



Reportes Integrados: La evolución de los Contadores Públicos y Auditores

Humberto A. Borges. Doctor en Contabilidad y Finanzas en la Universidad de Zaragoza, España. Académico FEN-UAH. Director del Diplomado en Gestión Tributaria UAH. Investigador asociado al Centro Interdisciplinar de Políticas Públicas, CiPP.

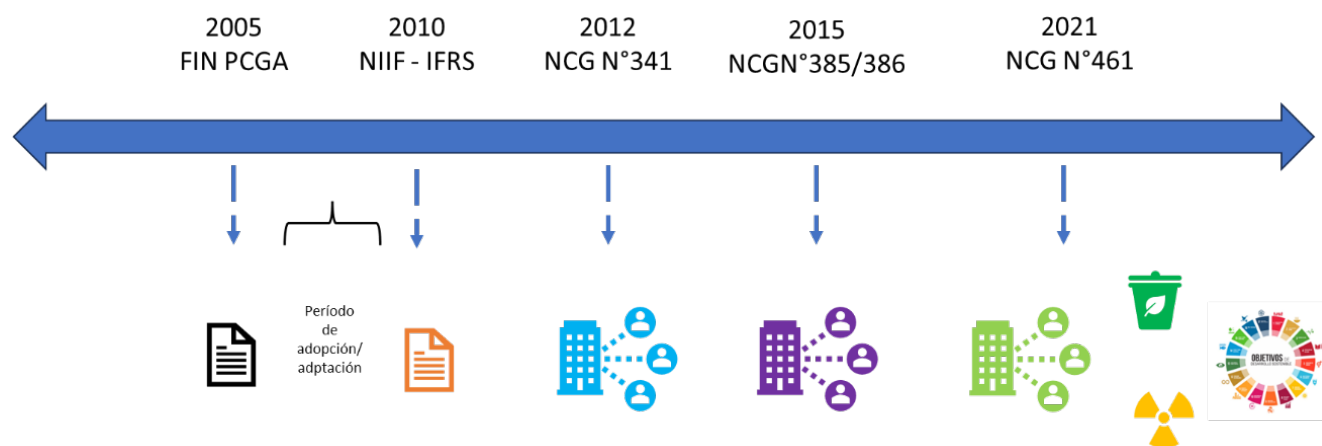


Los Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA) fueron los pilares de la Contabilidad desde que el Colegio de Contadores de Chile A.G. nace en el 1932. Los PCGA modernos se empiezan elaborar en 1973 y rigen hasta el 2012, donde se emiten los últimos boletines técnicos. Pero, realmente, entre 5 a 3 años antes comenzó la convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF/IFRS), por influencias internacionales y la globalización de los negocios. La misma globalización económica y financiera produce cambios, principalmente por los escándalos como el de Enron y otros a nivel mundial; lo que significó un enfoque centrado en la gobernanza de las empresas. Luego, al poco andar se incluyen nuevos estándares ahora preocupados de temas de género, gestión y riesgos. Pero fue en Chile durante el 2012 y 2020 donde se convertían en simples cuestionarios a completar

al final de un periodo. Por último, por la existencia de cambios globales, principalmente basados en el cambio climático, los negocios obligatoriamente deben centrarse en reportar sus acciones basadas en Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) logrando que los reportes financieros pasaran desde sólo números a un reporte complejo que informa un sin número de temas de las organizaciones. (Ver Figura N°1)

En el primer cambio, la profesión pasó de una carrera con una mirada local a una internacional; todo esto ocurrió con la eliminación de los *Principios Contables Generalmente Aceptados* (PCGA) locales, pasando a un proceso de adopción o adaptación a principios internacionales, comenzando de esa forma la era de las *Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF/IFRS¹). El cambio se desarrolla en los primeros años de este

Figura N°1 Cambios estructurales de la Carrera Contador Público y/o Auditor en Chile



Fuente: Elaboración propia

siglo, en Chile los cambios se enfocaron en la adopción de las NIIF para las empresas pertenecientes a la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), actualmente Comisión del Mercado Financiero (CMF). La adopción comenzó en el año 2007 y entró en régimen el 2010. (Borges, 2019). Se debe recordar que la primera adopción masiva fue en Europa en el año 2005 (Brochet et al., 2013), luego a nivel mundial se entró en un *período de adopción y adaptación* a las NIIF.

Las razones de realizar el cambio de PCGA nacionales a internacionales fueron principalmente: a) contribuir *"al funcionamiento eficiente y rentable del mercado de capitales"*, b) aumentar la competitividad global de las empresas y así mejorar la economía y c) mejoramiento de la calidad de la contabilidad e Información Financiera (European Union, 2002; Barth et al., 2008). En conclusión, con la adopción de las NIIF la carrera CPA logra una visión más global y dirigida a los negocios, en este último punto se debe, por ejemplo, a la introducción de los términos de *Fair Value* o *valor razonable*², es decir, los activos inmovilizados deben ser evaluados según la valorización del mercado y la relación de estos activos con la actividad del propio negocio.

Segundo cambio: se trata del ambiente de gobernanza, es decir, se refiere al *Gobierno Corporativo* de las propias organizaciones.

La carrera CPA, principalmente en su visión más centrada en la auditoría, se empieza a preocupar de la gobernanza de las organizaciones, pero no sólo desde una visión de los riesgos financieros; ahora se agrega la estructura de gobernanza, la participación o poder de los que gobiernan y características referidas a género, edad, estudios y otras, más bien cualitativas que cuantitativas. Todo esto en Chile fue reflejado en la Normativa de Carácter de General (NCG) N°341 y 385, normativas con una visión de *"cumplir o explicar"*³. En cambio, en España existe el código de gobierno corporativo, que es una guía concreta de prácticas a seguir; en concreto, es un código de buenas prácticas de gobierno corporativo (CBG)⁴ y obligatoria por ley. En el caso de Chile no existió tal obligatoriedad, estableciendo una voluntariedad de revelar la información, lo cual se modificó en el último cambio al introducir la NCG N° 461 (2021).

Tercer cambio, el más reciente: representa un cambio al establecer que las compañías deberán confeccionar los reportes integrados, estos reportes modernos deben contener en forma obligatoria los puntos de Gobiernos Corporativos antes explicados. Además, se adiciona la de puntos Sostenibles de las organizaciones frente a los cambios del externo y medioambientales. Este cambio se basa en el cumplimiento de las Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) en las NIIFs 1 y NIIFs 2 publicadas en el 2023. Para Chile co-

menzó años antes con la implementación de la NCG N°461, entrada en vigor en el año 2021, es decir, el país se adelantó con el proceso de reportes integrados en relación con las normas internacionales.

Ejemplos de los cambios de la profesión

En esta parte indicaremos algunos términos, ejemplos e ideas que fueron evolucionando la carrera CPA. Respecto al primer cambio, podemos observar que la adopción de las NIIF destruye la cultura contable nacional. Por ejemplo, en Chile se observa una cultura contable muy centrada en el derecho tributario, la corrección monetaria y muchos de los ajustes de las antiguas normas nacionales (PCGA) se referían a temas tributarios o servían a la información fiscal. Actualmente, las NIIF se subordinan al negocio y al mercado, es decir, se enfoca a las decisiones de negocio.

Bajo la idea antes explicada podemos nombrar dos temas importantes: como se indicó previamente, el cambio de *Fair Value* o *valor razonable*, que en general se enfoca a contabilizar la valorización de los activos al valor del mercado, permite que las empresas de una misma industria se encuentren contabilizadas bajo una valorización similar, es decir, se logra estandarizar información por industrias apoyando a los inversionistas para lograr una comparación de la información y

ser capaces de tomar decisiones más acertadas.

Otro ejemplo que podemos nombrar es la *“...unidad generadora de efectivo [que] es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.”* (NIC 36, Definiciones, P. 1491). En consideraciones a los PCGA nacionales existía la valorización de los activos fijos, pero siempre bajo una visión individual y no observando un conjunto de activos que generan un flujo de dinero. Como era definido por el boletín técnico N°33 *“El activo fijo está formado por bienes tangibles que han sido adquiridos o construidos para usarlos en el giro de la empresa, durante un período considerable de tiempo y sin el propósito de venderlos”*, podemos fijarnos en este párrafo y en otros que siempre se habla de activos individuales, además, indica llevar la valorización al costo dejando como principal diferencia de actualización el *Fair Value o valor razonable*. Por último, es eliminada la Corrección Monetaria (CM), es decir, existe una separación entre la contabilidad financiera y la tributaria, recordemos que la contabilidad es una herramienta para la toma de decisiones y los objetivos meramente fiscales (pago de impuestos) producen distorsiones como es el caso de la CM.

*Gobernanza y/o Gobierno Corporativo, en este aspecto existe un dato muy importante la evolución de la Ficha Estadística Codificada Uniforme (FECU)*⁵, en pocas palabras es un informe financiero estandarizado. La FECU es un informe netamente numérico y se basa en mostrar los estados financieros de las compañías cotizadas en un formato estándar para ser leído por todos. Las empresas paralelamente tenían memorias, pero estas eran principalmente referidas a los estados financieros, al pasar el tiempo llegamos a la NCG N°341 que introdujo una visión de reporte cualitativo, pero no obligatorio. Por ejemplo, la normativa indica cuatro temas importantes: 1) práctica del funcionamiento del directorio; 2) práctica de la relación entre la socie-

dad, los accionistas y el público en general; 3) práctica de la situación y compensación de ejecutivos principales; y 4) práctica de la definición, implementación y supervisión de políticas y procedimientos de control interno y gestión de riesgos en la empresa. Enfocado en la normativa se indicaba la existencia el tratamiento del conflicto de interés del punto 1C *“Tratamiento por el directorio de los potenciales conflictos de interés que puedan surgir en el ejercicio del cargo de director”* simplemente en este caso se buscaba contar con un código de conducta, donde se identificaba y describía procedimientos, pero el problema era la no sanción por no contar con dicho código de conducta logrando tener procedimientos laxos en caso de existir conflictos de interés. En este ejemplo se observa básicamente que ahora el auditor interno y externo de la empresa, no sólo empieza a involucrarse en temas netamente financieros contables, además, debe tener injerencia en la propia gobernanza de la organización.

grupos de interés identificados por la Sociedad como relevantes, así como las razones por las que tales grupos tienen esa condición.” En este caso se observa que la compañía debe observar a los grupos de interés y como son afectados y, a su vez, como ellos pueden afectar el desarrollo de la compañía. Se observa que en estos casos los CPA debe evaluar a los grupos de interés y revisar los riesgos surgidos de la relación entre la compañía y su actividad con estos grupos específicos.

Por último, en el tercer cambio, que comienza en Chile el 2021 con la NCG N°461 donde los temas son: a) Perfil de la entidad: Misión, visión, propósito y valores; información histórica; propiedad y otros temas. b) Gobierno Corporativo, entre los temas importantes se observan: Marco de gobernanza, Información del directorio, Adhesión a normas internacionales y gestión de riesgo entre otros. c) Estrategias, entre los temas importantes se observan: Objetivos estratégicos, Planes de



En los próximos años, además, el CPA deberá evaluar las metas de sostenibilidad de las empresas, lo que visualiza un cambio mayor en la educación de los nuevos profesionales”

Posteriormente surge la NCG N°385, en esa normativa los temas analizados son: 1) Funcionamiento y Composición del Directorio (con 51 prácticas); 2) Relación entre la Sociedad, los accionistas y el público en general (con 22 prácticas); 3) Gestión y control de Riesgos (22 prácticas); y 4) Evaluación por parte de tercero (4 prácticas). Introduciendo otros temas como son género, diversidad y ampliando la información a tercero al mostrar no sólo sus riesgos. Por ejemplo, en el caso concreto podemos observar la relación de la empresa Salmonera CAMANCHACA con los grupos de interés identificados por la sociedad como relevantes. *“La Compañía ha aprobado e implementado un procedimiento formal que tiene por objetivo proveer anualmente al público información respecto a los*

inversión, y otros. d) Personal, entre los temas importantes se observan: diversidad, brecha de salario, capacitación y otros. e) Modelos de negocio, entre los temas importantes se observan: Negocios, grupos de interés, datos de las subsidiarias y otros. f) Gestión de Proveedores. g) Indicadores, entre los temas importantes se observan: cumplimiento legal y normativo, entre los cuales se encuentran indicadores medioambientales y de otra índole, además, Indicadores de sostenibilidad por tipo de industria. h) Hechos relevantes o esenciales. i) Comentarios de accionistas y del comité de directores y, finalmente, j) los Informes Financieros. Es decir, en esta estructura lo primero se introduce la idea de un informe y, además, se centra mucha más en el desarrollo de iniciativas que meramente

Cuadro N°1 Grupos de Interés de la Salmonera CAMANCHACA

GRUPO DE INTERÉS	TEMAS Y PREOCUPACIONES PLANTEADAS	FORMAS DE VINCULACIÓN
Colaboradores	Prácticas y condiciones laborales, respeto por DDHH, presencia en el mercado, cambio climático y generación de empleo.	Encuestas y reuniones.
Sindicatos	Prácticas y condiciones laborales, respeto por DDHH, presencia en el mercado, formación y educación y generación de empleo.	Reuniones.
Inversionistas	Temas financieros y resultados; factores ambientales, sociales y de gobernanza (ESG); y transparencia en los procesos	Reuniones, presentaciones y llamadas.
Contratistas y proveedores	Prácticas y condiciones laborales, prácticas de adquisición, generación de empleo y evaluación de proveedores.	Encuestas y reuniones.
Comunidades locales	Prácticas de adquisición; desarrollo turístico; participación en el desarrollo social; generación de empleo; transparencia; pago de impuestos en la zona, desarrollo local; impacto de operaciones en comunidades; manejo de la basura; presencia en el mercado; impactos medioambientales; limpieza de fondos y borde costero; uso de recursos; escapes de peces; y cambio climático.	Estudios de percepción y reuniones.
Autoridades regionales y locales	Involucramiento en desarrollo local; pago de impuestos locales; colaboración al desarrollo turístico; manejo de residuos; respeto por los DDHH; prácticas laborales; limpieza de fondos y borde costero; impacto medioambiental; uso de antibióticos; escape de peces; y cambio climático.	Según alcance con cada autoridad.

Nota: cuadro extraído de la Memoria de la Salmonera CAMANCHACA 2022.

en formalidades, es decir, es importante reportar los avances. Por ejemplo, en el cuadro N°1 podemos ver como la Salmonera CAMANCHACA se relaciona con los grupos de interés.

En conclusión, los cambios de los últimos 20 años han golpeado fuertemente a la carrera CPA, pero no de forma negativa, es un incentivo para que la carrera se convierta en los vigilantes de las actividades de las organizaciones, promoviendo el mejoramiento continuo de la cadena de valor de las empresas. En los próximos años, además, el CPA deberá evaluar las metas de sostenibilidad de las empresas, lo que visualiza un cambio mayor en la educación de los nuevos profesionales. 

(1) Sus siglas en inglés son IFRS (International Financial Reporting Standards)

(2) Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado, en la fecha de la medición. (Marco Conceptual, 2018)

(3) "Cumplir o Explicar", es decir, no es obligatorio seguir las recomendaciones incluidas, pero en caso de no hacerse, debe explicarse el motivo.

(4) Previo a dicho código, se emitieron dos informes que recogían una serie de recomendaciones para la adopción de prácticas que mejorasen la gobernanza de las entidades cotizadas, el Informe de la Comisión Olivencia, en 1996, y el Informe de la Comisión Aldama, en 2003.

(5) Hacienda, definiciones. <https://old.hacienda.cl/glosario/fecu.html#:~:text=Ficha%20Estad%C3%ADstica%20Codificada%20Uniforme,.su%20desempe%C3%B1o%20en%20dicho%20per%C3%ADodo.>

Bibliografía

- Barth, M., Landsman, W. and Lang M. (2008) "International accounting standards and accounting quality." Journal of Accounting Research, 46(3), 467-498.
- Boletín Técnico N° 33, Colegio de Contadores, "Tratamiento contable del Activo Fijo". https://rmcontadores.cl/wp-content/files_mf/1484098310BoletinN33.pdf
- Borges, H. (2019). A 10 años de la adopción de las NIIF/IFRS en Chile. Gestión y tendencias, 4(3), 1-6.
- Brochet, F., Jagolinzer, A. D., y Riedl, E. J. (2013). Mandatory IFRS adoption and financial statement comparability. Contemporary Accounting Research, 30(4), 1373-1400.
- Camanchaca, (2022) Memoria de la Salmonera CAMANCHACA. https://www.cmfchile.cl/sitio/aplic/serdoc/ver_sgd.php?s567=4f70db69ab97ddc4a3d1257fbc4f98bVFdw0mV-VMTZRVeJOUkVVd10wUJZNMdVuUFQwPQ==&secuencia=-1&t=1710094952
- European Union, 2002. "Regulation (EC) No. 1606/2002 of the European parliament and of the council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards". Official Journal of the European Communities September 11, 2002, L. 243/ 1-L. 243/4
- Hacienda, <https://old.hacienda.cl/glosario/fecu.html#:~:text=Ficha%20Estad%C3%ADstica%20Codificada%20Uniforme,.su%20desempe%C3%B1o%20en%20dicho%20per%C3%ADodo.>
- Informe de Gobierno Corporativo NCG N° 385 Camanchaca, (2018). CMF
- NIC 36, Norma Internacional de Contabilidad, (2001). "Deterioro del Valor de los Activos". IFRS Foundation. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/audit/documentos/niif-2019/NIC%2036%20-%20Norma%20Internacional%20de%20Contabilidad.pdf>
- NIIF, MC (2015). Norma Internacional de Información Financiera, Marco Conceptual. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/conceptual-framework/exposure-draft/published-documents/ed-conceptual-framework-es.pdf>.
- Norma de Carácter General N° 341. Superintendencia de Valores y Seguros, Chile, disponible en: http://www.svs.cl/normativa/ngc_341_2012.pdf
- Normas de Carácter General N° 385, SVS. (2015). Fortalecimiento de Estándares de Gobierno Corporativo de las Sociedades Anónimas Abiertas. <http://www.bolsadesantiago.com>
- Normas de Carácter General N° 461, CMF. (2021). "Modifica la estructura y contenido de la memoria anual de los emisores de valores". https://www.cmfchile.cl/normativa/ngc_461_2021.pdf
- ODS, <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/objetivos-de-desarrollo-sostenible/>