediciones Francis Lefebvre. (pag. 461).

3.2.2. Activos y pasivos contingentes

La NIC N° 37 define un pasivo contingente como:

a) Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia debe ser confirmada sólo por la ocurrencia, o no, de unos o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente controlados por la entidad; o

b) Una obligación presente, surgida como consecuencia de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:

- No es probable que vaya a dar lugar a la salida de recursos que incorporen beneficios económicos para satisfacerla; o
- El valor de la obligación no puede valorarse con suficiente fiabilidad.

Asimismo, define un activo contingente como aquel activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada solo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de unos o más sucesos futuros inciertos que escapan al control de la entidad.

3.2.3. Diferencia entre provisiones y pasivos contingentes.

En términos generales, todas las provisiones son de carácter contingente, dado que existen incertidumbre sobre el momento de su vencimiento o valor. Sin embargo, el IASB aplica el término contingente a aquellos pasivos (o activos en su caso) cuya existencia quedará confirmada solamente por la ocurrencia, o no ocurrencia, de unos o más sucesos futuros inciertos que no son controlados enteramente por la entidad.

Los pasivos contingentes no se reconocen en los estados financieros porque representan:

- a) Obligaciones posible; u
- b) Obligaciones presentes que no cumplan los criterios para su reconocimiento porque:
 - No es probable que para su cancelación se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o
 - No puede estimarse con suficiente fiabilidad el valor de la obligación.

Por el contrario, las provisiones se registraran como pasivos siempre que su valor pueda estimarse con suficiente fiabilidad.

3.2.3.1. Reconocimiento

No deben reconocerse en el balance ni los pasivos ni los activos de carácter contingente.

Los activos y pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada y, por lo tanto, con el fin de asegurar que si evolución se refleje adecuadamente en los estados financieros, deben ser objeto de reconsideración continuamente.

3.2.3.2. Pasivos contingentes.

En las notas a los estados financieros se incluirá la información necesaria en relación con los pasivos contingentes existentes.

Cuando una entidad responda de forma conjunta y solidaria de una obligación, reconocerá una provisión por la parte de la obligación para la que sea probable una salida de recursos que incorporen beneficios económicos por su parte, salvo que su valor no pueda estimarse con suficiente fiabilidad, y la parte de la deuda que se espera que cubran los demás se considerará

un pasivo contingente del que se informará en las notas a los estados financieros.

Los pasivos contingentes deben reconsiderarse continuamente dado que pueden evolucionar de manera diferente a lo inicialmente esperado. Si en algún momento, para una partida considerada anteriormente como pasivo contingente, la salida de recursos llegase a considerarse probable, debe procederse a reconocer la correspondiente provisión en los estados financieros del ejercicio en que haya tenido lugar el cambio en la probabilidad de ocurrencia, salvo que no pudiese estimarse su valor con suficiente fiabilidad.

3.2.3.3. Activos contingentes.

Normalmente los activos contingentes son consecuencia de sucesos inesperados o no planificados de los que nace la posibilidad de una entrada de recursos.

Cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente dejará de ser contingente, y, por lo tanto, deberá reconocerse.

En el caso de que la entrada de beneficios económicos a la entidad sea probable, como consecuencia de la existencia de activos contingentes, deberá revelarse la nota a los estados financieros la información necesaria, pero no se reconocerá como activo por ser contingente.

Como se mencionó anteriormente, los activos contingentes deben evaluarse continuamente. Si la entrada de beneficios económicos a la entidad llegase a ser prácticamente cierta en algún momento, la entidad procederá a reconocer el correspondiente ingreso y activo en los resultados financieros del ejercicios en que se produjo el cambio.

3.2.4. Estimación fiable del valor de la obligación

La realización de estimaciones es una parte esencial en la preparación de los estados financieros y su existencia no disminuye la fiabilidad de estos. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones que, por tener una naturaleza más incierta que otras partidas del balance, necesitan de estimaciones. Solo en circunstancias excepcionales, la entidad no será capaz de estimar de forma confiable el valor de la obligación, no pudiendo reconocer en éstos casos una provisión en el balance y teniendo que revelar en los estados financieros la información pertinente en relación con el pasivo contingente.

3.2.5. Criterios para el reconocimiento de Provisiones

- a) la entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un hecho pasado;
- b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que impliquen beneficios económicos para liquidar tal obligación; y
- c) puede hacerse una estimación fiable del monto de la obligación.

De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la entidad no reconocerá la provisión.

En cambio en la actualidad Aerovías DAP S.A. algunas veces se provisionan obligaciones futuras en base prudencial, criterio prudencial, cuando no existe obligaciones legales ni constructivas (por ejemplo las provisiones overhaul o mantenciones mayores).

3.2.6. Valoración

El valor por el que se reconocerá la provisión debe ser la mejor estimación posible, en la fecha del balance, del desembolso futuro necesario para cancelar la obligación presente.

Para realizar la mejor estimación de la provisión deben tenerse en cuenta todos los riesgos e incertidumbres que, inevitablemente, rodean la mayoría de los sucesos y circunstancias que concurren en su valoración.

Asimismo, deben reflejarse en su evaluación aquellos sucesos futuros que pueden afectar al valor necesario para cancelar la obligación, siempre que haya suficiente evidencia objetiva de que puedan aparecer efectivamente.

Cuando el efecto financiero del descuento sea importante, el valor de la provisión debe ser el valor actual de los desembolsos que se espera que sean necesarios para cancelar la obligación.

A la hora de estimar el valor de una provisión no deben tenerse en cuenta las ganancias que se espera poder obtener por la enajenación o abandono de activos, incluso aunque la enajenación o abandono en cuestión esté estrechamente ligada al suceso que ha hecho surgir la provisión. Estas ganancias se reconocerán en el momento que se especifique en la NIC/NIIF aplicable al activo en cuestión.

3.2.7. Provisiones de Aerovías DAP S.A.

Las provisiones con las que cuenta Aerovías DAP son las siguientes:

- | | |
|-----------------------------------|----------------------------------|
| a) Provisión Costo de Mercado | e) Provisión Impuesto a la Renta |
| b) Provisión de Valuación | f) Provisión de Vacaciones |
| c) Provisión Deudores Incobrables | g) Provisión de Overhaul |
| d) Provisión de Gastos | |

a) La Provisión Costo de Mercado, es una cuenta propia de la empresa, que se refiere principalmente a los repuestos antiguos, en donde al valor actual pasa a valor de mercado y la diferencia que exista entre un valor y otro se debe provisionar. El asiento para esta provisión es el siguiente:

_____ / _____ Repuestos de Aeronaves	Provisión Costo de Mercado
---	----------------------------

En base a lo anterior, se puede decir que la contrapartida de la Provisión de Costo de Mercado es Repuestos Aeronaves que es una cuenta de gasto.

Como se mencionó al analizar la norma de activo fijo, los repuestos se deben seguir considerando como existencias y se debe reconocer como utilidad o pérdida en el periodo en que se consumen.

Por lo que en primer lugar no debería existir provisión para las existencias que son los repuestos, ya que éstos se van contabilizando en la cuenta de resultado a medida que se consumen.

Por otro lado, no se debería provisionar la diferencia que pueda existir entre el valor actual de un repuesto y el valor de mercado, ya que éste último se va actualizando a medida que se realizan la compra de repuestos, para esto la empresa en estudio podría utilizar uno de los métodos de valorización de existencias que son PEPS o PMP.

b) Según lo que determina el Boletín Técnico N° 60, la Provisión de Valuación puede consistir en información pasada o futura, ya que la realización futura de los beneficios tributarios de diferencias temporarias deducibles o de perdidas tributarias depende de la existencia de suficientes utilidades tributarias en el futuro. En consecuencia, toda la evidencia disponible, tanto positiva como negativa, debe ser considerada para determinar la necesidad de esta provisión de valuación.

Para la empresa en estudio esta provisión se trata de los impuestos diferidos que no se pueden recuperar, es decir, se pierden y se difieren a largo plazo.

c) En la actualidad Aerovías DAP S.A. muchas veces presta sus servicios al crédito. Estas cuentas por cobrar o clientes junto con aumentar sus volúmenes de venta, también tiene asociado el riesgo de incobrabilidad o sea, la deuda puede convertirse en pérdida. Es por este motivo que la empresa utiliza la Provisión de Deudores Incobrables, ya que la empresa no conoce ni el monto ni el deudor que no cancelará, sino que por datos históricos y estadísticos existe un porcentaje de incobrabilidad de las deudas al crédito, luego para tal efecto la empresa realiza la provisión de incobrabilidad.

d) La provisión de gastos tiene relación a los gastos operativos de la empresa (gas, agua, gas, arriendos, etc.). Como se incurre en estos gastos cada mes, y no se pagan en el mismo, se deben provisionar. Esta cuenta al igual que la provisión de deudores incobrables, se determina en base a estimación y las diferencias se llevan a gastos.

e) El impuesto a la renta como cualquier otro hecho económico realizado por la empresa debe ser reconocido y contabilizado, ya que debe pagar impuesto en base a las utilidades tributarias de cada ejercicio anual. Por lo tanto, lo primero que debe realizarse es la provisión del impuesto a la renta, la que consiste en una estimación de impuestos que se deberá pagar.

Al momento de pagar el impuesto, que es en abril del año siguiente, se rebaja la provisión, así como los activos que representen pagos parciales de impuesto. Sin embargo, puede ocurrir que el valor provisionado resulte mayor o menor al impuesto definitivo, razón por la cual se deben realizar los ajustes del caso.

Cuando el impuesto calculado resulta mayor al impuesto provisionado, la diferencia se lleva al gasto. Si el impuesto calculado resulta inferior a la provisión, el exceso de lo provisionado se contabiliza como un ingreso contra la cuenta del pasivo estimado.

f) Las vacaciones a los trabajadores es un beneficio que se encuentra estipulado en el Código del Trabajo, el cual señala que los trabajadores con más de un año de servicio tendrán derecho a un feriado anual no inferior a quince días hábiles, remunerados. A su vez, el mismo cuerpo legal establece que el feriado no podrá compensarse en dinero, salvo en el caso que el empleado deje de pertenecer por cualquier circunstancia a la empresa.

Para calcular la provisión de vacaciones devengadas a favor del personal, las empresas deberán determinar el número de días de vacaciones pendientes por trabajador, y su correspondiente costo.

Las provisiones de valuación, deudores incobrables, gastos, impuesto a la Renta y de vacaciones, se pueden seguir provisionando según la normativa internacional, sin embargo, se debe considerar algunos aspectos, ya que todas éstas deben tener una probabilidad mayor de que pueda suceder, es decir, se reconocerá la provisión por la parte de la obligación para la que sea probable una salida de recursos que incorporen beneficios económicos.

Por otro lado, si no tuviera una probabilidad alta de que suceda se considera como un pasivo contingente que solo se revelará en una nota explicativa a los estados financieros. Estos pasivos contingentes se tienen que ir revisando continuamente, porque se puede dar el caso de que en algún momento se deba tratar como provisión.

Las provisiones deben revisarse en cada fecha del balance y, en su caso, ajustarse para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. Si la salida de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación correspondiente hubiese dejado de ser probable, debe liquidarse o revertirse la provisión.

g) Provisión de Overhaul, como se explicó anteriormente en el análisis de la norma de activo fijo, en la actualidad la empresa en estudio realiza provisiones por las mantenciones mayores que puedan realizarse a sus motores. Sin embargo, para la aplicación de la nueva normativa estas provisiones ya no se deberán realizar, ya que dicha mantención se activará y se llevará a gasto a través de la depreciación del mismo.

Ejemplo 1 Costos de Renovación, en caso de que exista o no obligación legal de hacerla

Aerovías Dap por una política de la empresa realizan sus mantenimientos mayores para los motores en intervalos regulares de tiempo ya que después de determinadas horas de vuelo necesitan mantenimientos mayores, en este caso no hay una obligación presente como consecuencia de un hecho pasado que ha dado origen a la misma, por lo tanto no se reconocerá ninguna provisión porque al cierre del período sobre el cual se informa, no existe ninguna obligación de mantención que sea independiente de las actuaciones futuras de la empresa, ya que incluso la intención de incurrir en el desembolso de mantenimiento depende que la entidad se decida por continuar explotando el antiguo o hacer la mantención.

En lugar de reconocer una provisión, la depreciación del motor tendrá en cuenta su ritmo de consumo, esto es, el costo será distribuido tras determinadas horas de vuelo. Por lo tanto los costos del mantenimiento serán activados y el consumo correspondiente a cada nueva mantención será mostrado como un gasto por depreciación a lo largo de determinadas hora de vuelo. Por tanto, ni siquiera cuando existe obligación legal de hacer la mantención nace un pasivo, puesto que la obligación en cuestión no es independiente de las actuaciones futuras de la entidad.

3.3. Corrección Monetaria

3.3.7. Corrección Monetaria Tributaria

En un principio el resultado obtenido por un negocio o empresa en su gestión, se determinaba comparando los valores históricos del patrimonio Inicial y Final, sin considerar los efectos que la inflación producía en ellos. En otras palabras, se comparaba un patrimonio inicial expresado en moneda de valor adquisitivo a la fecha de inicio del período con un patrimonio final expresado en moneda de valor adquisitivo a la fecha de cierre del ejercicio. Es decir, no se consideraba el efecto de la inflación, llegándose al extremo de comparar valores que no guardaban ninguna relación o igualdad entre sí, lo que naturalmente inducía a demostrar utilidades ficticias desde el punto de vista económico.

Fue así entonces necesario buscar dentro del ámbito contable tributario, un mecanismo que permitiera expresar los patrimonios inicial y final, considerando un elemento corrector de los efectos inflacionarios, de modo que ellos reflejen su situación en valores ajustados a la realidad, y a su vez, posibilitar al Fisco recaudar sus impuestos en moneda de valor equivalente a la moneda en que se obtienen las utilidades, dándole al concepto renta que utiliza la ley del ramo un sentido real y una aplicación efectiva.

De estas consideraciones, nació en el año 1975 el sistema denominado corrección monetaria que se establece actualmente en el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el cual indica que “Los contribuyentes de 1ª Categoría que declaren sus rentas conforme a las normas contenidas en el art. 20, demostradas mediante un Balance General, deberán reajustar anualmente su capital propio y los valores o partidas del

activo y del pasivo exigible. En resumen, se puede afirmar, que dicha normativa es un mecanismo integral y permanente, que tiene por objeto corregir o depurar los estados financieros de los efectos o distorsiones que la inflación produce en ellos, mediante el ajuste anual de las partidas del activo y del pasivo a su valor o expresión real a la fecha del balance, permitiendo con ello establecer un resultado real de la gestión económica de la empresa, representado o comprobado por el incremento efectivo del capital invertido.

Considerando que la C.M. es un ajuste contable, debe por tanto atender Normas Financieras, sin embargo, no siempre estas Normas atienden las disposiciones Tributarias, es por ello que actualmente fuera del Sistema Contable se debe determinar el resultado por C.M. Tributaria, de tal forma de ajustar la R.L.I. por el diferencial de resultado entre la C.M. Financiera y la Tributaria.

Según el Oficio N° 293 de 2006, la opinión del Servicio de Impuestos Internos sobre IFRS es la siguiente: “Nuevas normas...no modifican ni afectan ninguna norma tributaria...el referido documento trata de una materia estrictamente financiera, por lo que los contribuyentes deberán continuar efectuando los ajustes necesarios al resultado contable para determinar las bases tributarias”.

3.3.8. Corrección Monetaria Financiera

Es un ajuste contable, cuyo objetivo es subsanar la distorsión que produce la inflación en la información contable, al estar expresada en dinero. Además se puede decir que la Corrección Monetaria es un indicador de cuan eficiente ha sido la gestión de la empresa en el manejo del dinero, es decir, permite verificar si la estructura de activos y pasivos mantenidas es

adecuada para controlar las fluctuaciones que podría experimentar la moneda local.

Es por este motivo que las partidas que están sujetas a C.M., se deben dividir o clasificar los Activos y Pasivos en Rubros Monetarios y Rubros No Monetarios.

El Rubro Monetario está compuesto por aquellas cuentas que son representativas de dinero o sumas fijas por cobrar o por pagar en pesos. Ejemplo: Caja, Banco, Clientes, Documentos por Cobrar no reajustables, Proveedores, etc.

El Rubro No Monetario está compuesto por aquellas cuentas que no son representativas de dinero o sumas fijas por cobrar o por pagar en pesos. Ejemplo: Mercaderías, Activo Fijo, Cuentas por Cobrar en Moneda Extranjera, Cuentas por Pagar en Moneda Extranjera, Patrimonio, etc. Éstas se corrigen por un índice general de precios, que para el caso chileno es el Índice de Precios al Consumidor (IPC).

Considerando que la inflación sólo afecta a las partidas representativas del Rubro no Monetario y que sólo ellas se corrigen del efecto distorsionador que provoca la inflación en la información contable, el saldo de la cuenta C. M. refleja el resultado neto derivado del mantenimiento de Activos o Pasivos Monetarios.

3.3.9. La Corrección Monetaria para Aerovías DAP S.A.

Según lo que plantea la NIC 29 sobre Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias, en una economía hiperinflacionaria, no es útil presentar los resultados y la situación financiera en la moneda local sin reexpresarlos previamente, los estados financieros sólo son útiles si se

expresan en términos de unidades de valoración corriente en la fecha del balance. En estas economías, la unidad monetaria pierde poder adquisitivo a tal ritmo que la comparación de los valores de las transacciones u otros sucesos ocurridos en diferentes momentos del tiempo, incluso dentro del mismo ejercicio resulta confuso.

En la actualidad en Aerovías Dap S.A. los principios contables requieren que los estados financieros sean ajustados para reflejar el efecto de la pérdida en el poder adquisitivo del peso chileno en la posición financiera y los resultados operacionales de las entidades informantes. El método descrito a continuación está basado en un modelo que requiere el cálculo de la utilidad o pérdida por inflación neta atribuida a los activos y los pasivos monetarios expuestos a variaciones en el poder adquisitivo de la moneda local. Los costos históricos de los activos y pasivos no monetarios, cuentas de patrimonio y cuentas de resultados son corregidas para reflejar las variaciones en el IPC desde la fecha de adquisición hasta el cierre del ejercicio. La ganancia o pérdida en el poder adquisitivo incluido en utilidades o pérdidas netas reflejan los efectos de la inflación en los activos y pasivos monetarios mantenidos por la Compañía.

Para la aplicación de las NIIF no se considera indexación por inflación, en países que no son hiperinflacionarios como Chile. Por lo tanto, las cuentas de resultados y de balance de la empresa en estudio, no se reajustarán por inflación y las variaciones serán nominales. El efecto de corrección monetaria, afecta principalmente a las partidas de activos, depreciación y patrimonio.

3.3.10. Impacto de suprimir la Corrección Monetaria

Como se mencionó anteriormente, Chile debe suprimir la aplicación de corrección monetaria ya que, como es sabido, la inflación en los últimos años no supera el 3% anual y considerando además que, la inflación, es una de las variables macroeconómicas controladas constantemente por el Banco Central a través de la Tasa de Política Monetaria, con el objeto de mantener la estabilidad del país.

Sin embargo, no podemos dejar de reconocer que los créditos, en general, pero especialmente los de largo plazo, están pactados en moneda extranjera o en una unidad monetaria reajutable, como es la unidad de fomento (UF).

En base a lo anterior, es importante determinar como parte de la investigación el impacto que podría causar esta situación a la empresa Aerovías DAP S.A. sobre todo a las partidas no monetarias de su balance. Ya que su principal problema es que al financiarse con deudas en UF e invertir en activos fijos, sus deudas aumentan, pero no el valor de sus activos. Además, mientras el valor de sus activos y pasivos no tendrán variación, el pago de los impuestos continuará afecto a la inflación. Para esto se recurrió a varios estudios sobre la eliminación de la corrección monetaria en nuestro país.

Como se dijo en un principio, no se cuenta con los balances y estados de resultados de la empresa en estudio, por lo tanto, el impacto de manera monetaria no se podrá realizar, sin embargo, se dará a conocer una metodología para determinar de una manera óptima el impacto porcentual que puede tener en los estados financieros de la empresa suprimir la corrección monetaria.

3.3.11. Impacto de eliminar la Corrección Monetaria en una empresa

Existe una metodología para medir el impacto de eliminar la corrección monetaria, la cual consiste en comparar el resultado contable determinado de acuerdo a los PCGA actualmente vigentes en nuestro país, con el resultado obtenido al eliminar el efecto de Corrección Monetaria. Para determinar el resultado de acuerdo a las Normas Internacionales se debe eliminar la corrección monetaria contabilizada incluido el efecto inflacionario de las partidas del Estado de Resultado, manteniendo el ajuste de aquellas partidas expresadas en UF u otra Unidad Reajutable, dado que esto no se verá alterado o modificado con la nueva normativa.

Posteriormente, como en el Estado de Resultados existen partidas asociadas a rubros no monetarios del Balance General cuyos montos son determinados sobre la base contable corregida y, por lo tanto, su actualización no se encuentra registrada como ajuste por inflación (no se expone en la nota de corrección monetaria) aun cuando afecta el resultado del ejercicio, se procede a eliminar el ajuste implícito en las cuentas que cumplen con dicha característica, como son, depreciación del ejercicio, amortización de intangibles y la amortización del menor y mayor valor de la inversión.

Finalmente, el impacto porcentual esta medido como:

$$\left[\frac{\text{Resultado sin corrección monetaria - Resultado según PCGA}}{\text{Resultado según PCGA}} \right] * 100$$

Los resultados pueden ser muy variables, ya que implica que puede tener una menor utilidad y esta situación se explica si la empresa en alguno de los años anteriores haya registrado alguna baja en la utilidad contable. Por otro lado, la empresa, de igual manera, puede tener una mayor utilidad, lo cual puede tener su inicio cuando la empresa haya tenido un resultado de pérdida por inflación de acuerdo a los PCGA y esta condición lo revierte después de suprimir la corrección monetaria contabilizada, manteniendo solo el ajuste de aquellas partidas que fueron pactadas en una moneda estable, considerando para estos efectos la UF como tal. Por lo tanto, lo que hace que la empresa pueda tener un resultado positivo por este concepto, se explica porque la estructura reajutable activa es mayor a la estructura de los pasivos.

Sin embargo, al tener un resultado de pérdida por corrección monetaria, implica que la empresa tiene una estructura deudora monetaria (activo monetario mayor a pasivos monetarios) y al eliminar la corrección monetaria no se reconocerá la pérdida por este concepto.

Lo anterior, es un efecto claro, que trae el ajuste de corrección monetaria, al no reconocer en el Estado de Resultados la exposición de los rubros monetarios a la variación del poder adquisitivo del dinero.

3.3.12. Aplicación de eliminar la Corrección Monetaria en Aerovías DAP S.A.

Como se mencionó en un principio no se podrá aplicar la Corrección Monetaria en Chile, por lo tanto las empresas deberán eliminarla de sus estados financieros.

Lo primero que deberá realizar la empresa en estudio es determinar las cuentas que en los estados financieros se le aplica la corrección

monetaria para conocer cuáles de ellas fueron pagadas y las no pagadas, ya que son éstas últimas las que se pueden revertir su corrección monetaria.

El ejemplo más claro de las cuentas no pagadas más importantes que dentro del balance se encuentran con corrección monetaria es activo fijo y la depreciación del activo fijo, suponiendo que la corrección monetaria tiene un saldo deudor, es decir, representa un resultado positivo para la empresa, el tratamiento contable para revertir dicha corrección monetaria, tanto para el activo fijo como para su depreciación sería el siguiente:

C.M. Activo Fijo	/	Construcciones
Dep. Acum. Construcciones	/	C.M. Activo Fijo

En cuanto a las cuentas que han sido pagadas y se les ha aplicado corrección monetaria no se podrán revertir, como por ejemplo en el caso de la cuenta Remanente Crédito Fiscal, la cual actualmente tiene una variación mes a mes por efecto de Unidad de Fomento, para que se aplique NIIF se deberá reconocer dicha variación en una cuenta resultados llamada Unidades de Reajuste.

También, se puede dar el caso de que la empresa tenga cuentas por pagar en dólar o en otra moneda extranjera, por lo que dicha variación de igual manera deberá reflejarse en la cuenta Unidades de Reajuste.

CONCLUSIONES

El proceso de armonización contable en Chile, que es la convergencia a la adopción de la normativa internacional, es un proceso difícil que requiere que empresarios y profesionales del área contable y financiera de las empresas se preparen para el cambio.

Al analizar el Proceso de Convergencia se puede decir que Aerovías DAP S.A va a tener un fuerte impacto al aplicar ciertas Normas Internacionales, ya que existirán tratamientos contables distintos para ciertas partidas del Balance General y Estado de Resultado, sin embargo, no se pudo conocer en términos cuantitativos el impacto sobre sus estados financieros, ya que la empresa no facilitó la información pertinente para lograr comprobar dicho impacto.

El primer objetivo específico de este trabajo de titulación se refería a conocer si las personas encargadas de aplicar la nueva normativa entienden los cambios que va a provocar el Plan de Convergencia en la empresa, según lo sucedido en otros países que han experimentado o enfrentado el proceso de convergencia, dan cuenta que es importante que el impacto deba ser previsto y comprendido con anticipación con el objetivo de minimizar el efecto por parte de los usuarios de la información, sin embargo para la empresa en estudio Aerovías DAP S.A., queda mucho por hacer, ya que queda visible en los resultados obtenidos de la encuesta realizada a los profesionales del Departamento de Contabilidad que no tienen ninguna acción considerada en el corto plazo.

Si bien la encuesta estaba dividida entre preguntas teóricas y de aplicación, con el propósito de entender el grado de preparación para responder al reto de adoptar las NIIF, los resultados no fueron muy favorables para la empresa, por lo que es preocupante en todos los aspectos, ya que los encargados de la emisión de información de la empresa no poseen los conocimientos necesarios para aplicar las NIIF.

Para resolver esta situación los caminos son muy variados, en el mercado existen post grados respecto al tema, diplomados y diversos cursos ofrecidos por diferentes universidades y entidades.

Una de las opciones que se le recomienda a la empresa es capacitar a su personal contable de forma interna, ya sea a través de cursos pagados para todos los involucrados en el proceso de convergencia o bien a los líderes del área contable y financiero.

Esto último puede considerarse como un costo para la empresa, sin embargo, en el largo plazo traerá como beneficio en mayor o menor grado, el mejoramiento de la comparabilidad internacional de la información financiera, a la vez facilitará el financiamiento en el exterior y la elaboración de información consolidada, así como también la reducción de las dificultades para acceder a mercados bursátiles.

Si bien es cierto, Aerovías DAP S.A. debe aplicar obligatoriamente NIIF a sus estados financieros en el año 2011, resulta preocupante observar que a fines del año 2009 no se ha realizado ningún análisis de los efectos de adopción de las NIIF.

El siguiente objetivo específico dice relación con revisar y determinar cuáles son las NIIF y/o NIC que provocarán un mayor impacto en Aerovías DAP S.A., según lo que se pudo analizar sobre la empresa en estudio, es que sus principales impactos estarán dados por la valorización contable de los activos fijos, provisiones y corrección monetaria

Relacionado con lo anterior, se encuentra el último objetivo que consiste en analizar los cambios positivos y/o negativos que traerá la nueva normativa en el patrimonio de la sociedad, pero como se dijo en un principio solo se pudo lograr conocer y analizar el impacto de la valorización y tratamiento, ya que cuantitativamente no se pudo lograr obtener resultados reales.

En cuanto, a la NIC N° 16 trae consigo un cambio fundamental en los activos fijos de la empresa en estudio, lo que finalmente tiene un impacto en la valorización, tratamiento y en la comparación de información.

Ahora la empresa deberá llevar un grupo del activo fijo que son los No Aéreos al costo histórico debido a que cualitativamente es menos relevante, porque son activos que no corresponden al giro de la empresa. Por otra parte, son activos fijos con valores no acordes con la situación patrimonial, por lo que no tendrán un impacto importante dentro de los estados financieros.

Por otro lado, en el grupo del activo fijo que corresponde a los Aéreos, se encuentran los aviones, que según lo que plantea la norma deben ser separados por los componentes más relevantes, que este caso serán los motores y estructura, los cuales se deberán valorizar según el método de valor justo, esta situación produce un impacto considerable debido a que existen aviones que tienen actualmente valor cero y otros que están

valorados a su costo histórico, por lo que se puede constatar que en su totalidad experimentarán una variación positiva en su patrimonio.

Además, se deberá depreciar de forma separada cada componente, siendo el más importante los motores, ya que tienen un costo significativo a comparación de la estructura, por lo tanto tienen una vida útil distinta, que se basa en las horas de vuelo, en cambio la estructura se sigue depreciando según el método lineal.

Otro de los componentes son los repuestos, que no se consideró como relevante dentro del avión, por lo que tendrán un tratamiento distinto, ya que serán tratados como existencias y se deberá reconocer la utilidad o pérdida de dichos repuestos en el período en que se incurren.

Otra de las normas que está relacionada en cierto sentido con la de activo fijo es la de NIC N° 37 de Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

La relación que tiene la provisión con el activo fijo, son las provisiones a las mantenciones mayores a los motores, también conocida como overhaul, ya que para la nueva normativa estas provisiones no están permitidas, solo después que se realice la mantención mayor se pueden capitalizar sus gastos y posteriormente depreciarlos en el periodo restante hasta la próxima mantención mayor.

Por lo tanto, la empresa en este sentido debe reversar todas las provisiones por overhaul, para que su valor quede en cero. Al momento de realizar la mantención mayor se debe activar y se envía a gasto a través de la depreciación, por lo tanto tendrá un impacto en el estado de resultado y en el pasivo ya no existirán las provisiones para este tipo de mantenciones.

Las provisiones que deben continuar con su tratamiento contable son las de valuación, deudores incobrables, gastos, impuesto a la Renta y de vacaciones, considerando para el efecto de provisionar tener una probabilidad mayor de que pueda suceder, es decir, se reconocerá la provisión por la parte de la obligación para la que sea probable una salida de recursos que incorporen beneficios económicos.

Por otro lado, si no tuviera una probabilidad alta de que suceda se considera como un pasivo contingente que solo se revelará en una nota explicativa a los estados financieros.

De lo anterior, se puede decir que no tiene efecto dentro de los estados financieros, ya que solo cambia el criterio de provisión, pero no la contabilización.

En relación a la aplicación de la NIIF la corrección monetaria se eliminará de los estados financieros, es decir, no se aplicará inflación, ya que Chile no es un país hiperinflacionario. Por lo tanto, se deberá eliminar la cuenta de corrección monetaria, lo que afectará principalmente a las partidas de activo, depreciación y patrimonio.

Finalmente, se pudo comprobar la hipótesis, ya que la aplicación del Plan de Convergencia en Chile provocará un cambio sustancial en la forma de valorizar los hechos contables que rodean la actividad de Aerovías DAP S.A.

BIBLIOGRAFÍA

- García, M. 2003. *Fundamentos y Normativa de la Contabilidad*. Santiago: Lexis Nexis.
- Hernández, R., C. Fernández, y P. Baptista. 2003. *Metodología de la Investigación*. 4ª. ed. México D.F.: McGraw-Hill.
- Valenzuela, M. 2007. *NIIF vs. PCGA en Chile*. Santiago: RIL Editores.
- Valenzuela, M. 2008. *IFRS – NIIF Activo Inmovilizado. Manual para Contadores y Ejecutivos. Tomo V*. Santiago: EDIMATRI Editores.
- LexisNexis. 2007. *IFRS Handbook 2007 : una guía para la implementación de IFRS en Chile*. Santiago: Lexis Nexis.
- PricewaterhouseCoopers. 2007. *NIIF – NIC 2006 - 2007*. Ediciones Francis Lefebvre.
- Morales, F. 2006. Los avances de la armonización contable internacional en Argentina, Brasil y Chile. *Contabilidad y Auditoría* 173: 132-146
- Morales, F. 2006. Características Históricas en los Sistemas Contables de Argentina, Brasil y Chile previo a la Armonización Internacional. *Contabilidad y Auditoría* 174: 125-146.
- Silva, B, y C. Garrido. 2006. La Convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera. *CAPIC REVIEW Conferencia Académica Permanente de Investigación Contable* 4: 9-19.
- H. Consejo General del Colegio de Contadores de Chile. 1973. *Teoría Básica de la Contabilidad*, Boletín Técnico N° 1. Chile.
- H. Consejo General del Colegio de Contadores de Chile. 1997. *Principios y Normas de Contabilidad*, Boletín Técnico N° 56. Chile.
- H. Consejo General del Colegio de Contadores de Chile. 2008. *Existencias*, Norma Internacional de Contabilidad NIC N° 2. Chile.
- H. Consejo General del Colegio de Contadores de Chile. 2008. *Activo Fijo*, Norma Internacional de Contabilidad NIC N° 16. Chile.
- H. Consejo General del Colegio de Contadores de Chile. 2008. *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*, Norma Internacional de Contabilidad NIC N° 29. Chile.
- H. Consejo General del Colegio de Contadores de Chile. 2008. *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, Norma Internacional de Contabilidad NIC N° 37. Chile.
- Andrade, K., C. Parra. 2006. Análisis de cumplimiento de los principios contables en los profesionales colegiados que ejercen activamente la ciudad de Punta Arenas. Universidad de Magallanes, Chile.
- American Accounting Association. Acerca de la AAA. Disponible en Internet: <http://translate.google.cl/translate?hl=es&sl=en&u=http://aaahq.org/&ei=Rg3xSbz9JYTWIQfs8MnTDA&sa=X&oi=translate&resnum=1&ct=result&prev=/search%3Fq%3DAmerican%2BAccounting%2BAssociation%26hl%3Des%26sa%3Dg> (Accesado en: Marzo 26, 2009).
- Colegio de Contadores de Chile A.G., 2005. Plan de convergencia de los principios contables chilenos hacia las normas internacionales. Disponible en Internet: http://contach.cl/docs/plan_de_convergencia_de_los_principios_contables_chilenos_hacia_la_normativa_internacionales.pdf (Accesado en: Abril 07, 2009).

Deloitte Chile, 2006. Preguntas Frecuentes. Disponible en Internet: <http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,cid%253D122923,00.html> (Accesado en: Abril 13, 2009).

Financial Accounting Standards Board. Datos sobre el FASB. Disponible en Internet: <http://translate.google.cl/translate?hl=es&sl=en&u=http://www.fasb.org/&ei=c1vVSbSEAZmstgf8wanhDw&sa=X&oi=translate&resnum=1&ct=result&prev=/search%3Fq%3Dfasb%26hl%3Des%26sa%3DG> (Accesado en: Marzo 26, 2009).

García, M. y A. Covarsí. La Reforma de la Normativa Contable en España. Disponible en Internet: http://www.santelmo.org/revista/n27/Claustro_Ayuso.pdf (Accesado en: Abril 17, 2009).

Grupo Profesional Sol, Elías y Asociados. Normas Internacionales de Contabilidad. Disponible en Internet: http://solelias.com.sv/normas_internacionales_de_contab.htm (Accesado en: Marzo 26, 2009).

Hispaconta Contabilidad Práctica en España. Reseña del Libro Blanco de la Contabilidad. Disponible en Internet: <http://www.hispaconta.com/DE%20FONDO/white%20book.htm> (Accesado en: Abril 17, 2009).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. ICAC. Disponible en Internet: <http://www.icac.meh.es/seccion.aspx?hid=2> (Accesado en: Abril 17, 2009).

International Accounting Standards Board. Historia. Disponible en Internet: <http://translate.google.com/translate?hl=es&sl=en&u=http://www.iasb.org/&sa=X&oi=translate&resnum=2&ct=result&prev=/search%3Fq%3Diasb%26hl%3Des%26lr%3D%26sa%3DG> (Accesado en: Abril 07, 2009)

KPMG. Presentación. Disponible en Internet: http://www.kpmg.es/reformaContable/reforma_contable.html (Accesado en: Abril 17, 2009).

Olate, C. Historia de la Contabilidad. Escuela de Contadores Auditores de Santiago. Disponible en Internet: http://www.ecas.cl/files/Historia%20de%20la%20Contabilidad%20-%20Sesiones%201,2,3_1.doc (Accesado en: Abril 03, 2009)

Sanz, J. Departamento de Contabilidad y Finanzas, Universidad de Zaragoza. Disponible en Internet: <http://hip2.umag.cl/ipac20/ipac.jsp?session=12N05VX686123.116798&profile=bc&lang=eng&logout=true&startover=true> (Accesado en: Abril 07, 2009)

The American Institute of Certified Public Accountants. Misión AICPA. Disponible en Internet: http://translate.google.com/translate?prev=_t&hl=es&ie=UTF-8&u=http://www.aicpa.org/About%2Bthe%2BAICPA/AICPA%2BMission/&sl=en&tl=es&history_state0= (Accesado en: Marzo 26, 2009).

Wikipedia, The Free Encyclopedia. 2009. Junta de Normas de Auditoría. Disponible en Internet: http://translate.google.cl/translate?hl=es&sl=en&u=http://en.wikipedia.org/wiki/Auditing_Standards_Board&ei=pBzxSZzbEZjXIAe26KG7DA&sa=X&oi=translate&resnum=4&ct=result&prev=/search%3Fq%3DAuditing%2BStandard%2BBoard%26hl%3Des%26sa%3DG (Accesado en: Abril 03, 2009)

Diccionario Real Academia Española. 2001. Vigésima Segunda Edición.

ANEXOS

Cuestionario para Aerovías DAP

- 1) Para el SII este importante cambio normativo contable financiero:
 - a) No afectará, pero si modificara alguna normativa tributaria, con la cual los contribuyentes determinarán la base tributaria con la que dará cumplimiento a sus obligaciones.
 - b) No afectará ni modificará ninguna norma tributaria, por lo que los contribuyentes deberán seguir efectuando los ajustes correspondientes al resultado contable, que resulte de aplicación de los IFRS.
 - c) Modificará alguna normativa para gravar algún impuesto producto de los ajustes y cambio de moneda.

- 2) ¿Cuál es la premisa del Proyecto de Convergencia?
 - a) Adoptar
 - b) Adaptar
 - c) Ninguna de las anteriores

3) Para determinar el Valor Neto Realizable en las Existencias se debe:

- a) Al valor costo de fabricación se le resta costo de embalaje, comisión por venta, y otros gastos de venta.
- b) Al precio de venta se le resta el costo de embalaje, fletes, comisión por venta y otros gastos de venta.
- c) Al valor costo de fabricación se le resta los costos estimados de terminación y costos estimados necesarios para completar la venta.

4) La empresa "X" S.A. posee una maquinaria cuyo desglose del activo al 31/12/2008 era el siguiente:

Desglose de activo	Costo \$	Dep. Acumulada \$
Alfa	3.500	1.450
Beta	2.000	1.380
Gamma	4.000	2.460
	9.500	5.290

En Enero de 2009, la empresa debe reemplazar el componente denominado Beta. Su costo de adquisición ascendió a \$5.000.- Determinar la contabilización correcta:

a)

	Debe	Haber
Depreciación Beta /	\$ 1.380	
Gasto Reemplazo Máq.	\$ 620	
Máquina Beta		\$ 2.000

<u>Máquina Beta Nueva</u>	/	<u>Facturas por Pagar</u>	\$ 5.000	
				\$ 5.000

b)

		Debe	Haber
<u>Depreciación Beta</u>	/	\$ 1.380	
			Máquina Beta \$ 1.380
<u>Máquina Beta Nueva</u>	/	\$ 5.000	
			Facturas por Pagar \$ 5.000

c)

		Debe	Haber
<u>Depreciación Beta</u>	/	\$ 1.380	
			Máquina Beta \$ 1.380
<u>Máquina Beta Nueva</u>	/	\$ 5.000	
Gasto Reemplazo Máq.		\$ 620	
			Facturas por Pagar \$ 5.620

5) Una entidad está construyendo una máquina, la cual se está financiando con préstamos. El valor de la máquina antes de capitalizar los intereses es \$300.000 y el valor recuperable es de \$280.000. La entidad ha incurrido en gastos financieros de \$10.000 en el período. ¿Debe capitalizar dichos costos?

a) No se debe seguir capitalizando dichos costos.

b) Si, debe seguir capitalizando. Sin embargo se debe reconocer un deterioro por \$30.000

c) Sí, se debe seguir capitalizando. Sin embargo, se debe reconocer un deterioro por \$20.000

6) Una empresa de aerolíneas adquiere un avión en \$60.000. Se detallan los siguientes componentes:

- Motores \$18.000.- (vida útil 15.000 horas de vuelo)
- Sistema de aterrizaje \$10.000.- (vida útil 10.000 horas de vuelo)
- Fuselaje y resto de componentes \$32.000.- (vida útil 32.000 horas de vuelo)

El avión comienza a prestar servicios a partir del 01.01.2008

Calcular la depreciación al 31 de diciembre de 2008, si se han realizado 1.900 horas de vuelo.

a)

	Debe	Haber
<u>Depreciación Avión</u> / <u>Depreciación Acumulada Avión</u>	\$ 2.000	
		\$ 2.000

b)

	Debe	Haber
<u>Depreciación Motores</u> / <u>Depreciación Acumulada Motores</u>	\$ 2.280	
		\$ 2.280

<u>Depreciación Sist. de Aterrizaje</u> / <u>Dep. Acum. Sist. de Aterrizaje</u>	\$ 1.900	
		\$ 1.900

<u>Depreciación Fuselaje</u> / <u>Depreciación Acumulada Fuselaje</u>	\$ 1.900	
		\$ 1.900

c)

		Debe	Haber
<u>Depreciación Motores</u> /	<u>Depreciación Acumulada Motores</u>	\$ 7.600	
			\$ 7.600
<u>Depreciación Sist. de Aterrizaje</u> /	<u>Dep. Acum. Sist. de Aterrizaje</u>	\$ 11.400	
			\$ 11.400
<u>Depreciación Fuselaje</u> /	<u>Depreciación Acumulada Fuselaje</u>	\$ 3.563	
			\$ 3.563

7)Cuál de las siguientes alternativas corresponden a un beneficio de aplicar las IFRS:

- a) Riesgo de adoptar conceptos, principios, criterios y técnicas propias de otros ámbitos geográficos y culturales.
- b) Necesidad de información y capacitación permanente de todos los actores involucrados.
- c) Disminución de costos de elaboración de información, en especial si operan a nivel internacional y cotizan en otros mercados.