



UNIVERSIDAD DE GRANADA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
Departamento de Economía Financiera y Contabilidad

TESIS DOCTORAL:
Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental de los
países centroamericanos

DOCTORANDO:
Carlos E. Araya Leandro

PROFESORES DIRECTORES:
Dr. Antonio M. López Hernández
Dra. Carmen Caba Pérez

CURSO 2010 – 2011

Editor: Editorial de la Universidad de Granada
Autor: Carlos E. Araya Leandro
D.L.: GR 1975-2011
ISBN: 978-84-694-1142-1

DEDICATORIA

A mis padres, por su lucha, sus valores y ejemplo de Vida. Mi familia y yo, hace cuatro años, partimos en busca de nuestro sueño con sus abrazos y bendiciones. Al regresar, a Costa Rica, ya no estarán físicamente con nosotros; pero, sí desde el Más Allá. Sé que hoy se sienten regocijados al ver concluida nuestra meta; sin duda, el esfuerzo valió la pena.

AGRADECIMIENTOS

Esta tesis doctoral no hubiese sido posible sin el apoyo y colaboración de muchas personas que me han compartido su experiencia, conocimientos, amistad y amor; para todos ellos mi gratitud.

A mis directores, la Dra. Carmen Caba y el Dr. Antonio López, por su generosidad y confianza al compartirme su tiempo, sus amplios conocimientos y su experiencia; por la motivación constante y, sobre todo, por la amistad que me han brindado.

A la Universidad de Costa Rica, por haberme facilitado, mediante el Programa Beneficios para el Mejoramiento Académico de los Profesores y Funcionarios, los recursos económicos para realizar mis estudios doctorales.

A la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo, por el financiamiento parcial de la investigación conducente a esta tesis doctoral.

Al Dr. Vicente Montesinos Julvé, por su evaluación positiva de esta tesis doctoral.

A Ivannia, mi amiga, esposa y compañera de aventuras en la vida, por su tenacidad, perseverancia, motivación y amor.

A mi hijo Andrés, mi fuente de inspiración diaria, gracias por tu paciencia, tu ánimo, tu alegría, por tus abrazos que siempre me llenan de energía, por tu amor y por ser el centro de nuestras vidas.

A mi familia en Costa Rica, muy especialmente a Lorena, Alonso, José Luis, Gaby y Cindy, por el apoyo que nos han dado en estos años de estudios en la Universidad de Granada.

A mis amigos granadinos, con especial mención a Katty, Gary y Randall; su apoyo y amistad han sido fundamentales para concluir con éxito nuestros estudios.

A mis compañeros de la Sede del Atlántico de la Universidad de Costa Rica, principalmente a Alex Murillo, Margarita Bolaños, Patricia Cedeño y Viria Ureña, por su confianza y amistad.

ÍNDICE

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN	01
CAPÍTULO N° 1 EL ANÁLISIS DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL	09
1.1 Importancia de analizar los sistemas de contabilidad gubernamental	11
1.1.1 El proceso de reforma	11
1.1.2 La comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental	13
1.2 El enfoque descriptivo en el análisis de sistemas de contabilidad gubernamental	18
1.2.1 Elementos importantes analizados en los estudios descriptivos de los sistemas de contabilidad gubernamental	19
1.2.1.1 Principales investigaciones realizadas en el contexto internacional	19
1.2.1.2 Los agentes del entorno	26
1.2.1.3 Características de los sistemas de contabilidad gubernamental	28
1.2.2 Clasificación de los sistemas de contabilidad gubernamental	30
1.2.2.1 Clasificación basada en la relación entre el contexto y los usuarios	32
1.2.2.2 Clasificación según la organización contable	33
1.2.2.3 Clasificación según el enfoque de medida y la base de reconocimiento	34
1.2.2.4 Clasificación en función de la entidad informativa	35
1.2.2.5 Clasificación en función del enfoque de consolidación utilizado	36
1.2.2.6 Clasificación en función de los estados financieros	37
1.3 Enfoque analítico como base para la elaboración de estudios comparados de los sistemas de contabilidad gubernamental	37
1.3.1 El modelo de Contingencia: primera versión	40
1.3.2 El Modelo de Contingencia: segunda versión	45
1.3.3 Modelo de contingencia para países en vías de desarrollo	49
1.3.4 Modelo de contingencia considerado como un sistema adaptativo complejo	50
1.3.5 Modelo de contingencia y variables del proceso	54
1.3.6 Modelo del proceso de cambio del sistema de contabilidad gubernamental	54

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

1.3.7 Modelo de Contingencia para la difusión	54
1.3.8 Modelo del proceso de la reforma de la gestión financiera	61
1.3.9 El Modelo de Requisitos Básicos de Ouda: primera versión	67
1.3.10 Modelo de Requisitos Básicos de Ouda: segunda versión	71
1.3.11 Modelo del proceso de generación e implantación de la innovación contable con base en una dimensión temporal	79
CAPÍTULO N° 2 PROPUESTA METODOLÓGICA PARA LA COMPARACIÓN DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL DE LOS PAÍSES CENTROAMERICANOS	83
2.1 El entorno en que operan los sistemas de contabilidad gubernamental en los países centroamericanos.	85
2.1.1 La región centroamericana	85
2.1.1.1 Breve reseña histórica de Centroamérica	86
2.1.1.2 El proceso de Integración Centroamericano	88
2.1.2 Entorno socioeconómico	90
2.1.3 Entorno político	95
2.1.4 Entorno de la administración financiera	100
2.2 Aplicación del enfoque descriptivo para identificar los sistemas de contabilidad gubernamental	106
2.2.1 Descripción de los sistemas de contabilidad gubernamental	106
2.2.1.1 Atributos del subsistema regulador	107
2.2.1.2 Atributos del subsistema de capital humano	116
2.2.1.3 Atributos del subsistema de prácticas contables	122
2.3 Aplicación del enfoque analítico para la comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de Centroamérica	136
2.3.1 La implantación del devengo como innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental	138
2.3.2 Posibilidad de aplicar el Modelo de Contingencia al Entorno Centroamericano	145
2.3.3 Propuesta del Modelo de Contingencia adaptado al entorno centroamericano	147

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

2.3.3.1 Variables contextuales	148
2.3.3.2 Variables de comportamiento	150
2.3.3.3 Variables instrumentales	153
2.3.3.4 Los resultados de la reforma	156
2.4 Método de recolección de la información	156
CAPÍTULO N° 3 DESCRIPCIÓN DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL DE LOS PAÍSES CENTROAMERICANOS	161
3.1 Desarrollo de los sistemas de administración financiera y control	163
3.2 Descripción de los sistemas de contabilidad gubernamental	185
3.2.1 Subsistema de regulación contable	185
3.2.1.1 Base Legal	185
3.2.1.2 Naturaleza del organismo técnico regulador	193
3.2.1.3 Nivel de uniformidad alcanzado en materia de contabilidad gubernamental	207
3.2.1.4 Enfoque utilizado para el establecimiento de los principios básicos del modelo	217
3.2.1.5 Orientación del modelo contable en función de sus usuarios y objetivos	224
3.2.2 Subsistema de capital humano	229
3.2.2.1 Política de incorporación a la administración	229
3.2.2.2 Credencial universitaria en el campo contable	234
3.2.2.3 Política de capacitación de la administración	239
3.2.2.4 Política de estabilidad e incentivos	245
3.2.3 Subsistema de Prácticas Contables	249
3.2.3.1 Prácticas contables de selección y elaboración	249
3.2.3.3 Prácticas contables de comunicación	268
CAPÍTULO N° 4 COMPARACIÓN DESCRIPTIVA Y ANALÍTICA DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN LOS PAÍSES DE LA REGIÓN CENTROAMERICANA	287

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

4.1 Comparación descriptiva de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos con base en su clasificación	289
4.1.1 Subsistema de regulación contable	290
4.1.2 Subsistema de Capital Humano	299
4.1.3 Subsistema de prácticas contables	308
4.1.3.1 Prácticas de selección y elaboración	308
4.1.3.2 Prácticas de comunicación	314
4.2 Comparación analítica de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos	324
4.2.1 Principales acciones desarrolladas por los países centroamericanos de cara a la adaptación o adopción de las IPSAS	324
4.2.1.1 Costa Rica	327
4.2.1.2 El Salvador	332
4.2.1.3 Guatemala	335
4.2.1.4 Honduras	339
4.2.1.5 Nicaragua	341
4.2.1.6 Panamá	342
4.2.2 Aplicación del Modelo de Contingencia adaptado al entorno de los países centroamericanos	344
4.2.2.1 Variables Contextuales	344
4.2.2.2 Variables de Comportamiento	350
4.2.2.3 Variables Instrumentales	355
CONCLUSIONES	369
Futuras líneas de investigación	388
ANEXOS	391
REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA	417

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

ÍNDICE DE FIGURAS

FIGURA N°	DETALLE	PÁGINA
1.1	Evolución de la contabilidad gubernamental	12
1.2	Enfoque de análisis de los sistemas de contabilidad	17
1.3	Clasificación de los sistemas de contabilidad gubernamental	32
1.4	Enfoque de medida y bases de reconocimiento	35
1.5	Modelo de Contingencia: primera versión	44
1.6	Modelo de Contingencia: segunda versión	48
1.7	Modelo de Contingencia para Países en vías de Desarrollo	52
1.8	Modelo de Contingencia Considerado como un Sistema Adaptativo Complejo	53
1.9	Variables del proceso como parte del Modelo de Contingencia	58
1.10	Modelo del proceso de cambio del sistema de contabilidad gubernamental	59
1.11	Difusión del modelo de contingencia	60
1.12	Modelo de Procesos de Gestión Financiera	62
1.13	Modelo de Requisitos Básicos: primera versión	70
1.14	Modelo de Requisitos Básicos: segunda versión	73
1.15	Modelo del proceso de implantación de la innovación, dimensión temporal	82
2.1	Propuesta de Modelo de Contingencia adaptado al entorno centroamericano	160
3.1	Estructura del Sistema de Administración Financiera en Costa Rica Ley N° 8131	166
3.2	Estructura del Sistema de Administración Financiera en El Salvador Ley N° 516	169
3.3	Estructura del Sistema de Administración Financiera en Guatemala Ley N° 101-97	173
3.4	Estructura del Sistema de Administración Financiera en	176

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

	Honduras Ley N° 83-2004	
3.5	Estructura del Sistema de Administración Financiera en Nicaragua Ley N° 550	179
3.6	Estructura del Sistema de Administración Financiera en Panamá	183
4.1	Base legal de los sistemas de contabilidad	290
4.2	Valoración de los planes de contabilidad gubernamental	292
4.3	Elementos comunes en el subsistema de regulación contable	299
4.4	Importancia a la capacitación en contabilidad gubernamental	305
4.5	Elementos comunes en el subsistema de Capital Humano	308
4.6	Elementos detallados en el estado de situación financiera	310
4.7	Elementos comunes en el subsistema de prácticas contables de selección y elaboración	314
4.8	Información financiera que se proporciona en las memorias anuales	316
4.9	Elementos comunes en el subsistema de prácticas contables de comunicación	322
4.10	Elementos comunes de los sistemas de contabilidad gubernamental	323
4.11	Aplicación del FMR Model al entorno costarricense	363
4.12	Aplicación del FMR Model al entorno salvadoreño	364
4.13	Aplicación del FMR Model al entorno guatemalteco	365
4.14	Aplicación del FMR Model al entorno hondureño	366
4.15	Aplicación del FMR Model al entorno nicaragüense	367
4.16	Aplicación del FMR Model al entorno panameño	368
C.1	Estrategias a valorar para la implementación de las IPSAS en los países centroamericano	388

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

ÍNDICE DE TABLAS

TABLA N°	DETALLE	PÁGINA
1.1	Principales aspectos analizados en estudios de países específicos con enfoque descriptivo de los sistemas de contabilidad gubernamental	20
1.2	Principales aspectos analizados en estudios comparativos con enfoque descriptivo de los sistemas de contabilidad gubernamental en el ámbito internacional	24
1.3	Principales diferencias entre el Modelo de Contingencia y el Modelo de Requisitos Básicos	69
2.1	Centroamérica Población por País 2009	86
2.2	Evolución del porcentaje de población en condiciones de pobreza 1990-2008	91
2.3	Evolución del Índice de Desarrollo Humano 1980-2007	92
2.4	Producto Interior Bruto per cápita a precios corrientes 1990-2008	93
2.5	Tasa de Inflación 1985-2008	93
2.6	Niveles de Deuda Centroamérica 2008	94
2.7	Centroamérica, división política y territorial	96
2.8	Centroamérica, Índice de Desarrollo Democrático 2009	97
2.9	Gasto total del gobierno respecto al PIB 1990-2008	98
2.10	Centroamérica, Índice de Percepción de la Corrupción, 2009	100
2.11	Reformas en Administración Financiera y su apoyo legal en Centroamérica	105
2.12	Caracterización del marco regulador de la administración financiera	109
2.13	Clasificación con base en la política de estabilización y promoción	122
2.14	Comparación de los elementos básicos para la implementación del devengo en la contabilidad gubernamental	144

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

3.1	Legislación emitida en relación con el SIGAF, Costa Rica	165
3.2	Legislación emitida en relación con el SAFI, El Salvador	168
3.3	Legislación emitida en relación con el SIAF-SAG, Guatemala	171
3.4	Legislación emitida en relación con el SIAFI, Honduras	175
3.5	Legislación emitida en relación con el SIGFA, Nicaragua	178
3.6	Legislación emitida en relación con el SIAFPA, Panamá	182
3.7	Marco legal de los sistemas de administración financiera gubernamental en los países centroamericanos	184
3.8	Evolución del proceso normalizador en Costa Rica	186
3.9	Evolución del proceso normalizador en El Salvador	187
3.10	Evolución del proceso normalizador en Guatemala	188
3.11	Evolución del proceso normalizador en Honduras	189
3.12	Evolución del proceso normalizador en Nicaragua	190
3.13	Evolución del proceso normalizador en Panamá	192
3.14	Principios de contabilidad para el Sector Público costarricense	218
3.15	Principios de contabilidad del sector público salvadoreño	219
3.16	Principios de contabilidad para el sector público guatemalteco	220
3.17	Principios de contabilidad para el sector público nicaragüense	221
3.18	Principios de contabilidad para el sector público nicaragüense	222
3.19	Principios de contabilidad para el Sector Público Panameño	223
3.20	Información proporcionada en los estados financieros en los países centroamericanos	278

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

4.1	Base legal establecida	292
4.2	Naturaleza del órgano regulador de la contabilidad gubernamental	294
4.3	Nivel de uniformidad alcanzado en materia de contabilidad gubernamental	295
4.4	Orientación del sistema de contabilidad gubernamental en función de sus usuarios y objetivos	296
4.5	Enfoque utilizado para la determinación de los fundamentos básicos del sistema	297
4.6	Caracterización del subsistema de regulación contable	298
4.7	Política de incorporación a la administración pública	301
4.8	Credencial Universitaria	302
4.9	Estabilidad laboral de los funcionarios de las direcciones de contabilidad gubernamental	306
4.10	Caracterización del subsistema de capital humano	307
4.11	Base de Reconocimiento	309
4.12	Enfoque de Medida	311
4.13	Prácticas de Valoración	312
4.14	Método de Registro	312
4.15	Caracterización del subsistema de prácticas contables de selección y elaboración	313
4.16	Integración de la información contable a publicar	317
4.17	Acceso a la información contable	319
4.18	Periodicidad con que se suministra la información	320
4.19	Caracterización del subsistema de prácticas contables de comunicación	321
4.20	Principales acciones desarrolladas en el proceso de adopción o adaptación de las IPSAS	326
4.21	Principales resultados en la fase de diagnóstico del sistema de contabilidad gubernamental de El Salvador	334

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

ÍNDICE DE ANEXOS

ANEXO N°	DETALLE	PÁGINA
1	Guía para el desarrollo de las entrevistas a los actores relacionados con los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos	393
1.1	Guía de entrevista dirigida a los directores del ente rector de la contabilidad gubernamental	393
1.2	Guía de entrevista dirigida a representantes del órgano fiscalizador del sistema de la contabilidad gubernamental	402
1.3	Guía de entrevista dirigida a representantes de los colegios contadores	404
1.4	Guía de entrevista dirigida al profesor responsable de impartir la materia de Contabilidad Pública o al Director del Departamento	406
2	Detalle de funcionarios entrevistados	406
3	Propuesta de Normas de Contabilidad para el Sector Público No Financiero de Guatemala	411
4	Valoración de información presentada en los planes de contabilidad gubernamental	413
5	Importancia brindada a la capacitación en contabilidad gubernamental	413
6	Hechos económicos presentados en el estado de situación financiera	414
7	Información financiera que se presenta en las memorias anuales	415

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

ABREVIATURAS

AIC	Asociación Interamericana de Contabilidad
BM	Banco Mundial
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CCR	Corte de Cuentas de la República de El Salvador
CEPAL	Comisión Económica para América Latina de la ONU
CIGAR	Comparative International Governmental Accounting Research
CCPAG	Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala
CCPCR	Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Costa Rica
CCPAP	Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá
CCPN	Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua
CCSS	Caja Costarricense de Seguro Social
CGC	Contraloría General de Cuentas de Guatemala
CGRCR	Contraloría General de la República de Costa Rica
CGRH	Contabilidad General de la República de Honduras
CGRN	Contraloría General de la República de Nicaragua
CGRP	Contraloría General de la República de Panamá
CRUSA	Fundación Costa Rica – Estados Unidos de América
DCE	Dirección de Contabilidad de Estado Guatemala
DGCG	Dirección General de Contabilidad Gubernamental El Salvador
DGCN	Dirección General de Contabilidad Nacional Costa Rica
DGCGN	Dirección General de Contabilidad Gubernamental Nicaragua
DMSC	Dirección de Métodos y Sistemas de Contabilidad Panamá
DNC	Dirección Nacional de Contabilidad Panamá
DSCH	Dirección de Servicio Civil de Honduras
FEE	Federación de Expertos Contables Europeos
FMI	Fondo Monetario Internacional
FSLN	Frente Sandinista de Liberación Nacional Nicaragua
FRM Model	Modelo de Procesos de Gestión Financiera
IASB	International Accounting Standards Board
ICAP	Instituto Centroamericano de Administración Pública

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

IFAC	Federación Internacional de Contadores
IFAC PSC	Comité de Sector Público de la Federación Internacional de Contadores
IGCPA	Instituto Guatemalteco de Contadores Público y Auditores
IPSAS	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
IPSASB	Consejo Emisor de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
ISCP	Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos
JUNTEC	Junta Técnica de Normas de Contabilidad y Auditoría Honduras
LAFRP	Ley de Administración Financiera y Régimen Presupuestario Nicaragua
LAFRPP	Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos de Costa Rica
LOAFE	Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado El Salvador
LOP	Ley Orgánica de Presupuesto Guatemala
LOPH	Ley Orgánica de Presupuesto Honduras
LSCCA	Ley de Servicio Civil y Carrera Administrativa de Nicaragua
MINFIN	Ministerio de Finanzas de Guatemala
NCG	Normas de Contabilidad Gubernamental de Panamá
NCSPG	Normas de Contabilidad para el Sector Público No Financiero de Guatemala
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NTCG	Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental de Honduras
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
ONSC	Oficina Nacional de Servicio Civil de Guatemala
PIB	Producto Interior Bruto
PNUD	Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo
PROMEFI	Proyecto de Mejoramiento de la Calidad de la Información Financiera
RAF	Proyecto de Reforma de la Administración Financiera de Panamá
SAFI	Sistema de Administración Financiera El Salvador
SIAFI	Sistema Integrado de Administración Financiera de Honduras

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

SIAFPA	Sistema Integrado de Administración Financiera de Panamá
SIAFSAG	Sistema Integrado de Administración Financiera y Auditoría Guatemala
SICA	Sistema de Integración Centroamericano
SICOIN	Sistema de Contabilidad Integrado de Guatemala
SIGAF	Sistema Integrado de Gestión y Administración Financiera de Costa Rica
SIGFA	Sistema Integrado de Gestión Financiera y Auditoría Nicaragua
SIMAFAL	Sistema Integrado: Modelo de Administración Financiera para América Latina y el Caribe
TIC	Tecnologías de Información y Comunicación
TSCR	Tribunal Superior de Cuentas de la República de Honduras
UCI	Unidades de Contabilidad Institucional de El Salvador
UFI	Unidades Financieras Institucionales de El Salvador
USAID	Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional

INTRODUCCIÓN

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Las últimas décadas han sido testigos de una serie de cambios notables en la gestión de las entidades gubernamentales, los cuales han tenido por objetivo, entre otros, hacer de la administración pública un instrumento eficiente y eficaz, capaz de encontrar una solución a los problemas que los ciudadanos puedan tener, dejando de lado viejas actitudes burocráticas y avanzando hacia una nueva comprensión y filosofía de la gestión pública, en la que destaquen la transparencia y la rendición de cuentas (Montesinos y Vela, 1995).

Estos cambios, según Cortes (2006), se han dado como respuesta a la escasez de recursos económicos, a la necesidad de administrar éstos de una manera efectiva y a una ciudadanía cada día más interesada en conocer la manera en que se utilizan los recursos que, por la vía impositiva, aporta para el sostenimiento de las cargas públicas.

La contabilidad gubernamental no ha sido ajena a este proceso de reforma, por el contrario, se ha convertido en un elemento prioritario de éste, ya que, tal y como lo señala el Fondo Monetario Internacional (FMI, 2001), un adecuado sistema de contabilidad es esencial para la transparencia, la rendición de cuentas y la toma de decisiones de parte de los gestores públicos. La reforma de los sistemas de contabilidad gubernamental ha perseguido la transformación de un sistema poco informativo a uno que facilite información global y fidedigna de las finanzas públicas y, proporcione una base para mejorar el control financiero de las actividades gubernamentales, es decir, una contabilidad más informativa y útil para la toma de decisiones y la rendición de cuentas (Lüder, 1992).

Así, la contabilidad gubernamental ha sufrido cambios fundamentales sobre todo a partir de la década de los años ochenta, en que en varios países desarrollados, como por ejemplo: Nueva Zelanda, Reino Unido, Estados Unidos, Canadá y Australia, iniciaron sendos proceso de modernización de sus sistemas de contabilidad. En años recientes, este proceso se ha trasladado a países en vías de desarrollo, los que, a tal efecto, han sido apoyados de forma decidida por organismos financieros internacionales (Ouda, 2007).

De la mano con el proceso de introducción de innovaciones en los sistemas de contabilidad gubernamental, se ha dado un creciente interés en la materia de parte de las

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

organizaciones reguladoras y normalizadoras de la profesión contable a nivel nacional o internacional (Chan, 2003). De igual forma, múltiples académicos e investigadores han elaborado documentación que ha servido de apoyo y base para el desarrollo de la actividad. Una de las conclusiones a que han llegado muchas de estas investigaciones, tiene que ver con la existencia de importantes diferencias entre los sistemas de contabilidad gubernamental vigentes en unos y otros países, o bien, entre los diversos niveles de gobierno de un mismo país. Estas divergencias pueden tener su origen en varios motivos. De un lado, los marcos normativos que regulan la contabilidad gubernamental en cada uno de los países y, del otro, el entorno en que se desarrollan los sistemas de contabilidad provocan cambios y mejoras en tales sistemas (ver, por ejemplo, Brusca y Montesinos, 2006a; Benito *et al.*, 2007; Chistensen y Romel, 2008; Cabeiro y Buch, 2007; Jorge, 2007; Ellwood y Newberry, 2007).

Esta amplia heterogeneidad que caracteriza los sistemas de contabilidad gubernamental plantea la oportunidad de compararlos a fin de, entre otros, con base en la descripción detallada de éstos, conocer las fortalezas que se pueden presentar en un determinado entorno y, a partir de ahí, proponer mejoras en otros (Godfrey *et al.*, 1996). De igual forma, Lüder (1988) establece que antes de iniciar un proceso de mejora en los sistemas de contabilidad gubernamental es necesario efectuar un inventario de las prácticas actuales en los diferentes países e investigar las diferencias fundamentales que se presentan, las cuales pueden ser de índole legal, político, económico, o bien, de información requerida por los diferentes grupos de usuarios.

Por otra parte, como lo señala Chan (2003), la investigación en temas relacionados con la contabilidad gubernamental ha sido escasa en los países latinoamericanos, y más aún en los países de la región centroamericana, razón por lo que en el presente trabajo procuramos, entre otros, contribuir a llenar ese vacío existente en la investigación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de esta región. En este sentido, es importante mencionar que estos países han sometido recientemente sus sistemas de administración financiera gubernamental a un proceso de reforma que pretende garantizar información de mayor calidad, confiable y oportuna, de forma tal que posibilite la toma de decisiones de parte de los diferentes grupos de usuarios, cumplir

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

con recomendaciones emanadas de organismos financieros y de cooperación internacional, mejorar la transparencia y la rendición de cuentas (ICAP, 2007).

Este proceso de reforma se ha direccionado en dos vías de acción. Por una parte, ha implicado la promulgación de nueva legislación en el ámbito de la administración financiera del sector público y, por otra, el desarrollo de programas de mejora y tecnificación de sus sistemas de información financiera. En el primero de los casos, la nueva legislación estipula, entre otros, la incorporación del devengo como base de registro en los sistemas de contabilidad gubernamental. Por otra parte, estos países tienen que remitir información financiera periódicamente a organismos financieros internacionales, entre ellos el Fondo Monetario Internacional (FMI). Este organismo, para estandarizar y homogenizar el suministro de información, en el año 2001, estableció el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, por lo que los países se ven en la necesidad de adaptar su información financiera a los requerimientos de dicho manual. Si a ello unimos la tendencia mundial hacia la convergencia con la normativa internacional emitida por la IFAC (Benito *et al.*, 2007), el resultado es un acercamiento de los sistemas de contabilidad gubernamental a estas normas.

En este contexto, el presente trabajo de investigación tiene por objetivo desarrollar y aplicar una metodología de comparación adaptada al entorno en que operan los sistemas de contabilidad gubernamental de los países de la región centroamericana. Para tal efecto, nos proponemos los siguientes objetivos específicos:

- Determinar la importancia de comparar los sistemas de contabilidad en el sector público.
- Conocer las diferentes teorías referentes a la comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental de forma que nos permita sustentar desde un punto de vista teórico la metodología de investigación por desarrollar.
- Analizar en detalle las principales investigaciones que comparan los sistemas de contabilidad gubernamental de países en vías de desarrollo.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- Realizar una propuesta de comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos con base en el enfoque descriptivo.
- Realizar una propuesta de comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos con base en el enfoque analítico.
- Describir el entorno socioeconómico, político, administrativo y de la administración financiera en que operan los sistemas de contabilidad gubernamental de los países de la región centroamericana.
- Describir los principales elementos intrínsecos que caracterizan los sistemas de contabilidad gubernamental de los países de la región.
- Efectuar una comparación descriptiva de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos con base en su caracterización.
- Describir las principales acciones que los países de la región han desarrollado de cara a la implementación de las IPSAS como innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental.
- Efectuar una propuesta de elementos que los gobiernos de los países de la región deberían valorar previo a la fase de implementación de las IPSAS.
- Desarrollar una comparación analítica de los sistemas de contabilidad gubernamental de estos países con base en la influencia de los factores del entorno en la implementación de la innovación contable.

Para el cumplimiento de los objetivos detallados, este documento lo dividimos en cuatro capítulos.

En el primero, procedemos a realizar una revisión de carácter bibliográfico que nos permita identificar la metodología y resultados a que han llegado diversos autores en relación con la comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en el

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

contexto internacional. Para ello es importante destacar que, si bien en el caso de la comparación de los sistemas de contabilidad desde un punto de vista analítico, el Modelo de Contingencia del profesor Lüder se ha constituido en un paradigma para su estudio, en el caso de las comparaciones descriptivas no existe una metodología uniforme.

En el capítulo segundo desarrollamos el marco metodológico en que se sustentará la investigación, para lo cual hacemos una propuesta para comparar los sistemas de contabilidad de los países de Centroamérica desde dos enfoques, a saber, el descriptivo y el analítico. En el caso de la comparación descriptiva, realizamos una propuesta basada en metodologías desarrolladas en anteriores investigaciones procurando adaptarla al entorno de los países de nuestro estudio. De otro lado, para la comparación de los sistemas de contabilidad bajo el enfoque analítico, con base en el Modelo de Proceso de Gestión Financiera (FMR Model) desarrollado por Lüder en el año 2001 y en pronunciamientos de diferentes autores y organismos en relación con las estrategias a seguir en los procesos de implantación de la innovación en los sistemas de contabilidad, formulamos una propuesta que se adecue a los procesos de reforma que se siguen en los países en estudio.

En el tercer capítulo detallamos los principales elementos que identifican los sistemas de contabilidad gubernamental de estos países, entre los que podemos destacar la información relacionada con los aspectos legales, con el marco conceptual de la contabilidad y con los procedimientos contables vigentes.

En el capítulo cuarto, procedemos a realizar la comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países analizados. En primera instancia, como parte de la comparación descriptiva, realizamos una caracterización de los subsistemas de regulación contable; de recursos humanos; y de prácticas contables de elaboración y de comunicación. En la segunda parte, realizamos la comparación de los sistemas de contabilidad con base en el enfoque analítico, para ello, utilizamos la propuesta de Modelo de Contingencia adaptado al ámbito de estudio, para lo cual, inicialmente, se detallan las principales acciones llevadas a cabo en los países centroamericanos en el proceso de armonización de su normativa y prácticas contables hacia lo establecido en

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

las IPSAS de la IFAC. Seguidamente, se analizan las variables que permiten identificar los principales factores del entorno que favorecen, o no, la implantación de la innovación contable en cada uno de los países de la región, a saber, las variables contextuales, las de comportamiento y las instrumentales.

Por último, presentamos las conclusiones, las cuales resumen las principales aportaciones de este trabajo de investigación. En éstas se incluye un apartado que pretende establecer una serie de elementos o estrategias que los gobiernos de los países centroamericanos deben valorar con el fin de maximizar la posibilidad de éxito en la fase de implantación de las IPSAS como innovación en sus sistemas de contabilidad.

CAPÍTULO N° 1

**EL ANÁLISIS DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD
GUBERNAMENTAL EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL**

1.1 Importancia de analizar los sistemas de contabilidad gubernamental

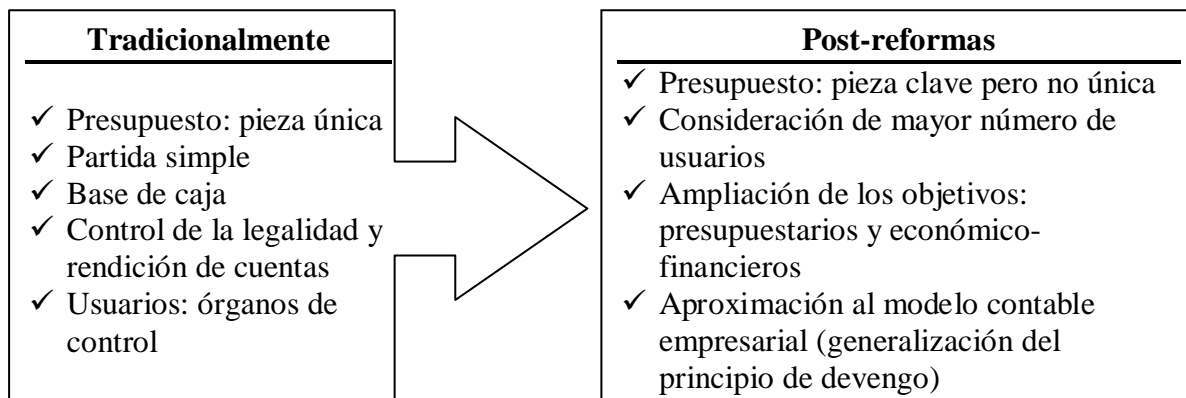
1.1.1 El proceso de reforma

En la década de los años setenta empieza a gestarse una serie de cambios importantes en la administración pública de varios países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Estos cambios pretenden transformar el sistema burocrático vigente y convertirlo en un sistema de gestión administrativa basado en los resultados, en el cual la eficiencia, la eficacia, la información y la rendición de cuentas, tienen un papel preponderante (Ellwood and Newberry, 2007).

En este contexto, la contabilidad gubernamental tradicional, dominada por la figura del presupuesto y enfocada primordialmente al cumplimiento de la legalidad y la rendición de cuentas, resultaba insuficiente para el cumplimiento de los objetivos a los que se deben enfrentar los gestores públicos. Las exigencias de un sector público más moderno, complejo y heterogéneo motivaron el inicio del proceso de reforma y modernización de los sistemas de contabilidad gubernamental en muchos países, lo que ha implicado, en la mayoría de los casos, la incorporación del subsistema económico-financiero y patrimonial para así responder a las necesidades tanto de los usuarios tradicionales (órganos de control), como a los potenciales nuevos usuarios, como lo es el caso de organismos financieros internacionales, las administraciones públicas en general y los ciudadanos (Fuertes, 2004). La figura N° 1.1 resume los principales elementos del proceso de evolución de la contabilidad gubernamental.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Figura N° 1.1
Evolución de la contabilidad gubernamental



Fuente: Fuertes (2004)

A este respecto, Brusca y Montesino (2006a) señalan que la contabilidad gubernamental en la actualidad debe presentar información clara y en tiempo oportuno; utilizar un lenguaje comprensible para los diferentes grupos de usuarios; y tener una proyección hacia los usuarios externos a fin de facilitar la rendición de cuentas. En este sentido, la rendición de cuentas debe entenderse en un sentido más amplio, incorporando, además de la información sobre la situación económico financiera, información relativa a la eficacia y eficiencia en la gestión de recursos, así como facilitar información para la toma de decisiones a los diferentes grupos de usuarios (AECA, 2001).

La reforma contable persigue transformar la contabilidad gubernamental de un sistema poco informativo a un sistema que suministre información global y fidedigna de las finanzas públicas y proporcione una base para mejorar el control financiero de las actividades gubernamentales; es decir, una contabilidad más informativa y útil para la toma de decisiones y la rendición de cuentas (Lüder, 1992). Esto implica, una evolución de la contabilidad gubernamental hacia el paradigma de la utilidad, que proporcione información más completa de los activos, pasivos, ingresos, gastos, patrimonio y los cambios en él (Ouda, 2001).

Este proceso de modernización de los sistemas de contabilidad gubernamental ha tenido influencias, entre otros, de la labor normativa que se ha desarrollado tanto a nivel internacional como de gobiernos nacionales en diferentes países; de la proliferación de comités dedicados en forma exclusiva al sector público en organismos profesionales en

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

el ámbito nacional e internacional; y el interés manifiesto que el sector académico ha mostrado, y que se ha traducido en una extensa lista de investigaciones y publicaciones respecto al desarrollo de la contabilidad gubernamental en diversos países, tanto a nivel de gobierno central como local, así como la comparación entre unos y otros países (Chan, 2003).

1.1.2 La comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental

Hasta inicios de la década de los años ochenta del siglo pasado, la investigación y la importancia misma que se le brindada a la contabilidad gubernamental era escasa (Chan *et al.*, 1996), lo que se reflejaba en la limitada literatura académica existente y en el poco interés de parte de las administraciones públicas por mejorar sus sistemas de contabilidad.

Sin embargo, a partir de 1986, el Profesor Klaus Lüder asume un papel fundamental en el desarrollo de la investigación de los sistemas contables del sector público al realizar una serie de estudios comparativos que tienen por objetivo la descripción de las principales prácticas contables utilizadas en diferentes países, la clasificación de los sistemas de contabilidad gubernamental con base en dichas prácticas y el desarrollo de una metodología que permita la comparación.

De igual forma, un importante impulso al desarrollo de la investigación en contabilidad gubernamental lo brinda la *Comparative International Governmental Accounting Research* (CIGAR), que se establece, a partir de 1987, como una red internacional de discusión e investigación en temas relacionados con la contabilidad gubernamental, la cual es conformada por investigadores y académicos de reconocido prestigio a nivel internacional y se caracteriza por desarrollar sus actividades desde una perspectiva exploratoria y comparativa (CIGAR, 2009). Tres académicos fueron fundamentales en la creación de esta red, los profesores James Chan (Estados Unidos de América), Rowan Jones (Reino Unido) y Klaus Lüder (Alemania).

Los objetivos principales del CIGAR, según Montesinos y Vela (1995), consisten en, promover el intercambio de experiencias e investigaciones, así como el desarrollo de estudios comparativos en contabilidad gubernamental a nivel internacional. La

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

relevancia del CIGAR radica no sólo en sus aportaciones, sino también en el gran prestigio de sus miembros, y en su propia especificidad en cuanto a configurar un lugar de encuentro controlado por intereses de investigadores y académicos (Zubiaur, 2004).

El CIGAR surge fundamentalmente por dos motivos, en primer lugar, por la emergente discusión relacionada con las deficiencias que presentaba el sistema de contabilidad gubernamental tradicional y la implementación, en diversos países desarrollados, de innovaciones en sus sistemas de contabilidad (Lüder, 1995); y, en segundo lugar, por la creación de organismos internacionales emisores de normativa para el ámbito del sector público, tal es el caso del Comité de Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), que impulsaron la armonización de las normas de contabilidad para el sector público.

Ahora bien, tal y como lo señala Fuertes (2004), la investigación de los sistemas de contabilidad gubernamental muestra dos líneas claras de desarrollo. Por una parte, los estudios a nivel nacional y, por otra, los trabajos a nivel internacional. Los primeros, están orientados, fundamentalmente, a mostrar la evolución contable o las características de los sistemas de contabilidad en países específicos. Tales estudios detallan, entre otros, los procesos de modernización, los objetivos, prácticas contables, normativa, el contexto en el que se desarrollan estos sistemas y analizan la información detallada en los estados financieros. Los mismos han servido de base para los trabajos que adquieren un enfoque internacional, en los cuales se estudian en forma comparativa los patrones comunes del desarrollo de los sistemas de contabilidad gubernamental en distintos países, haciendo referencia a las diferencias y similitudes existentes entre los mismos o de aspectos relacionados con la armonización y normalización contable en el sector público.

Entre otras conclusiones relevantes, muchos de estos estudios ponen de manifiesto que a pesar de los esfuerzos armonizadores de la contabilidad gubernamental, lo cierto es que aún persisten importantes diferencias entre los sistemas de contabilidad en el ámbito internacional (Brusca y Montesinos, 2006a). Estas divergencias, resaltan la necesidad de continuar el análisis y comparación los sistemas de contabilidad en el sector público entre unos y otros países, de forma que se pueda determinar la intensidad, tamaño e

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

importancia de las mismas (Chan, 2003). La comparación cobra especial relevancia cuando se trata de países que intentan una asociación económica y política como es el caso que atañe a los países de la región centroamericana.

Para tal efecto, la comparación de los sistemas contables existentes a nivel internacional, así como su grado de aproximación o alejamiento, debe ser abordado en una primera fase desde un punto de vista comparativo (Jarne, 1997). En este sentido, Fuertes (2004) señala cuatro razones para justificar la importancia de la comparación de los sistemas de contabilidad, a saber;

- **Razones históricas:** a lo largo del tiempo se han generado diferencias importantes entre países en cuanto a la definición de conceptos y criterios contables.
- **Razones internacionales:** los gobiernos de los diferentes países requieren obtener financiamiento en los mercados internacionales, lo que implica la apertura de su información financiera a nivel internacional.
- **Razones comparativas:** es posible mejorar los sistemas de contabilidad de un país, a través de la observación detallada del funcionamiento de otros sistemas que operan en distintos países, adaptando soluciones que ya se han llevado a cabo en otros contextos ante situaciones u objetivos similares.
- **Razones armonizadoras:** relacionadas con el incremento de la compatibilidad de las prácticas y normas de contabilidad a nivel internacional, lo que conlleva a reducir la heterogeneidad contable.

Llegados a este punto, conviene acercarnos a la definición del sistema contable. Para Jarne (1997, p.43) es *“un conjunto de factores intrínsecos al propio sistema (agentes internos) que, a través de la modelización de que son objeto por medio de sus propias interrelaciones y de las influencias del exterior (agentes externos), conforman un todo, debidamente estructurado, capaz de satisfacer las necesidades que a la función contable le son asignadas en los diferentes ámbitos”*. En esta misma línea, García (1995, p.55) indica que el sistema contable, *“comprenderá el conjunto de principios,*

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

normas y prácticas que gobiernan el suministro de información financiera en un ámbito espacial y temporal dado”.

Por su parte, Chan *et al.* (1996) definen el sistema contabilidad gubernamental tomando como referencia dos sentidos, el estricto y el amplio. En el primero, se considera preciso el análisis de los procedimientos utilizados para medir el efecto de las transacciones financieras realizadas por los entes públicos. El segundo, hace referencia, además del análisis de los procedimientos contables, al análisis del régimen presupuestario, de los informes financieros y del sistema de fiscalización, por considerarse estas áreas muy relacionadas con el sistema de contabilidad gubernamental.

Así, el enfoque que le brinde al estudio y comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental dependerá de los objetivos que se persigan, teniendo en cuenta que, al estar sujeto a principios, normas y prácticas que al ser producidas en un determinado entorno cambiante de por sí, evolucionan con el tiempo.

En este contexto, Gonzalo y Tua (1988), señalan tres enfoques de análisis de los sistemas de contabilidad, los cuales se pueden considerar como complementarios entre sí:

- **Enfoque Descriptivo:** en este enfoque se trata de poner de manifiesto la realidad en el que se desarrollan los sistemas de contabilidad; es decir, sus características y criterios específicos, así como el establecimiento de similitudes y diferencias entre los mismos. Los estudios que se enmarcan en este enfoque, se centran en la descripción de las prácticas o la normativa contable aplicada en cada país. Al ser estas cambiantes a lo largo del tiempo, se presenta una limitación importante en los estudios basados en este enfoque, en el sentido de que, los mismos deben ser actualizados en el tiempo. Adicionalmente, se pueden presentar dificultades relacionadas con la exactitud de los datos, la concreción del carácter de los mismos o la diversidad de las fuentes donde se recogen.
- **Enfoque Analítico:** esta metodología se basa en el estudio de los sistemas contables dentro de un entorno específico en el cual se ha desarrollado, con sus

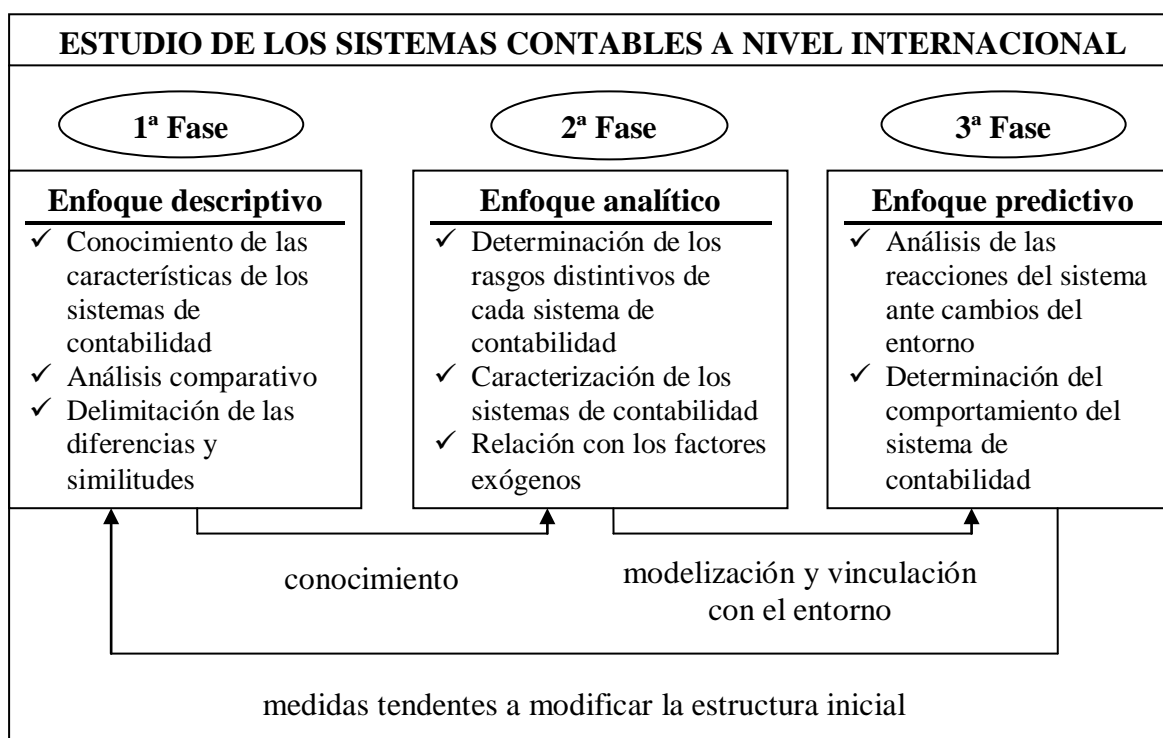
Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

características relacionadas con la cultura, el idioma, la política, la economía, la legislación y aspectos de carácter social que rodean dicho entorno.

- **Enfoque Predictivo:** Se basa en el estudio de la repercusión que tendría la modificación de alguno de los factores considerados como determinantes en la estructuración del sistema contable o la velocidad con que tal modificación tiene lugar.

A lo largo de las últimas tres décadas, los dos primeros enfoques han sido ampliamente aplicados tanto en el ámbito de la comparación de sistemas de contabilidad para el sector privado, como para el sector público. La figura N° 1.2 detalla la interrelación existente entre los tres enfoques citados.

Figura N° 1.2
Enfoque de análisis de los sistemas de contabilidad



Fuente: Jarne (1997)

1.2 El enfoque descriptivo en el análisis de sistemas de contabilidad gubernamental

Según Chan y Jones (1988), los primeros trabajos comparativos que se desarrollan en este ámbito de estudio son los elaborados por Normanton (1966), Geist (1981), Wildavsky (1986) y Webber y Wildavsky (1986). Ahora bien, como se mencionó anteriormente, en las últimas décadas, la contabilidad gubernamental ha sufrido cambios fundamentales en muchos países. Estos cambios han venido de la mano con un incremento sostenido en la investigación de los sistemas de contabilidad gubernamental en el ámbito internacional, tanto de carácter descriptivo de un determinado país, como estudios comparativos que incluyen dos o más países. Sin embargo, la descripción de estos sistemas ha tenido como característica la diversidad de aspectos tratados. Esto dificulta el establecimiento de una estructura base para la realización de estos estudios, la cual, es fundamental para que los trabajos descriptivos sirvan de plataforma para la comparación posterior.

Ante esta situación, con el fin de conocer los principales aspectos y atributos analizados por diferentes investigadores en sus trabajos de descripción de los sistemas de contabilidad gubernamental, procedimos a realizar una revisión de la literatura publicada al respecto en los últimos diez años. Teniendo en cuenta que investigaciones anteriores, como las realizadas por Caba (2001) y Fuertes (2004), han desarrollado una revisión de los principales aspectos y atributos estudiados en relación con la descripción de los sistemas de contabilidad gubernamental, en esta investigación pretendemos contribuir a la generación de conocimiento centrándonos en el período comprendido entre el año 2000 y la actualidad.

A tal efecto, distinguimos los principales elementos analizados en estudios individuales de países y los analizados en estudios de carácter comparativo entre dos o más países.

1.2.1 Elementos importantes analizados en los estudios descriptivos de los sistemas de contabilidad gubernamental

1.2.1.1 Principales investigaciones realizadas en el contexto internacional

Para el análisis de las principales investigaciones publicadas en la última década, vamos a diferenciar entre estudios realizados a nivel individual de países y estudios comparativos entre países. Para el primero de los casos, es importante señalar que, al igual que se concluyó en trabajos anteriores, se siguen distinguiendo dos líneas claramente diferenciadas; por una parte, una descripción del entorno en el que se desarrolla el sistema de contabilidad y, por otra, una caracterización del propio sistema contable. Es decir, los trabajos que se enmarcan dentro de este enfoque se centran, en un primer momento, en la descripción del entorno a través de agentes tales como, el económico, el legal, el administrativo, el histórico, el social y el político; en segundo término, en la definición de las características del sistema de contabilidad gubernamental de cada país, distinguiéndose aspectos como los procesos de reforma, los estados financieros presentados, las prácticas contables seguidas y la introducción el principio de devengo como una de las principales innovaciones en los sistemas de contabilidad gubernamental durante los últimos años.

En la tabla N° 1.1, tratamos de sintetizar los principales elementos señalados en los diferentes estudios de carácter descriptivo para países a nivel individual que se analizaron en el período indicado. Cabe mencionar que en el caso de los agentes del entorno, sobresalen los estudios que realizan un análisis del entorno político y el entorno normativo en el que operan los sistemas de contabilidad gubernamental. En cuanto a las características de los sistemas de contabilidad, la mayoría de estudios analizados hacen referencia a los procesos de reforma y a la incorporación del devengo. Estos últimos dos elementos pueden tener su explicación, por una parte, en el hecho de que durante la última década una cantidad importante de países han emprendido reformas en sus sistemas de contabilidad con el fin de adecuarlos a los nuevos requerimientos de los diferentes grupos de usuarios, en armonía con los procesos de modernización del sector público y, por otra, en la tendencia mundial que favorece la introducción del devengo en los sistemas de contabilidad gubernamental.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 1.1
Principales aspectos analizados en estudios a nivel individual de países con enfoque descriptivo de los sistemas de contabilidad gubernamental

País	China	Nueva Zelanda	Austria	Reino Unido	Italia	Japón	Malasia	Portugal	Noruega
Autor/año	Chang <i>et al.</i> 2008	Lye <i>et al.</i> 2005	Stalebrik y Sacco 2007	Chow <i>et al.</i> 2007	Grossi y Mussari 2008	Christensen y Yoshimi 2003	Rakoto 2007	Carvalho <i>et al.</i> 2007	Monsen 2008
AGENTES DEL ENTORNO									
Entorno socioeconómico		X	X						
Entorno político		X		X			X	X	X
Entorno normativo	X	X					X	X	X
Entorno financiero							X	X	X
Contexto histórico de la contabilidad		X							X
CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA CONTABLE									
Proceso de reforma	X	X		X	X	X		X	X
Estados financieros		X	X	X					
Prácticas contables				X	X			X	
Principio de devengo	X	X				X	X	X	X

Tabla N° 1.1 (continuación)
Principales aspectos analizados en estudios a nivel individual de países con enfoque descriptivo de los sistemas de contabilidad gubernamental

País	Suecia	Escocia	Portugal	Rumania	Malasia	Nuevo Gales del Sur	Nueva Zelanda	España	Francia
Autor/año	Lopsley 2004	Lye <i>et al.</i> 2005	Jorge <i>et al.</i> 2007	McKendrick 2008	Saleh 2007	Christensen 2002	Ouda, 2008	Benito <i>et al.</i> 2003	Marti y Trosa 2006
AGENTES DEL ENTORNO									
Entorno socioeconómico				X	X	X	X		
Entorno político	X	X		X	X	X	X		X
Entorno normativo		X	X	X	X	X	X	X	X
Entorno financiero		X		X			X	X	
Contexto histórico de la contabilidad			X	X	X	X			
CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA CONTABLE									
Proceso de reforma	X		X	X		X	X	X	X
Estados financieros								X	
Prácticas contables		X						X	
Principio de devengo	X		X	X	X		X		X

Fuente: Elaboración propia a partir de diversos trabajos

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Por su parte, en los estudios comparativos entre países, como lo mencionan Lüder (1999) y Fuertes (2004), los estudios comparativos en el ámbito de la contabilidad gubernamental a nivel internacional son, además de escasos, recientes. Esto es debido, fundamentalmente, a la poca información disponible para el análisis internacional de la situación en cada país y a lo incipiente de las investigaciones al respecto. Así, los primeros estudios de esta índole no comienzan a aparecer hasta finales de los años ochenta (Chan y Jones, 1988), cuando, por encargo de la Sociedad de la Investigación Alemana, el profesor Klaus Lüder lidera un grupo de investigadores que inician un estudio comparativo de los sistemas contables públicos de Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Francia, Alemania, Suecia y Dinamarca, que fue posteriormente ampliado a otros países, como España, Italia y Japón. Entre otros aspectos, estos investigadores resaltan en sus hallazgos la ausencia de una metodología que permitiera abordar estudios comparados de los sistemas de contabilidad gubernamental, motivo por el cual plantearon en su propuesta metodológica analizar, además de aspectos como de gestión financiera y contable de cada uno de los gobiernos, la relación entre la contabilidad gubernamental y las condiciones político-administrativas.

Ahora bien, realizar una comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental teniendo como base el enfoque descriptivo, implica la identificación de similitudes y diferencias entre los sistemas que se están analizando, resaltando aquellos elementos que han permitido el desarrollo de innovaciones en los mismos, esto con el fin de determinar el estado en que se encuentra un sistema de contabilidad respecto a otro. Tal y como lo señala Lüder (1989), el análisis comparativo debe intentar identificar distintos modelos contables, para posteriormente, tratar de explicar las razones por las que se diferencian tales modelos. La identificación de los diferentes modelos supone el desarrollo de dos fases. En la primera, se define el criterio de clasificación, para lo que es necesario delimitar los atributos que deben ser utilizados para el establecimiento de las diferencias y similitudes entre los países objeto de análisis (Roberts, 1995). En la segunda, se asignan hechos empíricos a las clasificaciones definidas, es decir, se trata de identificar el alcance del trabajo que se pretende realizar, eligiendo los países que van a ser objeto de análisis; de forma tal, que se puedan obtener los datos necesarios respecto a las variables que los configuran. Según Jarne (1997), el estudio de las clasificaciones

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

definidas, una vez que se le han asignado hechos empíricos, nos mostraría si dicha clasificación es adecuada para cubrir los objetivos deseados.

De la literatura analizada, es importante destacar el hecho de que la mayoría de las publicaciones descriptivas que comparan los sistemas de contabilidad en el contexto internacional, hacen referencia a países desarrollados y, por el contrario, siguen siendo escasas las publicaciones que describan lo que acontece con los países emergentes. Ya en los años 2001 y 2004, Caba y Fuertes, respectivamente, había hecho referencia a esta situación, la cual pudimos comprobar se mantiene a la fecha. La tabla N° 1.2, muestra un detalle de diferentes investigaciones publicadas en la última década al respecto.

Otro aspecto a resaltar es que, algunas de estas investigaciones realizan una comparación de los sistemas de contabilidad de dos o más países y, a partir de ésta, analizan y tratan de explicar la situación que ocurre en un país determinado. Así, por ejemplo, Brusca y Montesinos (2009), realizan una comparación del proceso de consolidación de la información financiera pública en Nueva Zelanda, Australia, el Reino Unido y los Estados Unidos de América y sobre los resultados de ésta analizan la situación que se da en España. O bien, Ouda (2003b), a partir del análisis de la introducción del devengo en la contabilidad gubernamental en Nueva Zelanda, Reino Unido y Australia, intenta explicar las principales deficiencias de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países Árabes.

Tabla N° 1.2

Principales aspectos analizados en estudios comparativos con enfoque descriptivo de los sistemas de contabilidad gubernamental en el ámbito internacional

País	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Autor/año	Brusca y Montesinos 2006a	Pina <i>et al.</i> 2009	Benito y Brusca 2004	Benito <i>et al.</i> 2007	Fuertes y Vela 2000	Brusca y Córdor 2002	Montesinos y Vela 2000	Ellwood y Newberry 2007	Cortes 2006
AGENTES DEL ENTORNO									
Entorno socioeconómico					X			X	
Entorno político					X			X	
Entorno normativo	X	X	X		X	X		X	X
Entorno financiero		X	X		X				
Contexto histórico de la contabilidad					X	X		X	
CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA CONTABLE									
Proceso de reforma	X	X	X		X	X		X	X
Estados financieros	X	X	X	X	X	X	X		
Prácticas contables	X	X	X	X	X	X	X		
Principio de devengo	X	X		X			X	X	X

Tabla N° 1.2 (continuación)

Principales aspectos analizados en estudios comparativos con enfoque descriptivo de los sistemas de contabilidad gubernamental en el ámbito internacional

País	10	11	12	13	14	15	16	17
Autor/año	Brusca y Montesinos 2009	Christensen y Romel 2008	Caba y López 2007	Jorge 2007	Ouda 2003a y 2004	Torres 2004	Cabaleiro y Buch 2007	Ouda 2003b
AGENTES DEL ENTORNO								
Entorno social						X		
Entorno económico						X		X
Entorno político				X	X			
Entorno normativo			X				X	X
Entorno financiero			X	X	X			X
Contexto histórico de la contabilidad			X	X		X		
CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA CONTABLE								
Proceso de reforma	X	X	X	X	X			X
Estados financieros			X	X		X		
Prácticas contables	X	X		X	X		X	
Principio de devengo	X	X	X		X	X	X	X

Fuente: elaboración propia a partir de diversos trabajos

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- (1) Albania, Austria, Azerbaiyán, Bélgica, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Italia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Moldavia, Rumanía, Federación Rusa, Eslovaquia, Eslovenia, España, Holanda, Turquía, Alemania, Noruega, Portugal, Suecia, Reino Unido.
- (2) Austria, Bélgica, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Holanda, Noruega, Portugal, Polonia, España, Suecia, Reino Unido.
- (3) Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Grecia, Finlandia, Francia, Holanda, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Portugal, España, Suecia, Reino Unido, Noruega, Suiza, Hungría, Polonia, Rusia, Canadá, Estados Unidos, Argentina, Brasil, Chile, México, Japón, Corea del Sur, Australia y Nueva Zelanda.
- (4) Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Grecia, Finlandia, Francia, Holanda, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Portugal, España, Suecia, Reino Unido, Noruega, Suiza, Hungría, Polonia, Rusia, Canadá, Estados Unidos, Argentina, Brasil, Chile, México, Japón, Corea del Sur, Australia y Nueva Zelanda.
- (5) España, Francia, Alemania, Reino Unido, Bélgica, Italia, Holanda, Suecia, Finlandia.
- (6) Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Australia, Nueva Zelanda, Francia, Italia, Alemania, Portugal, España.
- (7) Austria, Japón, Canadá, Irlanda, Francia, Finlandia, Grecia, Alemania, Portugal, Holanda, Dinamarca, Bélgica, Nueva Zelanda, España.
- (8) Reino Unido y Nueva Zelanda.
- (9) Nueva Zelanda, Reino Unido, Australia.
- (10) Nueva Zelanda, Reino Unido, Australia, Estados Unidos, España.
- (11) Bélgica, Holanda.
- (12) Argentina, Colombia, Paraguay, Perú, Chile, Brasil, México.
- (13) Portugal, Reino Unido.
- (14) Nueva Zelanda, Reino Unido, Australia.
- (15) Australia, Canadá, Nueva Zelanda, Reino Unido, Estados Unidos, Dinamarca, Finlandia, Suecia, Países Bajos, Bélgica, Francia, Alemania, Grecia, Portugal, España, Suiza, Argentina, Brasil, Paraguay, Uruguay.
- (16) España, Portugal.
- (17) Reino Unido, Australia, Nueva Zelanda, varios países Árabes.

1.2.1.2 Los agentes del entorno

En la investigación en contabilidad internacional existe un amplio consenso sobre la relación existente entre los factores del entorno y los sistemas de contabilidad, reconociéndose el importante papel que el entorno desempeña a la hora de explicar las diferencias entre las prácticas contables de diferentes países. Así las cosas, las características sociales, políticas, económicas, culturales, legales o administrativas propias de cada país ejercen una influencia sobre el desarrollo de su sistema contable (Lye *et al.*, 2005).

En contabilidad gubernamental, como señala Lüder (1994a), al abordar el estudio de los factores del entorno y las diferencias entre los sistemas de contabilidad, no se intenta establecer una relación entre las características políticas, sociales, económicas, legales y

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

culturales de un país y las características de su sistema contable. Son las necesidades de información las que determinan tales rasgos y no los factores del entorno. Sin embargo, estos factores sí influyen en la posibilidad de cambiar el sistema de contabilidad.

Así, los principales agentes del entorno considerados en la literatura analizada son: el entorno socioeconómico, el político, el legal o normativo, el financiero y el contexto histórico en que se ha desarrollado el sistema contable.

Entorno socio-económico: incluye un análisis de los elementos y características que determinan la situación económica y social en que se desenvuelve el sistema de contabilidad, de forma que, a partir del estudio de diversos indicadores, nos permita concluir, entre otros, cuál es el nivel de desarrollo humano del país o, si estamos ante un país desarrollado o en vías de desarrollo (Godfrey *et al.*, 2001). Entre los indicadores más relevantes que se han analizado en esta área de estudio, se pueden citar, el producto interno bruto, el nivel de deuda o el índice de precios al consumidor.

Entorno político: El sistema de contabilidad gubernamental se ve influenciado por la realidad política del país en que se desarrolla. Pilcher (2005) argumenta que la contabilidad no puede ser considerada ajena a la política, ya que las normas contables influyen en el comportamiento humano y ésta a su vez está condicionada por las estructuras políticas y burocráticas.

Entorno legal: Según Jarne (1997), la repercusión del sistema legal en el desarrollo de los sistemas de contabilidad es determinada por la diferenciación que tradicionalmente se ha realizado entre dos tipos de sistema legal, a saber, el basado en la ley común y el desarrollado a partir de la ley civil. El primero, se sustenta en la búsqueda de respuestas puntuales para casos particulares, más que en la emisión de una norma de carácter general. La segunda, establece un marco normativo en que se desciende a un importante nivel de detalle. Esto hará que, teniendo presente la tradición legal existente en los países, el nivel de detalle de la normativa contable contenga un nivel de especificidad mayor o menor. Por lo tanto, se considera que la forma de establecer la legislación en un determinado país, tendrá influencia significativa en el desarrollo de sus sistemas de contabilidad.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Entorno financiero: la estructura financiera del país puede generar una influencia determinante en el desarrollo del sistema de contabilidad gubernamental, ya que, tal y como lo señala Vela (1995), de ella puede depender en numerosas ocasiones el valor que se le atribuya a la rendición de cuentas y al control financiero. Por otra parte, resulta interesante analizar el peso que tiene el sector público en el conjunto de la economía, de manera que se evidencie el progreso del gasto público o los ingresos a través del tiempo.

Contexto histórico: Si bien éste no forma parte del entorno en que se desarrollan los sistemas de contabilidad, si es fundamental conocer los principales cambios surgidos a lo largo del tiempo, esto a fin de entender el estado actual de dichos sistemas y de cierta forma predecir posibles modificaciones que puedan darse a futuro (Chan, 1995).

1.2.1.3 Características del sistema de contabilidad gubernamental

A la hora de describir los sistemas de contabilidad gubernamental, un paso fundamental es identificar las características que los mismos poseen. A tal efecto, Lüder (1989) señala que se debería abordar en primera instancia un detalle de los factores que puedan ayudar a definir el sistema. Por otra parte, Chan *et al.* (1996) indican que para el estudio de las características de los sistemas de contabilidad gubernamental es necesario analizar los objetivos del sistema mismo y las prácticas contables aplicadas; es decir, los criterios de medición y reconocimiento de las partidas que componen el sistema, la presentación de informes financieros, el contenido de éstos y, la difusión de la información.

Como señalamos anteriormente, en su investigación, Caba (2001) hace referencia a que los trabajos de carácter descriptivo publicados sobre el tema carecen de una estructura común que pueda servir de base para la formulación de estudios comparativos en el ámbito internacional. Hemos constatado que esta característica se ha mantenido a la fecha, sin embargo, en una buena cantidad de trabajos analizados se da una importancia significativa al estudio al proceso de reforma de los sistemas, a las prácticas contables, a la información divulgada en los estados financieros y, especial atención a la introducción del devengo en la contabilidad gubernamental que, tal y como señalan

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Broadbent and Guthrie (2008), constituye la principal innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental en los últimos años.

A modo de síntesis, el estudio de los sistemas de contabilidad gubernamental, debería incluir cuatro aspectos claramente diferenciados, a saber:

El proceso de reforma: como se ha señalado anteriormente, la contabilidad gubernamental ha sufrido, en las últimas dos décadas, una importante transformación, que pretende, entre otras cosas, responder a las necesidades de los diferentes grupos usuarios, proporcionando información más útil para la toma de decisiones (Pina y Torres, 1996). Así, la mayoría de publicaciones analizadas, hacen referencia al proceso de reforma que se ha desarrollado en cada uno de los países estudiados, sean estas de carácter legal o de procedimientos de elaboración y divulgación de la información financiera gubernamental.

Estados financieros: en este apartado, se debe analizar, entre otros: la información que genera el sistema de contabilidad por medio de los estados financieros; los usuarios y la medida en que dicha información responde a las necesidades de éstos; si la información que se presenta es consolidada y, de ser así, el método empleado para ello; el nivel de implantación y la rendición de cuentas (IGAE, 1996), que supone, según Chan *et al.* (1996), analizar los estados financieros presentados, su contenido y la divulgación de dicha información. Sobre este último aspecto, es importante destacar su importancia, dado que uno de los objetivos principales que persigue la modernización de los sistemas de información financiera gubernamental es la mejora en la transparencia, la divulgación de dicha información constituye un elemento esencial para la rendición de cuentas ya que, como lo señalan Rodríguez *et al.* (2007), poco se lograría cuando los gobiernos generan información financiera oportuna, fiable y de calidad, si ésta no es de conocimiento de los ciudadanos.

Prácticas contables: el estudio del marco o prácticas contables debería incluir: el detalle de los organismos encargados de la regulación; la relación entre la contabilidad pública y privada; la relación entre la contabilidad y el presupuesto; la organización del sistema contable; la base de reconocimiento; las normas de valoración (enfoque de medida); el contenido y estructura del plan contable; y, los objetivos que pretende

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

alcanzar el sistema. Esto último, según Chan *et al.* (1996), permitiría comprobar la dimensión informativa del modelo, identificándose para ello las características de los sistemas de contabilidad existentes y su vinculación con los objetivos que satisface.

En cuanto a la base de reconocimiento y las normas de valoración (enfoque de medida), es importante retomar lo señalado por Fuertes (2004), en el sentido de que, la caracterización de un sistema de reconocimiento depende de estos dos factores. El primero, hace referencia al momento en que se reconocen los efectos de las transacciones y, el segundo, se refiere a qué información debe recogerse en los estados financieros o, lo que es lo mismo, qué se reconoce bajo los conceptos de activos, pasivos, ingresos y gastos. Es decir, *qué se reconoce y cuándo*.

El principio de devengo: diversos autores coinciden en que, la principal reforma en los sistemas de contabilidad gubernamental que han implementado los gobiernos de muchos países en los últimos años, ha sido la introducción del devengo (Broadbent and Guthrie, 2008; Benito *et al.*, 2007; Ouda, 2004; Torres, 2004). Con base en este principio, las transacciones se reconocen cuando ocurren. Por lo tanto, los gastos se reconocen en el momento en que se consumen y los ingresos se reconocen en el momento en que se da la transacción financiera, independientemente de la fecha en que el efectivo ingrese a caja (Cortes, 2006).

1.2.2 Clasificación de los sistemas de contabilidad gubernamental

La clasificación de los sistemas de contabilidad pretende, básicamente, sintetizar las principales divergencias y similitudes existentes entre los sistemas (Benito y Brusca, 2004). Su importancia radica, según señalan Nobes y Parker (1995), en que: permite apreciar la evolución del sistema de un país dominante respecto a los sistemas de otras naciones situadas en su área de influencia; ayuda a entender el desarrollo de la forma, más que a describir cómo y porqué son las cosas; facilita la formación de los profesionales de la contabilidad que operan internacionalmente; y, permite a un país entender mejor el sistema contable de que dispone y el que le resultaría más apropiado comparándolo con el de otros países de características similares.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Entre las ventajas que se derivan del proceso de clasificación de los sistemas de contabilidad y de la aplicación de los resultados de la misma a aspectos concretos, Jarne (1997) destaca, respecto a las primeras: la descripción de las propias características de los sistemas contables; la simplificación de las variables que los definen; y, la comparación de los rasgos distintivos de cada uno de ellos. Con relación a las segundas, señala: la evolución experimentada por los modelos de contabilidad en el ámbito internacional y, la valoración de las líneas futuras de desarrollo de los sistemas.

En este mismo sentido, Benito y Brusca (2004) indican que la clasificación de los sistemas de contabilidad gubernamental permiten: la descripción de las características de los sistemas de un número determinado de países; la simplificación de las variables que las definen; la comparación de los distintivos de cada sistema; el conocimiento de la evolución experimentada por los modelos de contabilidad en el entorno internacional; y, mostrar la situación económica y financiera de las administraciones públicas con mayor fidelidad.

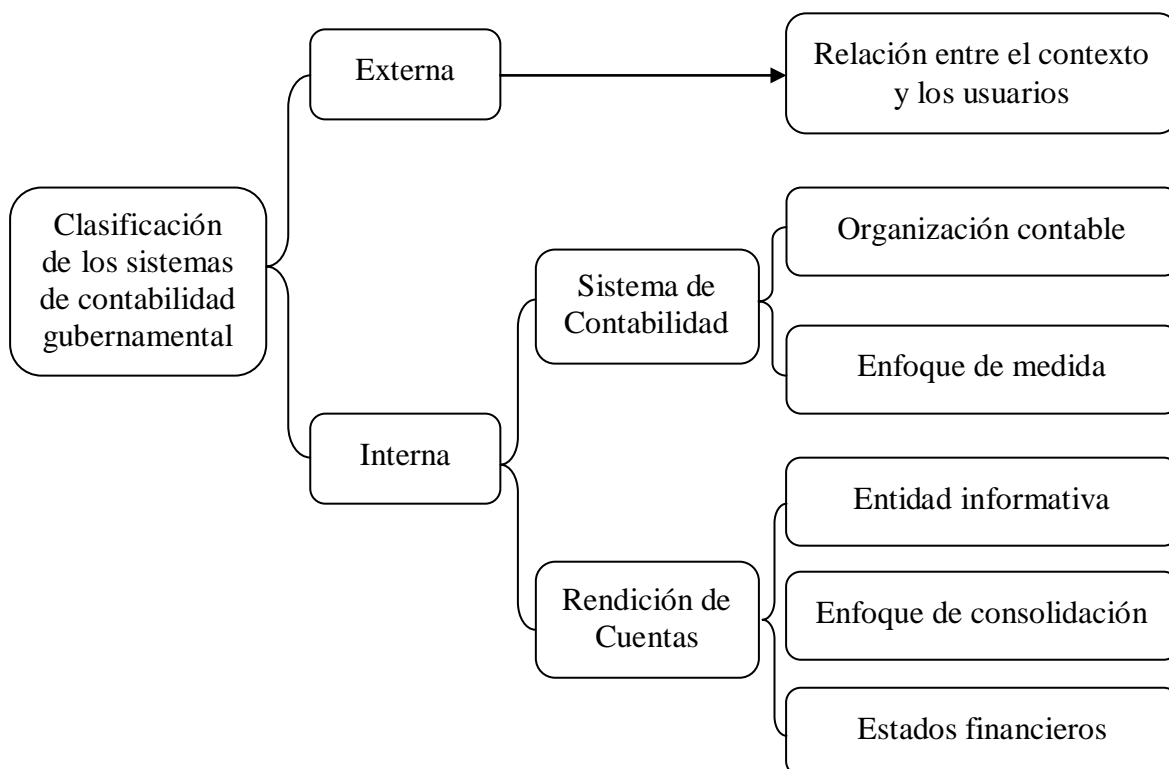
Ahora bien, a diferencia de la contabilidad en el ámbito privado, donde diversos autores han formulado clasificaciones de sistemas de contabilidad, entre los que destacan los elaborados por Mueller (1968), Da Costa *et al.* (1978), Frank (1979), Nair y Frank (1980), Najjar (1986), Nobes y Parker (1995), García (1995), Jarne (1997), la clasificación de sistemas de contabilidad gubernamental es aún incipiente y la mayoría de los trabajos divulgados hasta el momento se refieren más bien a análisis descriptivos de los mismos. A pesar de lo anterior, se debe destacar la propuesta metodológica realizada por Lüder (1989), al igual trabajos elaborados por Vela y Fuertes (1997), Caba (2001), Fuertes (2004) y Benito y Brusca (2004).

Por la importancia que reviste la metodología para la clasificación de sistemas de contabilidad gubernamental propuesta por Lüder (1988), nos detenemos en el detalle de la misma. Ésta distingue dos tipos de criterio para la clasificación, a saber, externos e internos. Los primeros se basan en las variables del entorno en que se desarrollan los mismos, como son las variables socioeconómicas, políticas o normativas. Los segundos, se sustentan en los atributos propios del sistema. En estos últimos se diferencian dos áreas, el sistema de contabilidad (organización contable, enfoque de medida y base de

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

reconocimiento) y la rendición de cuentas (entidad informativa, enfoque de consolidación que utiliza y de los informes presentados). La figura N° 1.3 detalla la clasificación de los sistemas de contabilidad gubernamental.

Figura N° 1.3
Clasificación de los sistemas de contabilidad gubernamental



Fuente: elaboración propia a partir de Lüder (1988)

1.2.2.1 Clasificación basada en la relación entre el contexto y los usuarios

Se sustenta en la hipótesis de que existe una relación entre la orientación del sistema de contabilidad en función de los usuarios y el contexto en que se desarrolla el mismo, distinguiendo tres tipos de usuarios, los ciudadanos, el poder legislativo y el poder ejecutivo. En relación con las variables que podrían caracterizar el contexto de un país, distingue entre: la distribución del poder político; el sistema legal; y, la influencia profesional.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

La distribución del poder político, se puede valorar mediante la determinación de la fuerza que tienen los usuarios en el control de los recursos públicos. En unos países se encontrará un poder “fuerte” y en otros un poder “débil” (Vela y Fuertes, 2000). Ejemplo del primero, lo constituye el hecho de que los ciudadanos tengan la posibilidad de participar en referéndum para decidir ciertos asuntos importantes, sean estos de carácter político o económico; en el caso del poder legislativo, que éste tenga la posibilidad de cambiar las propuestas que realiza el gobierno en temas presupuestarios o bien que el órgano de control esté obligado a presentar un informe que incluya los estados financieros al Congreso o Parlamento; por último en el caso del poder ejecutivo, se considerará que tendrá un poder fuerte cuando el presidente es elegido directamente por los ciudadanos en elecciones libres o cuando se restringe el poder del órgano legislativo a la hora de modificar los proyectos de presupuesto formulados por el gobierno.

En cuanto al *sistema legal*, se reflejará en el grado de codificación de normas emitidas para el sistema de contabilidad y para la emisión de los estados financieros, distinguiéndose los países con leyes comunes y con leyes civiles (Brusca y Benito, 2004). Los primeros, incluyen países con sistemas jurídicos basados en el derecho común, en el cual existe una gran preocupación por los aspectos de información de las cuentas anuales, dándose prioridad al contenido y no a la forma. Los segundos, caracterizados por un enfoque más legalista, donde prevalece una descripción más detallada del contenido y forma de la información contable.

Por último, la *influencia profesional* hace referencia al papel que las organizaciones de profesionales y que el mismo sector privado ejercen sobre la contabilidad gubernamental.

1.2.2.2 Clasificación según la organización contable

En ésta los sujetos contables son definidos como aquellos grupos homogéneos de entes del sector público a los que les es común el marco contable teórico, distinguiendo entre, sujetos de primer y segundo orden (Jarne, 1997). Los primeros, estarían formados por los entes que comparten un marco teórico contable muy similar para la definición y valoración de las operaciones. Los segundos, serían entes considerados

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

individualmente, es decir, los distintos tipos de organizaciones que pueden encontrarse dentro de los primeros, a quienes les es común un conjunto de normas y principios contables definidos de forma singular.

El atributo que permitiría diferenciar la organización contable del sector público sería la actividad realizada por dichos entes, pudiendo distinguir entre: entes que realizan actividades típicamente administrativas, es decir, el subsector público administrativo y, entes que realizan actividades semejantes con las del sector privado, es decir, del subsector público empresarial.

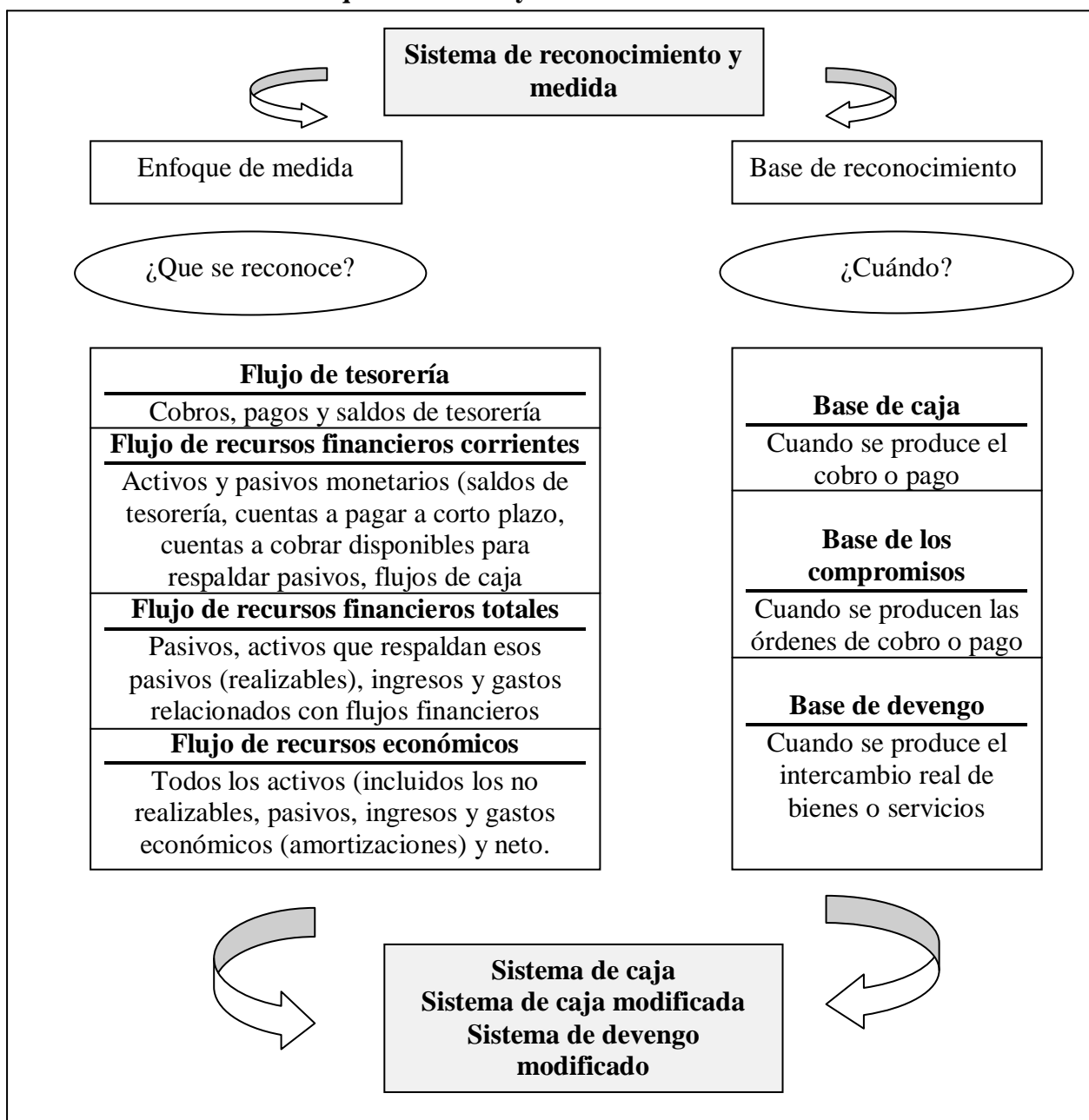
1.2.2.3 Clasificación según el enfoque de medida y la base de reconocimiento

Lüder (1989) señala que, el objeto contable podría ser definido como la diferencia entre los activos y pasivos del estado de situación financiera, o sea, el patrimonio neto. La definición del estado de situación señalada por el autor requiere considerar:

- Los pasivos y activos incluidos en el balance
- ¿Cuándo se han registrado las transacciones que afectan a la caja?
- ¿Qué transacciones que no afectan a caja se incluyen en los estados financieros?
- Valoración de las distintas partidas del activo y pasivo del balance.

En concreto, el objeto contable depende de las partidas que formen el balance, de cuándo se registran y cómo se valoran (Fuertes, 2004). La figura N° 1.4 resume los principales elementos de esta clasificación.

Figura N° 1.4
Enfoque de medida y bases de reconocimiento



Fuente: Fuertes (2004)

1.2.2.4 Clasificación en función de la entidad informativa

La entidad informativa se refiere a las áreas del gobierno que son incluidas como parte integral de los estados financieros presentados por éste. Lüder (1989) lleva a cabo este criterio de clasificación en función de la actividad del ente público y del tipo de sujeto contable. Para el primer caso distingue tres tipos de actividades: de tipo administrativo o

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

gubernamental, comercial o fiduciario, estas últimas son aquellas en las que el gobierno actúa como administrador de bienes tanto de individuos de organizaciones privadas o de otros entes públicos.

En relación con los tipos de sujetos contables, se diferencia entre: el sujeto contable intragubernamental y las organizaciones legalmente separadas, por ejemplo, empresas públicas y fidecomisos. El sujeto contable intragubernamental incluye a organizaciones que llevan a cabo actividades de tipo gubernamental, comercial o fiduciaria, siempre que éstas no estén legalmente separadas.

1.2.2.5 Clasificación en función del enfoque de consolidación utilizado

Fuertes (2004) hace referencia a cuatro métodos de consolidación de la información financiera pública, a saber:

- **Agregación simple:** En este método se adicionan los activos, pasivos y patrimonio de diferentes sujetos contables, sin la previa eliminación de las partidas relacionadas entre éstos. Dicho método puede llevar a errores en la formulación del estado financiero consolidado.
- **Puesta en equivalencia:** Bajo este método sólo la deuda neta es reconocida como activo o pasivo en el balance consolidado, para lo cual, de previo se eliminaron las transacciones internas entre los sujetos contables.
- **Consolidación global:** Mediante el cual todos los activos y pasivos son reconocidos en el estado financiero consolidado, una vez realizadas las eliminaciones entre los sujetos contables.
- **Consolidación parcial:** Bajo este método, en el balance consolidado sólo serán reconocidos los activos y pasivos del ente contable en forma proporcional a la participación que se tenga sobre dicho ente.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

1.2.2.6 Clasificación en función de los estados financieros

Con esta clasificación se presente comparar y clasificar los estados financieros en función de: tipos de estados financieros consolidados preparados, grado de agregación de las partidas en dichos estados, información adicional y características de la auditoría. A tal efecto, se distinguen seis elementos que conforman el conjunto de estados financieros básicos, a saber: el estado de situación financiera, el estado de rendimiento financiero, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujo de efectivo, el estado de presupuesto y las notas a los estados financieros.

En cuanto a la información adicional se distingue fundamentalmente dos tipos: información sobre principios y políticas contables utilizados en el proceso contable e información sobre determinadas partidas en relación al criterio de valoración utilizado.

Por último, las características de la auditoría deben considerar, en primer término, si existe la fiscalización, el órgano encargado de realizar la misma y el resultado derivado de ésta.

1.3 Enfoque analítico como base para la elaboración de estudios comparados de los sistemas de contabilidad gubernamental

La comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental mediante un enfoque analítico se basa en el estudio de éstos dentro de un entorno específico en el cual se desarrollan, con sus características relacionadas con la cultura, la política, la economía, la legislación y aspectos de carácter social que rodean dicho entorno.

En la década de los años ochenta, autores como Nobes (1983), Baber y Sen (1983), Ingram (1984), Chan y Rubín (1987), Evans y Patton (1987), Chan (1989), defienden que el análisis de los sistemas de contabilidad no sólo debe fundamentarse en los aspectos estrictamente relacionados con la técnica contable, sino que en el mismo deben de considerarse factores relacionados con el entorno en que estos se desarrollan. Entre las principales variables consideradas por estos autores, se pueden citar: la competencia política, el método de selección del personal encargado de las labores contables, el

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

mercado de capitales, el tamaño del gobierno, el nivel socioeconómico del país y la formación de profesionales en el campo de la contabilidad.

En 1990, el Profesor Lüder, tras analizar dichas variables, comprueba la ausencia de un marco uniforme para realizar estudios comparados de los sistemas de contabilidad gubernamental y de su entorno. Motivo por el cual, intenta encontrar un modelo que le ayude a explicar y a predecir el porqué de un determinado sistema de contabilidad gubernamental, de su evolución, y las condiciones que habían dado para su estabilidad y aceptación general. Como respuesta a este vacío, Lüder (1992) propone la Teoría o Modelo de Contingencia, considerado como un marco uniforme a la hora de estudiar los sistemas de contabilidad gubernamental bajo una perspectiva analítica.

Para las bases que dan pie al desarrollo del Modelo de Contingencia, el Profesor Lüder obtuvo datos, a finales de los años ochenta de siglo pasado, de diferentes países, entre ellos, Canadá, Alemania, Dinamarca, Francia, Suecia, Reino Unido y Estados Unidos de América (Chan, 2003).

El Modelo de Contingencia trata de explicar las relaciones existentes entre el entorno social, político y administrativo de un país y su sistema de contabilidad gubernamental. Para ello identifica de qué forma y cuáles factores del entorno influyen en la introducción de reformas en el sistema de contabilidad, explicando con ello el hecho de que en algunos países se introduzcan innovaciones en materia contable y en otros no (Chan, 1994). Lo anterior, a fin de generar respuestas a interrogantes tales como, de qué manera se pueden crear las condiciones adecuadas para el éxito en la introducción de un sistema de contabilidad más informativo en el sector público, cómo se pueden superar las barreras para la aplicación del mismo, cómo se puede convencer a otros a aceptar el nuevo sistema de contabilidad (Ouda, 2004). Es decir, el Modelo de Contingencia se basa en el proceso de innovación.

A tal efecto, las innovaciones en la contabilidad gubernamental las podemos definir como los cambios conceptuales y no meramente procedimentales en el sistema contable a efectos de garantizar que se proporciona una información financiera exhaustiva, fiable y significativa, necesaria para el ejercicio de una responsabilidad financiera apropiada y una gestión financiera sólida (Lüder, 1994a).

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Por otra parte, según destaca Lüder (2001), el propósito del Modelo no es explicar el proceso de reforma íntegro incluyendo todos los factores relevantes, más bien, su utilidad radica en realizar un juicio sobre las posibilidades de cambio ante las cuales el entorno social, político, económico y administrativo es sensible.

Una de las principales características del modelo, de acuerdo con lo señalado por Fuertes (2004), es su naturaleza probabilística. Esto significa que la existencia de un determinado entorno político-administrativo no implica necesariamente la introducción de reformas en el sistema de contabilidad. El Modelo, únicamente, establece que determinados entornos están en condiciones más favorables que otros para la implantación de modificaciones en el sistema de contabilidad gubernamental y, por lo tanto, existen más probabilidades de que éstas se produzcan.

La utilidad del Modelo radica en dos factores: por una parte, establece un marco analítico para desarrollar el estudio de países concretos y, por otra, permite introducir variables que no han sido definidas de forma explícita y que, sin embargo, podrían ser relevantes para explicar el proceso de innovación de un determinado país (Vela y Fuertes, 1997).

Ahora bien, diversos autores, a partir del estudio detallado del Modelo y/o de la aplicación de este en otros contextos, han realizado una serie de críticas, recomendaciones o adaptaciones del mismo, entre las cuales podemos citar a las realizadas por Godfrey *et al.* (1996, 2001), Merrouche *et al.* (1996), Joruga y Nowak (1996), Pallot (1996), Christensen (2001), Ouda (2001, 2004) y Caba *et al.* (2009). Seguidamente, se detallan, tanto el Modelo de Contingencia como los principales aportes realizados al mismo.

1.3.1 El modelo de Contingencia: primera versión

En su primera versión, publicada en el año 1992, el modelo de contingencia identifica tres tipos de variables, a saber, *las variables independientes o contextuales*, que hacen referencia a las características del entorno en que se desarrollan los sistemas de contabilidad gubernamental; *las variables de comportamiento*, siendo las principales, los cambios en las expectativas de información de parte de los usuarios y el cambio de comportamiento de productores de la información; por último, *las variables dependientes*, que son aquellas que condicionan el cambio, a su vez son clasificadas en tres grupos, de acuerdo con las funciones que desempeñen en el proceso de innovación; estímulos; características políticas y administrativas del sistema; y, barreras de implementación (ver figura N° 1.5).

Estímulos: son definidos como hechos que se producen previo a la fase de innovación en los sistemas de contabilidad y que, por sus características, generan la necesidad de contar con un sistema de contabilidad más informativo. Entre los principales estímulos a que hace referencia el autor del modelo, se encuentran: una situación financiera problemática o tensiones fiscales, los escándalos financieros, los mercados de capitales, influencia de actores reguladores externos al gobierno y el interés profesional.

- **Las tensiones fiscales:** cuando un país se encuentra en una situación financiera difícil, sea por elevados déficits fiscales, problemas productivos o incremento de sus niveles de endeudamiento, los gestores públicos valoran en mayor medida la importancia de contar con información financiera fiable, oportuna y objetiva, para la toma de decisiones, aspectos de los que carecen en buena medida los sistemas de contabilidad gubernamental tradicionales.
- **Escándalos financieros:** cuando se hacen de conocimiento público hechos relacionados con el manejo inadecuado de los recursos públicos de parte de los funcionarios o políticos, los ciudadanos y organismos financieros internacionales se vuelven más demandantes de información financiera gubernamental.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- **Mercados de capitales:** las agencias internacionales evaluadoras de riesgo valoran, para efectos de emitir su opinión respecto al riesgo país, la calidad y fiabilidad de la información financiera presentada por un determinado país. En razón de lo anterior, estas agencias pueden forzar a que los gobiernos emprendan reformas en sus sistemas de contabilidad gubernamental, con el objetivo de obtener una mejor calificación y, por ende, acceder a recursos financieros con tasas de interés más favorables.
- **Reguladores externos:** se refiere específicamente a la conformación de organismos emisores de normativa contable a nivel internacional para el sector público, como la *International Public Sector Accounting Standard Board* (IPSASB), a mediados de la década de los ochentas, que pretenden introducir sistemas de información contable cada vez más informativos a través de la discusión permanente de sus propuestas con los directivos de la contabilidad gubernamental.
- **Interés profesional:** se identifican dos grupos, a saber, las asociaciones o gremios profesionales y las firmas de contadores. Ambas organizaciones, usualmente, deberían reflexionar acerca de la necesidad de avanzar y modernizar los sistemas de contabilidad gubernamental y participar activamente en las propuestas de reforma de estos sistemas.

Entorno social del gobierno: son variables sociales que influyen en las actitudes básicas de los usuarios y de los productores de la información financiera del sector público. Se distinguen dos tipos de variables, socioeconómicas y de cultura política.

- **Variables socioeconómicas:** destaca el nivel económico y educativo de la población, bajo el supuesto de que cuanto mayores sean estos niveles, mayor posibilidad existe de que los individuos se interesen en obtener información de las actividades gubernamentales y, por tanto, generen presión a los gestores públicos para el suministro de la información financiera pública.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- **Cultura política:** hace referencia a la transparencia informativa de la gestión financiera del sector público, en cuanto a la apertura y participación de la ciudadanía en los procesos de toma de decisiones, bajo el supuesto de que en aquellos países con una cultura política democrática y participativa, generalmente, los ciudadanos deberían tener mayores niveles de acceso a la información gubernamental.

Entorno político-administrativo: son factores que influyen en las actitudes básicas de los usuarios y de los productores de la información ante la idea de formas más reveladoras en la información financiera del sector público. Entre éstos factores se encuentran: la formación del personal y su proceso de selección, la cultura administrativa de los funcionarios y la competencia política.

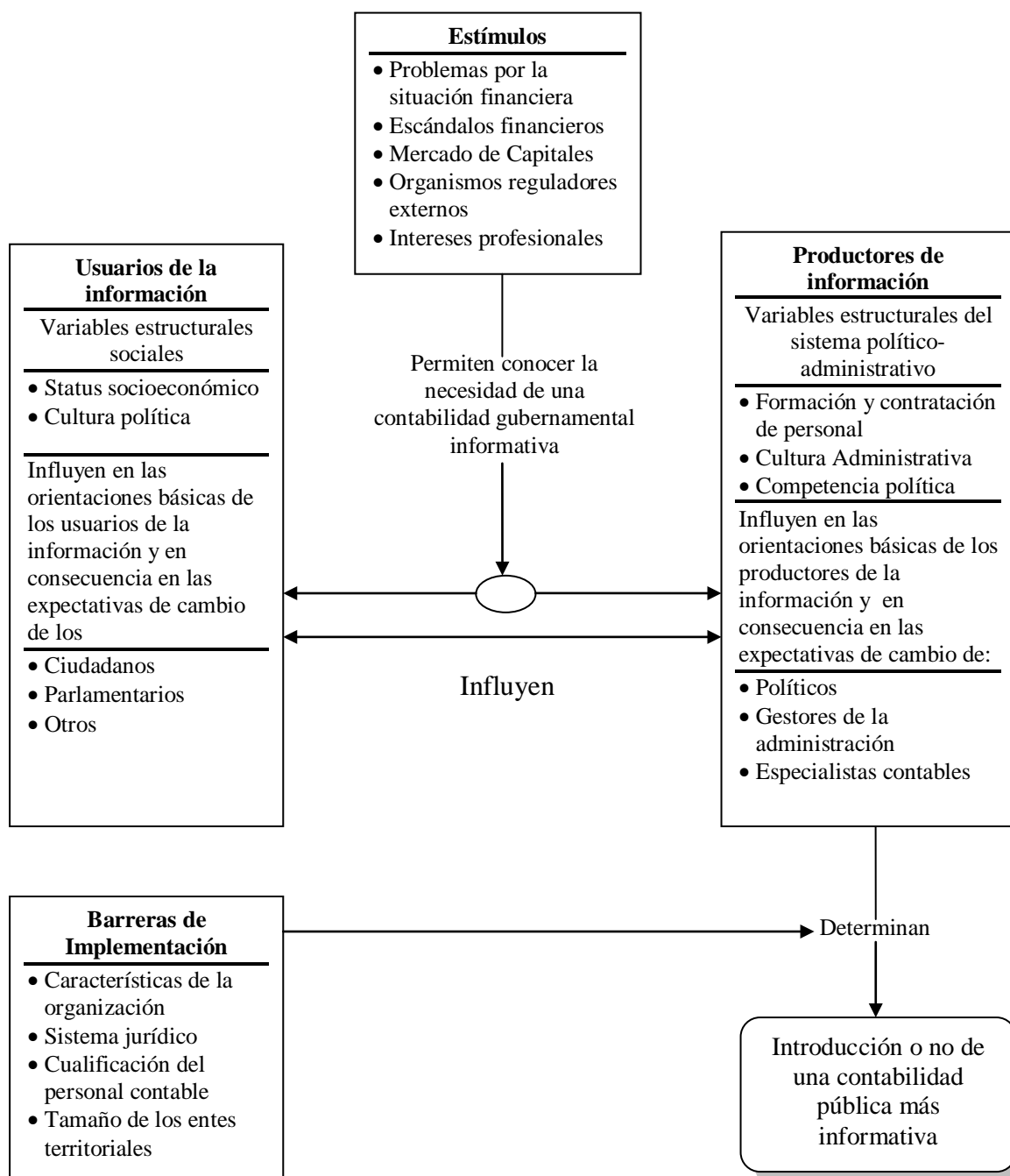
- **Formación y contratación de personal:** en la medida en que el personal que se contrata cuenta con una mayor formación académica y técnica en materia de contabilidad, tendrá una mayor predisposición hacia la introducción de reformas que permitan un sistema de contabilidad más informativo.
- **Cultura administrativa:** como componente de la cultura política, en el sentido de que será más abierta cuando mayor participación ciudadana exista y, en esta medida, facilitará una mayor participación social basada en la idea de un sistema contable más útil.
- **Competencia política:** puede verse desde dos puntos de vista, por una parte, en sentido de una competencia en un “mercado de votos” y, por otra, la competencia entre los órganos responsables de la toma de decisiones, sea el ejecutivo o el legislativo o el electorado. Se considera que existe un alto grado de competencia política si, por ejemplo, el grado de división de poder entre el legislativo y el ejecutivo es más o menos simétrico y, por el contrario, la existencia de un grado bajo de competencia política en aquellos casos en que tal división es asimétrica.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Barreras de implementación: son condiciones del entorno que obstaculizan el proceso de implantación de la innovación contable. Entre estas se encuentran, las características organizativas y el sistema legal del país, la cualificación del personal responsable de la contabilidad gubernamental y el tamaño de los entes territoriales.

- **Características de la organización:** en el momento de realizar reformas en los sistemas de contabilidad gubernamental, la descentralización del sector público puede convertirse en una barrera para la implementación de las mismas, ya que existe un nivel de riesgo de que cada unidad desarrolle sus propios procedimientos y se genere una diversidad de criterios a la hora de registrar las transacciones contables.
- **Sistema legal:** relacionado sobre todo con la tradición del sistema jurídico. Así, por ejemplo, en los países con una tradición romano-germánica se encuentran sistemas contables muy detallados, mientras que en los de tradición anglosajona son más bien de contenido general.
- **Cualificación del personal responsable de la contabilidad gubernamental:** el hecho de no contar con funcionarios preparados desde el punto de vista académico, técnico y con experiencia profesional en el campo de la contabilidad, constituye una barrera en el proceso de reforma contable.
- **Tamaño de los entes territoriales:** principalmente en términos de densidad de población y en el número y tipo de agencias gubernamentales. En la medida que éstas aumenten, los problemas y los costes de implementación de nuevos modelos de contabilidad e información financiera gubernamental se incrementarán.

Figura N° 1.5
Modelo de Contingencia: primera versión



Fuente: Lüder (1992)

1.2.2.2 El Modelo de Contingencia: segunda versión

En el año 1994, Lüder plantea una revisión del modelo de contingencia y propone seis aspectos que intentan incorporar observaciones y críticas realizadas, entre otros, por Chan *et al.* (1994), a saber:

1. Contempla tres tipos de variables contextuales, atendiendo a la estabilidad temporal y al modo de influencia sobre el proceso innovación:
 - Presentes temporalmente, características del entorno relativamente inestables que afectan indirectamente el proceso de innovación por medio de variables de comportamiento (estímulos),
 - Características del entorno relativamente estables que además afectan indirectamente el proceso de innovación por medio de variables de comportamiento (variables estructurales),
 - Características del entorno relativamente estables que influyen directamente en el proceso de innovación (barreras de implementación).
2. Con el fin de darle mayor importancia a los actores políticos, se diferencian las variables estructurales políticas de las administrativas.
3. Considera que las expectativas del público en relación con la comunicación, de parte del gobierno, de la gestión e información financiera, necesitan ser reforzadas por los grupos de presión de cara a que afecten a los cambios en los actores políticos y administrativos. Por ejemplo, que gremios profesionales, sindicatos o asociaciones de contribuyentes exijan a la administración el desarrollo de nuevos sistemas de contabilidad a efectos de alcanzar una administración más eficiente y eficaz.
4. Analiza de manera más explícita el funcionamiento de los estímulos, abordándolos individualmente.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

5. El Modelo omite las variables socioeconómicas, en la medida en que no ha encontrado evidencias de la influencia de éstas en las expectativas del público.
6. Reconoce la existencia de cambios en las relaciones del Modelo y en las influencias entre sus componentes. A tal efecto, son reclasificadas las siguientes variables:
 - El mercado de capitales; concretamente, la existencia de agencias de calificación es considerada como una característica del sistema social. Al ser éstas usuarias de la información financiera gubernamental, pertenecen al grupo de usuarios públicos.
 - Las organizaciones emisoras de normativa en el ámbito específico de contabilidad gubernamental, se consideran más una característica de la estructura administrativa que un estímulo.
 - Los intereses profesionales en la contabilidad gubernamental pueden considerarse intereses de grupos de presión que afectan y, eventualmente, refuerzan la demanda del público a disponer de una información financiera más exhaustiva y fiable.
 - Las características organizativas de un gobierno, en particular, la distribución de responsabilidades para el desarrollo de la utilización de una contabilidad gubernamental, no ha de ser considerada como una barrera de implementación, sino como un factor de influencia en el cambio de comportamiento de los actores administrativos.

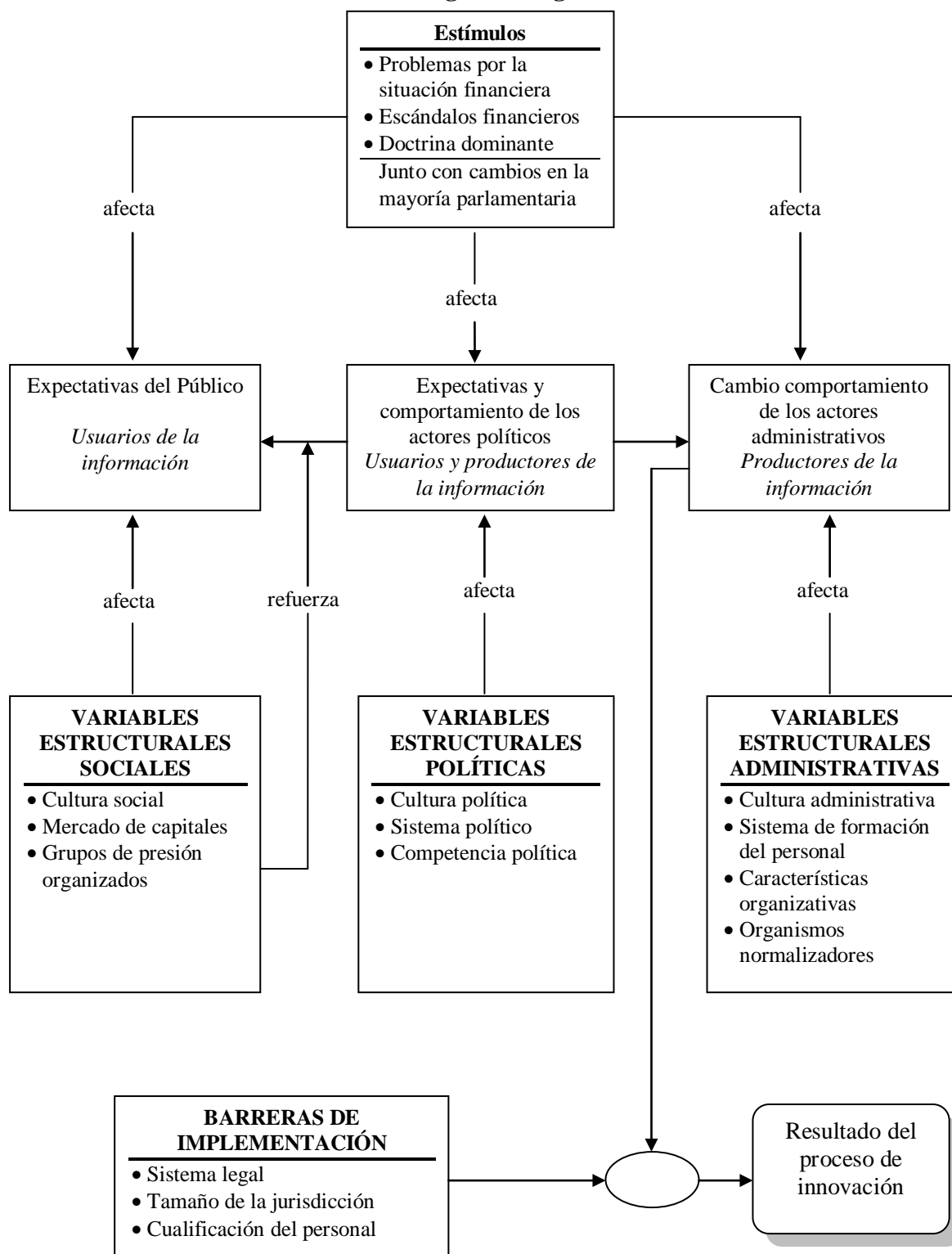
Respecto a los cambios formulados en esta segunda versión del Modelo, Chan *et al.* (1996) señalan que mientras se mantiene la estructura básica del mismo, se introducen una serie de nuevas características que se pueden resumir en tres aspectos: se diferencian los papeles de los actores políticos y los actos administrativos. Los primeros, son tanto productores de información como usuarios, mientras que los actores administrativos, únicamente, son productores de información externa (en relación con los actores políticos y con el público en general); se reconoce que la doctrina dominante

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

con un cambio en la mayoría parlamentaria puede afectar a las actitudes y comportamientos de los actores políticos, los cuales, a su vez, pueden afectar a la contabilidad gubernamental; y se identifica explícitamente que el fortalecimiento de las funciones financieras y el establecimiento de organizaciones emisoras de normativa contable tienen un impacto en el comportamiento de los actos administrativos.

En la nueva revisión del Modelo, se establece como hipótesis que los tres primeros tipos de variables contextuales influirán positivamente en las actitudes y en el comportamiento de los usuarios y productores de la información financiera gubernamental. Una combinación entre condiciones contextuales propicias y actitudes favorables, facilitará el proceso de innovación. A pesar de lo anterior, las barreras de implementación podrían impedir el logro de resultados exitosos. La figura N° 1.6, presenta el Modelo de Contingencia modificado.

Figura N° 1.6
Modelo de Contingencia: segunda versión



Fuente: Lüder (1994a)

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

1.3.3 Modelo de contingencia para países en vías de desarrollo

Como señala Lüder (1994b), el Modelo, tal y como se planteó, no garantizaba su aplicación a países en vías de desarrollo o con un sistema político no democrático. En razón de lo anterior, Godfrey *et al.* (1996) realizan investigaciones en Kenia, Tanzania y Uganda, de las cuales surge una propuesta de modificación al Modelo, de forma que el mismo pueda aplicarse en economías emergentes. Dicha modificación consistió en una reestructuración de los componentes de los distintos módulos, fundamentalmente, las variables estructurales sociales y las barreras de implementación (ver figura N° 1.7).

Dichos autores señalan que, entre otras características de estos países, el hecho de contar con una amplia población, la gran dependencia de la ayuda internacional, la gestión negligente generalizada, la poca formación del personal dedicado a labores contables y de la administración pública en general, las situaciones de corrupción y las crecientes demandas de participación popular en la política de estos países, hacen que las variables contextuales cambien en su identificación e interpretación. Las condiciones son muy diferentes a las que se encuentran en países desarrollados, lo que repercute a la hora de ser observadas desde la perspectiva de influencia positiva o negativa en los procesos de innovación de los sistemas de contabilidad gubernamental.

En relación con los estímulos que generan los procesos de reforma en la contabilidad gubernamental, mientras que en países desarrollados éstos llevaban a los usuarios demandar más información, en el caso de países emergentes, son los organismos financieros internacionales y de cooperación internacional quienes usualmente requieren de dicha información.

En cuanto a las variables estructurales sociales, los autores identifican como nuevas variables a incorporar en el Modelo, la cultura regional, la reputación internacional del país y los organismos financieros y de cooperación internacional. La primera, está relacionada con el hecho de que el desarrollo económico o político que se genere en un país tendrá repercusiones en los países de su entorno geográfico. La segunda, se refiere al posicionamiento internacional del país en aspectos específicos tales como, estabilidad política, situación económica en general, nivel de endeudamiento o nivel educativo, aspectos que influirán a la hora de acceder a recursos económicos, sea por medio de

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

deuda externa o apoyo financiero. Por último, respecto a los organismos financieros y de cooperación internacional, son considerados como una variable clave, ya que, para el desarrollo económico de estos países, es necesario el apoyo financiero y técnico de dichos organismos.

Finalmente, se considera importante en estos entornos la capacitación de los empleados, por cuanto es común que los conocimientos sobre las técnicas contables sea limitado, lo que se constituye en una fuerte barrera a la hora de implementar las reformas en los sistemas de contabilidad gubernamental. Otra barrera de implementación que citan los autores hace referencia a que los diferentes organismos financieros y de cooperación internacional presentes en un determinado país o región. Por lo general, éstos pretenderán que la información generada por la contabilidad gubernamental, responda a las necesidades específicas de información de cada una de las agencias lo que, eventualmente, podría generar retrasos importantes en la implantación de las reformas.

1.3.4 Modelo de contingencia considerado como un sistema adaptativo complejo

En la búsqueda de un modelo general, Jaruga y Nowark (1996) (ver figura N° 1.8) proponen lo que Chan *et al.* (1996) denominaron la “tercera generación del modelo de contingencia”. Fundamentalmente, formulan dos modificaciones; la primera, con el fin de ampliar el alcance del proceso de innovación para considerar sus consecuencias en el mundo real, lo que implica proporcionar un circuito cerrado de retroacción para aquellas consecuencias que afectan a las variables contextuales y a las variables intervinientes en el Modelo. La segunda, colocar a la contabilidad gubernamental y al propio gobierno en un contexto social amplio.

Los autores proponen utilizar un modelo deductivo frente al modelo inductivo planteado por Lüder y conciben el sector público como un sistema de acción social, apoyándose en teorías sociológicas y partiendo de la premisa de que las innovaciones pueden ser conceptualizadas como medidas de adaptación o medios de supervivencia. A tal efecto, se basan en tres teorías, a saber: la teoría funcional de Parson, la teoría de la organización del estado de Krzyzanowski y el sistema adaptativo complejo de Gell-Mann. La primera, indica que el sobrevivir de un sistema social depende de su adaptación; la segunda, considera el Estado como una organización y; la última, sugiere

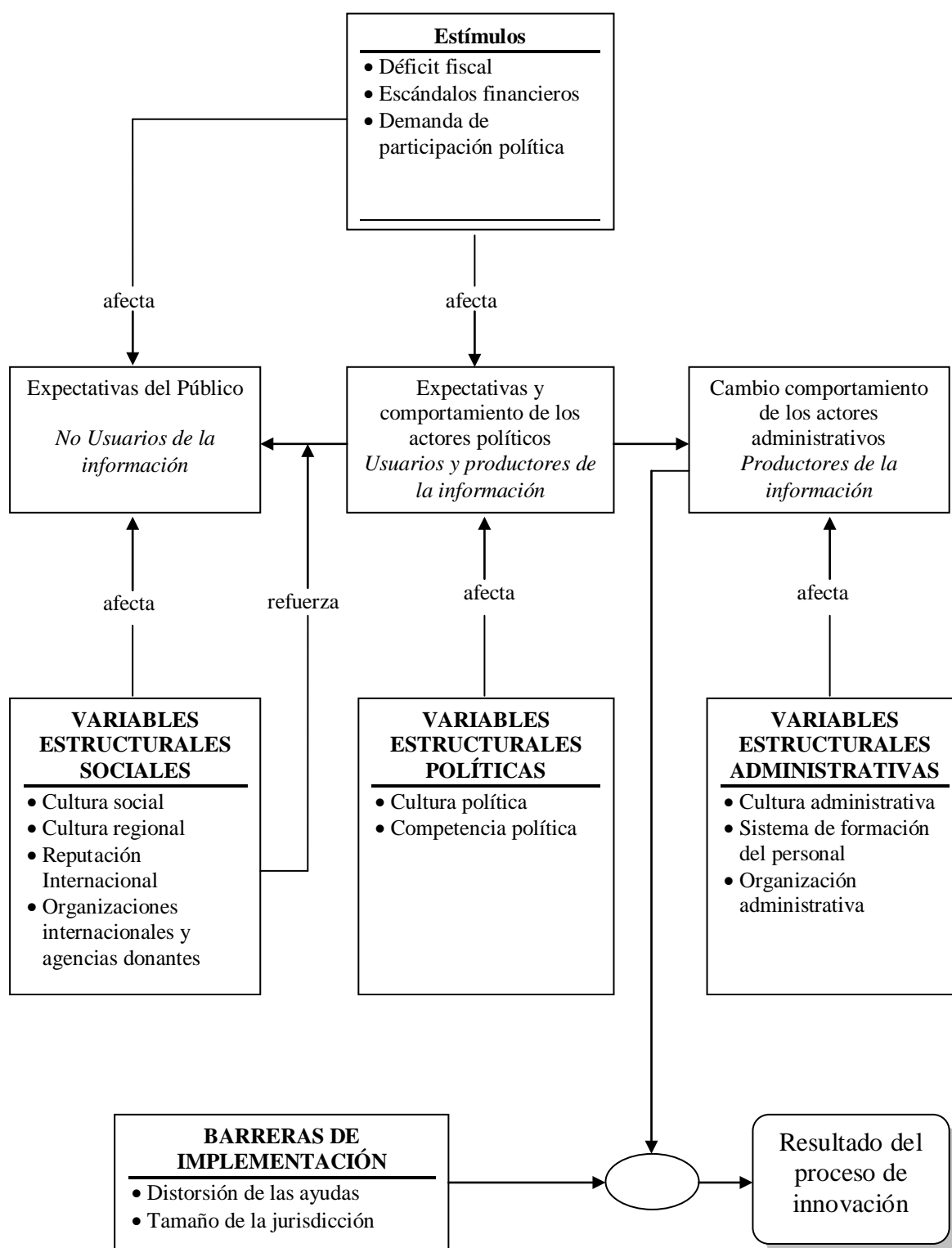
Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

un modelo dinámico de organización, en el cual la información juega un papel de mucha importancia.

Estas tres teorías plantean dos hipótesis básicas para el desarrollo del modelo. Por una parte, que los elementos sociales, el desarrollo económico y la influencia política son variables independientes y, por otra, que el Estado puede ser considerado como una organización. De esta forma, la contabilidad gubernamental sería un sistema adaptativo complejo, que se adapta al cambio para sobrevivir.

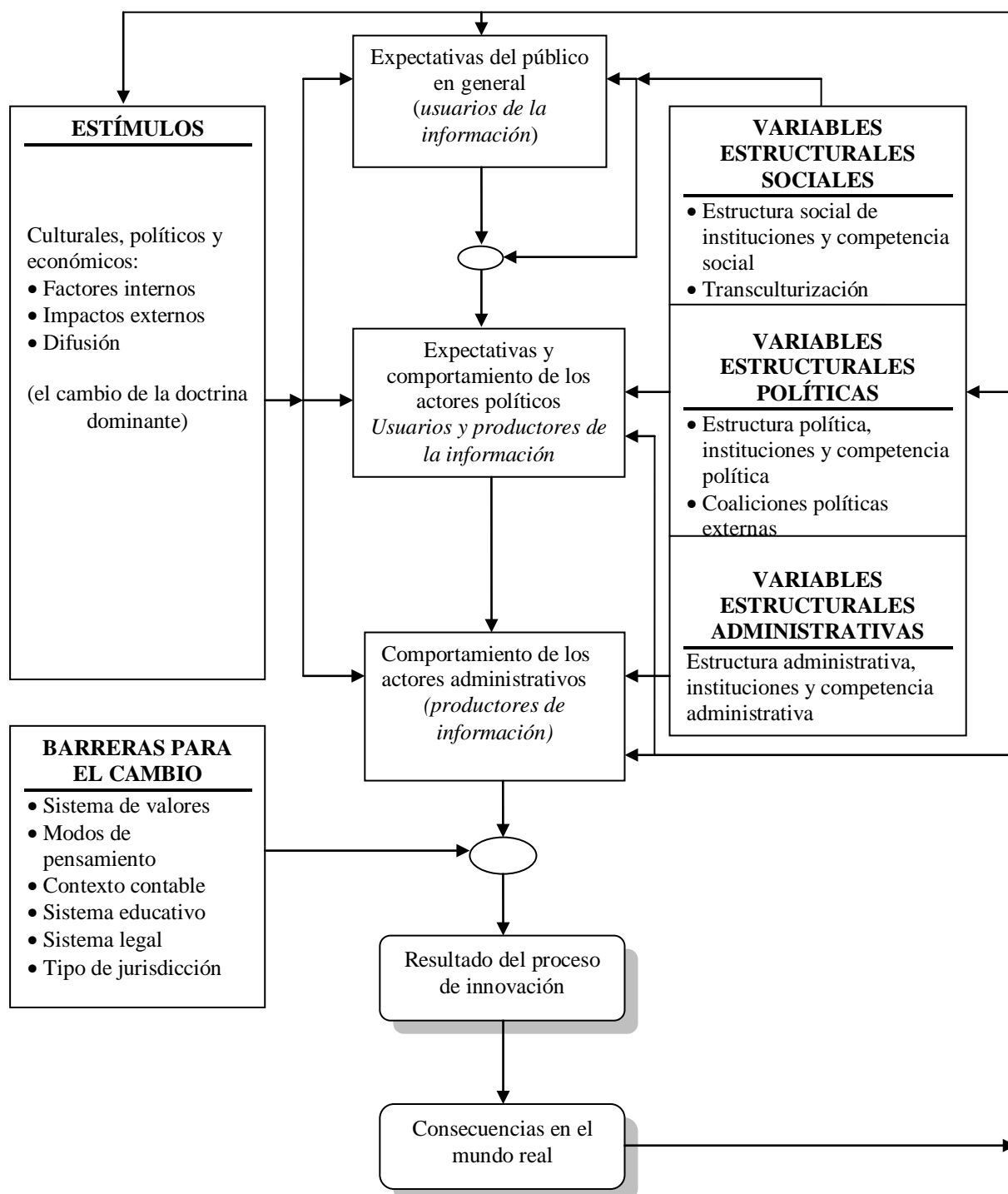
La reacción de los usuarios de la información generada por el sistema de contabilidad gubernamental impactará en la importancia de la implantación de un nuevo sistema de información. Por lo tanto, el sistema contable tendrá influencia sobre la formación de variables de comportamiento, es decir, en las expectativas y comportamiento de los usuarios, así como en los actores y productores políticos o administrativos.

Figura N° 1.7
Modelo de Contingencia para Países en vías de Desarrollo



Fuente: Godfrey *et al.* (1996)

Figura N° 1.8
Modelo de Contingencia Considerado como un Sistema Adaptativo Complejo



Fuente: Jaruga y Nowak (1996)

1.3.5 Modelo de contingencia y variables del proceso

En 1996, Pallot propone el Modelo de Contingencia y Variables del Proceso en el cual señala que el lograr que un sistema de contabilidad gubernamental genere más y mejor información, depende en gran medida de la forma en que sea dirigido el proceso de implantación de la innovación. Para ello sugiere incorporar al Modelo de Contingencia un nuevo módulo que denomina “variables de proceso” (ver figura N° 1.9) que incluye tres apartados: el tiempo, los incentivos y la legislación. El primero, relacionado con el tiempo que tarde el proceso de implantación de la innovación; el segundo, hace referencia a que es fundamental incentivar a los funcionarios involucrados en el proceso y; por último, es necesario el respaldo de una legislación adecuada, a fin de que permita el desarrollo de las reformas en los sistemas de contabilidad gubernamental.

1.3.6 Modelo del proceso de cambio del sistema de contabilidad gubernamental

En el año 2001, Christensen formula el “Modelo del Proceso de Cambio del Sistema Contable Público”, el cual consta de cinco módulos: estímulos externos, promotores del cambio, productores de la información, usuarios de la información y barreras de implementación. Tal y como se observa en la figura N° 1.10, el Modelo no valora a los ciudadanos como usuarios de la información financiera gubernamental, lo que implica la exclusión de las variables sociales a las que hace referencia el Modelo de Contingencia.

Entre los promotores del cambio se señalan a consultores externos, académicos, gremios profesionales y comentaristas. Como usuarios de la información se incluyen, los ministros de gobierno, miembros de partidos políticos de oposición, consultores políticos y consejeros parlamentarios. Por último, entre los productores de la información se encuentran, las agencias centrales, el responsable de las agencias y el personal que labora en la contabilidad del sector público.

1.3.7 Difusión del Modelo de Contingencia

Godfrey *et al.* (2001) proponen, sobre la base del Modelo de Contingencia, un modelo “híbrido”, esto a partir de valorar la Teoría de Difusión de las Innovaciones de Roger.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Se plantea bajo el supuesto de que las innovaciones en la contabilidad gubernamental de un país son el resultado de un proceso repetitivo, en el que la interacción de los actores políticos, administrativos y sociales está condicionada y filtrada por las variables estructurales organizativas del gobierno, las cuales afectan, sucesivamente, a la capacidad de innovación de éste. El Modelo pretende presentar la compleja situación en la que las características organizativas del gobierno están interrelacionadas e interactúan con las características propias de la innovación para determinar el éxito o fracaso tanto del proceso de inicio de la innovación, como el de la implementación (ver figura N° 1.11).

El Modelo proporciona una secuencia temporal del proceso de innovación que se divide en cinco etapas: establecimiento de la agenda, correlación, reivindicación, clarificación y convertirla en rutinaria. Las dos primeras, se agrupan en una fase de iniciación y las, tres restantes, en la fase de implementación.

- **Establecimiento de la agenda:** en esta fase el Modelo identifica el impacto de los estímulos internos y externos, así como el impacto de los agentes de cambio.
- **Correlación:** se relaciona un problema organizativo con una innovación específica, lo que implica la valoración de la innovación como medio para resolver el problema de la organización identificado en la etapa previa.
- **Reinvención:** en esta etapa se pretende realizar una reestructuración o una redefinición de la innovación, a fin de minimizar incertidumbres de carácter técnico, financiero o social que puedan generar obstáculos en el proceso de implementación.
- **Clarificación:** con el propósito de que se reduzcan muchas de las incertidumbres relacionadas con el entorno de las innovaciones y que las personas implicadas en el proceso comprendan con un mayor nivel de detalle el alcance del mismo.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- **Convertirla en rutina:** la innovación como tal pierde su identidad como proceso independiente y se convierte en un proceso rutinario dentro de las actividades de la organización.

En todas las fases del proceso de innovación, las características organizativas internas y externas, como variables independientes, impactan y determinan el grado de capacidad innovadora de la organización.

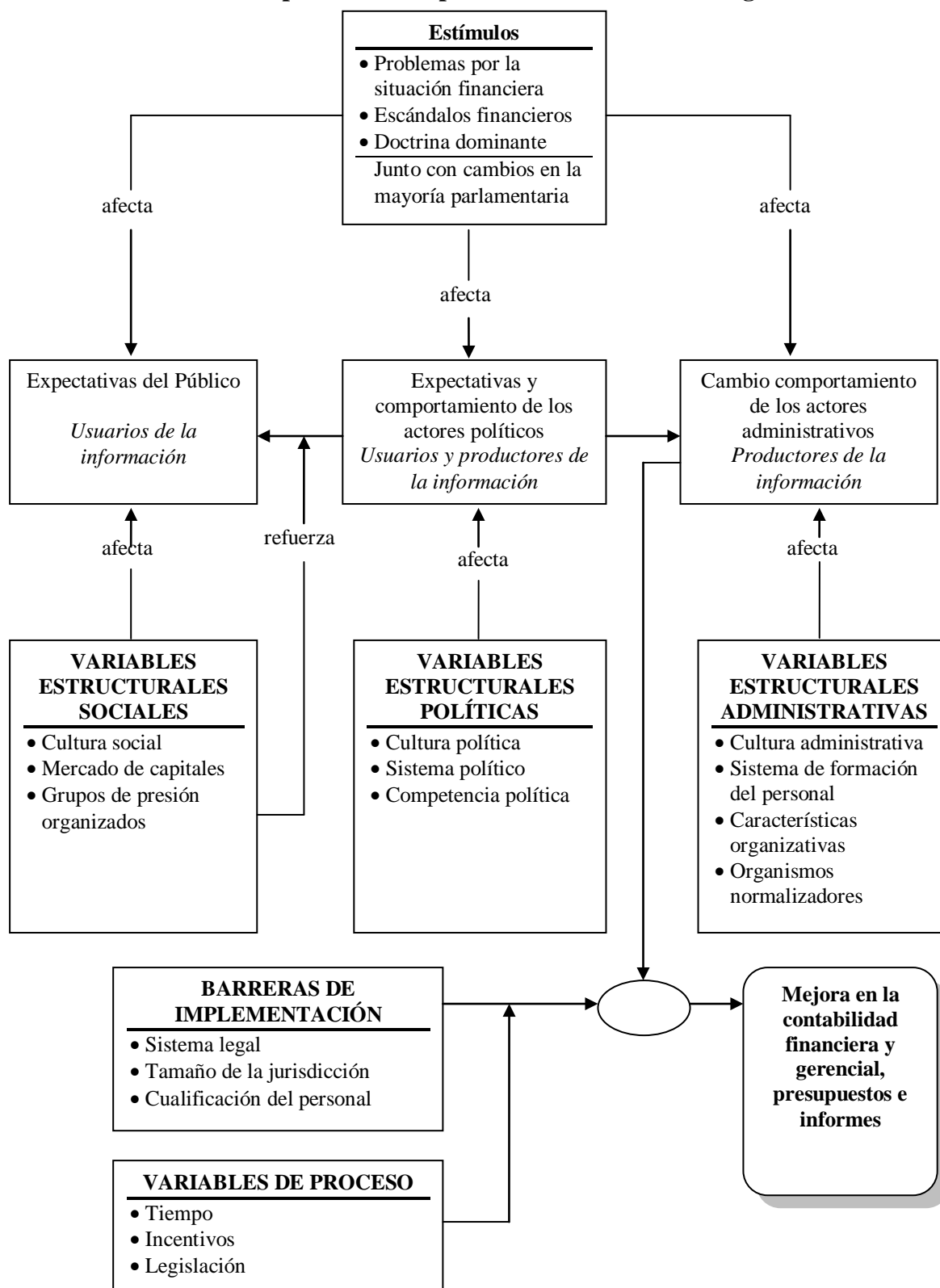
- **Disposición al cambio:** cuanta más alta sea la disposición hacia el cambio de parte de los involucrados en el proceso, más alta será la capacidad innovadora de la entidad.
- **Centralización:** usualmente está inversamente relacionada con la capacidad de implementar procesos de innovación.
- **Complejidad:** valorada como el grado en el que los miembros de una organización poseen un nivel de conocimiento y experiencia alta.
- **Reglamentismo:** el grado en que una organización enfatiza el seguimiento de sus normas y procedimientos.
- **Interconexión:** definida como el nivel en que las unidades de un sistema social están vinculadas mediante redes interpersonales.
- **Capacidad organizativa:** una mayor capacidad de organización en la entidad, genera un impacto positivo en el desarrollo del proceso de innovación.
- **Tamaño:** el tamaño de la organización está positivamente relacionado con una mayor capacidad de implementar la innovación.
- **Sistema abierto:** existe una relación importante entre el nivel de apertura del sistema y el impacto sobre los estímulos externos y los agentes de cambio.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Las características de la innovación generan un impacto importante en el proceso de implantación; entre estas se encuentran, la ventaja relativa, la comparabilidad, la complejidad, la visibilidad y la experimentación. La primera, referida a aquellas ventajas que se percibe puede generar el proceso de innovación; la segunda, tiene que ver con la percepción de que la innovación es coherente con los valores existentes, con experiencias anteriores y con las necesidades de los posibles involucrados; la complejidad se refiere al nivel en que la implementación de la innovación sea percibida por los implicados como un proceso complejo; la visibilidad, se relaciona con el grado en que los resultados del proceso de innovación son visibles a lo interno y externo de la organización; y, por último, la experimentación se dirige al nivel en que la innovación puede ser percibida sobre una base limitada.

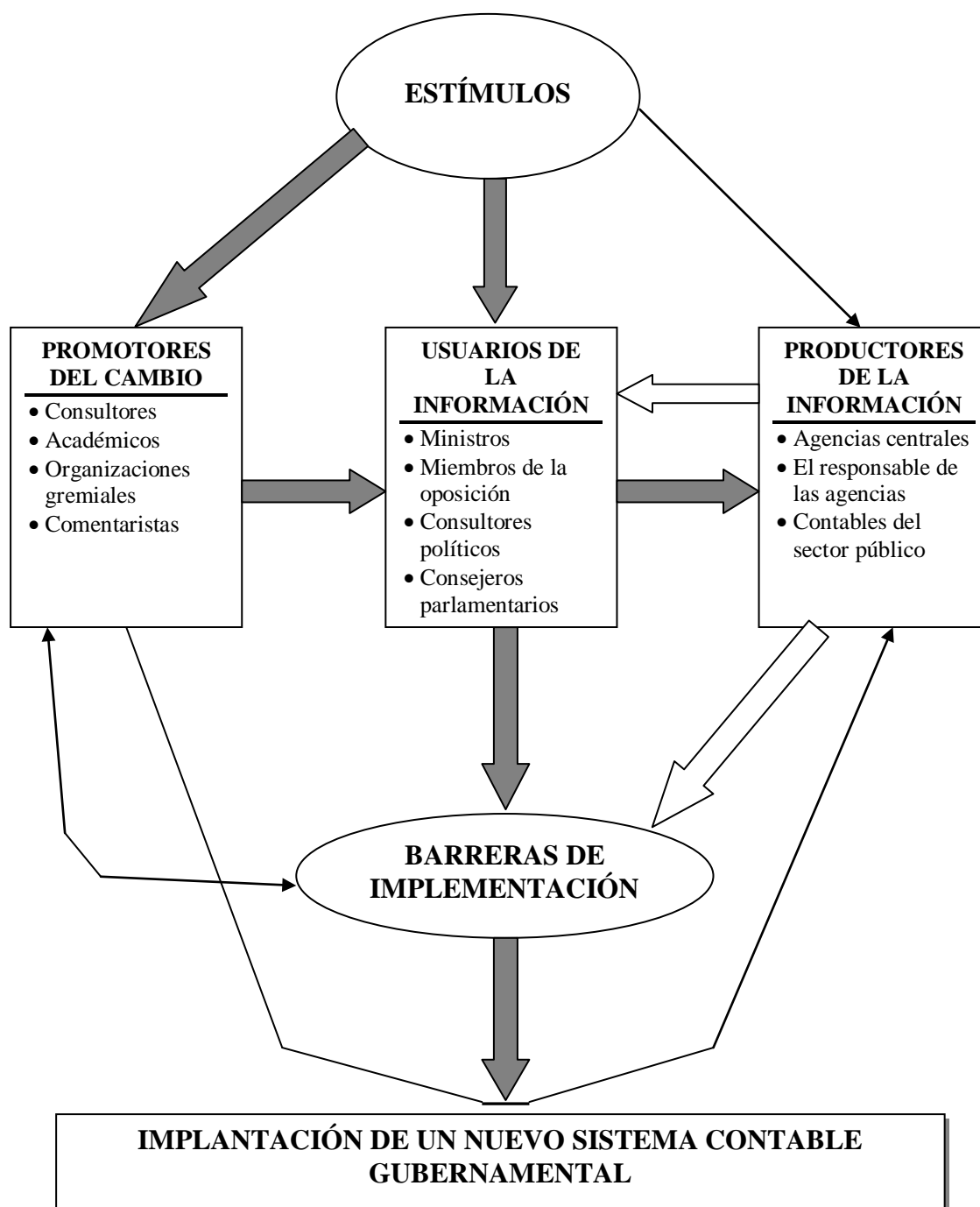
En el Modelo, los actores sociales, políticos y administrativos interactúan como partes interesadas de la organización en el proceso de identificación de innovaciones que solucionen los problemas percibidos en el sistema de contabilidad gubernamental. Dicha interacción es generada por estímulos internos y externos y por las propias características de la innovación.

Figura N° 1.9
Variables del proceso como parte del Modelo de Contingencia

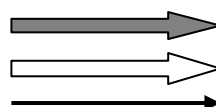


Fuente: Pallot (1996)

Figura N° 1.10
Modelo del proceso de cambio del sistema de contabilidad gubernamental



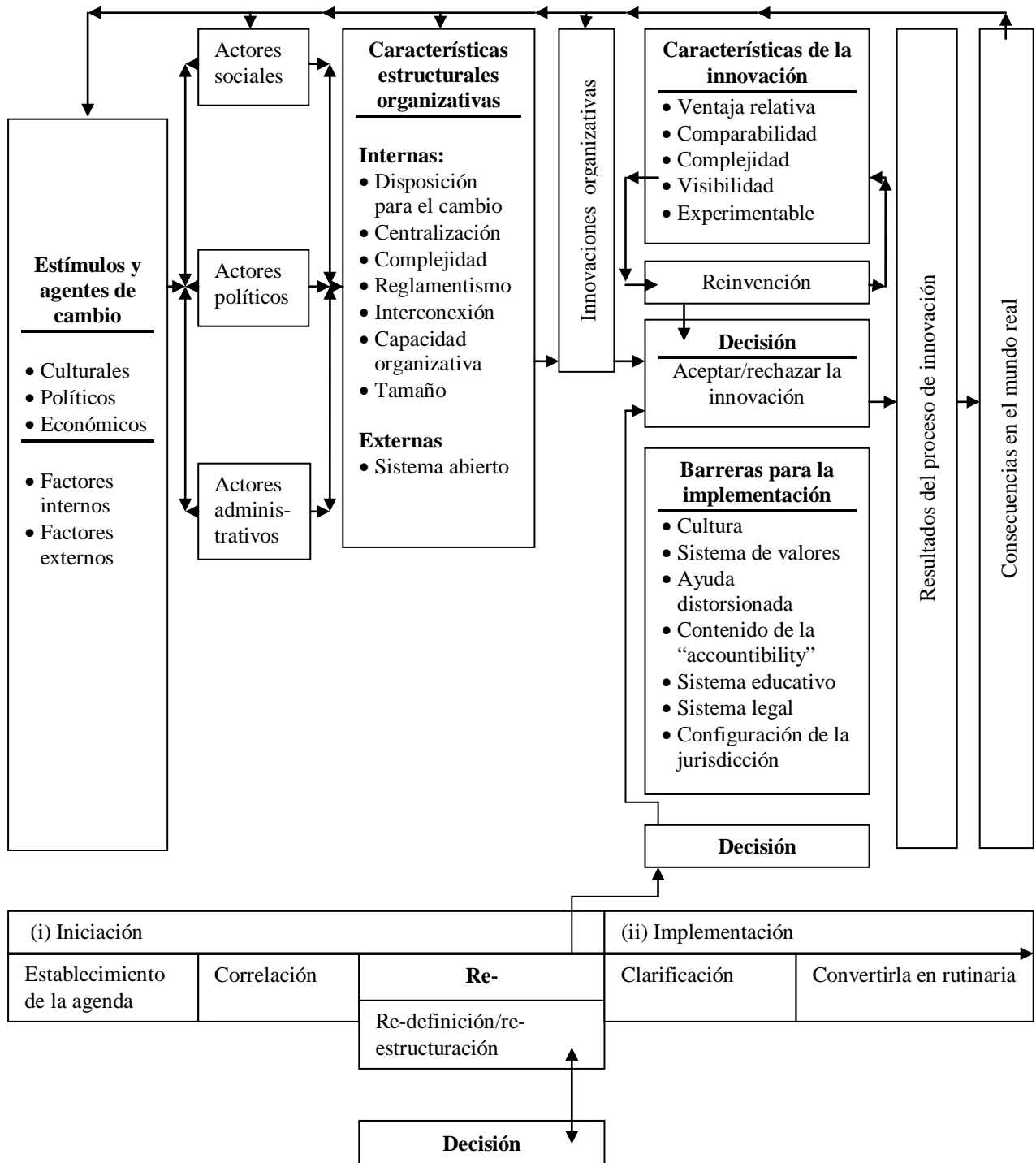
Influencias determinantes
Influencias significativas
Influencia menor



Fuente: Christensen (2001)

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Figura N° 1.11
Difusión del Modelo de Contingencia



Fuente: Godfrey *et al.* (2001)

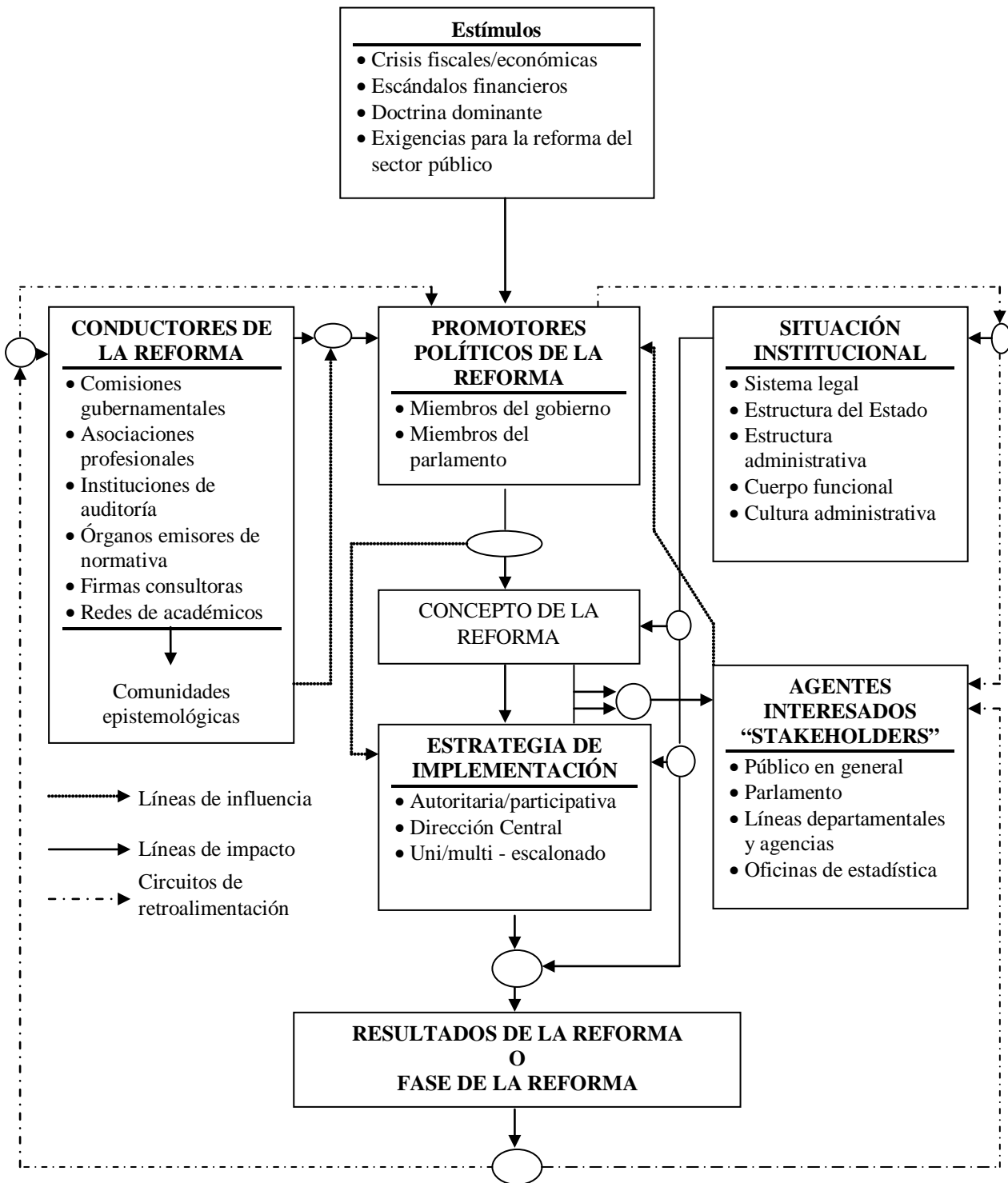
1.3.8 Modelo del Proceso de la Reforma de la Gestión Financiera (FMR Model)

Considerando las modificaciones y extensiones propuestas, así como nuevos planteamientos generados por discusiones que, a su vez, se basan en experiencias al aplicar el Modelo de Contingencia, Lüder (2001) propone el Modelo del Proceso de la Reforma de la Gestión Financiera (FMR Model), que constituye una revisión completa del modelo de contingencia. El FMR Model contiene las variables que caracterizan la ordenación institucional de un país, pero corrige el énfasis del Modelo de Contingencia del contexto sobre el comportamiento y establece una “realimentación” que vincula el comportamiento y las actitudes de los actores clave en el proceso con los resultados del mismo y toma en consideración la posibilidad de un proceso de reforma escalonado. También pretende aportar algo de la luz al proceso de generación de innovaciones en la contabilidad gubernamental (Rakoto, 2008).

El Modelo se sustenta sobre la base de dos agrupaciones de variables contextuales (estímulos y situación institucional), tres agrupaciones de variables de comportamiento (conductores de la reforma, promotores políticos de la misma y agente interesados), y dos agrupaciones de variables instrumentales (concepto de reforma y estrategia de implementación). La figura N° 1.12 muestra gráficamente el Modelo.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Figura N° 1.12
Modelo del Proceso de Reforma de la Gestión Financiera (FMR Model)



Fuente: Lüder (2001)

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Estímulos: se mantienen inalterados respecto al Modelo de Contingencia. Sin embargo, las tensiones fiscales son reemplazadas por “crisis financiera o económica”. Además, se han añadido nuevos estímulos, tales como, “requerimiento de una reforma administrativa”, que tiene por finalidad determinar si la reforma contable puede estar inmersa en una reforma administrativa, particularmente en los países en desarrollo por su empeño en mejorar su reputación internacional.

Conductores de la reforma: se trata de instituciones y profesionales de reconocido prestigio en el ámbito de la reforma que fomentan la misma por medio de publicaciones u otros medios, dirigidos a situar la reforma de la contabilidad gubernamental en un plano político y a influir de forma concreta en los tomadores de decisiones políticas. Específicamente, el autor hace referencia a:

- **Las comisiones gubernamentales:** formadas con el fin de analizar en forma integral los sistemas de contabilidad gubernamental y proponer las reformas necesarias para que estos sean más informativos y que se acerquen en mayor proporción a las necesidades de los usuarios.
- **Asociaciones profesionales:** se trata de organizaciones que agrupan a profesionales en el área contable, tales como colegios de contadores u otros, quienes pueden evaluar los sistemas de contabilidad y formular recomendaciones respecto a la normativa y los procedimientos actuales y potenciales.
- **Instituciones de auditoría y firmas consultoras:** igual que en el caso de las asociaciones de profesionales, pueden jugar un importante papel en la valoración y propuestas relacionadas con la normativa y los procedimientos contables a seguir.
- **Órganos emisores de normativa:** estos pueden ser tanto de carácter nacional como internacional y, generalmente, van a tener una importante influencia hacia los promotores de la reforma por ser los entes técnicos encargados de definir la normativa contable del sector público.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- **Redes de académicos:** como se ha mencionado anteriormente, por medio de la investigación y evaluación de las normas y procedimientos contables, pueden ejercer una significativa influencia en el proceso de impulsar la reforma en los sistemas de contabilidad gubernamental.

Los conductores de la reforma en muchas ocasiones comparten su visión de las principales características que debería tener la misma, de manera tal que, forman lo que Lüder define como una “comunidad epistemológica” o de ciencia del conocimiento. Ellos proporcionan motivos a los promotores políticos de la reforma para participar en la misma, así como ideas conceptuales para la solución de problemas.

Promotores políticos de la reforma: se refiere a los políticos que tienen la capacidad iniciar la reforma y el poder de hacerla cumplir. Normalmente, serán miembros del gobierno; específicamente, para el ámbito de la reforma de la contabilidad gubernamental, el ministro de hacienda o economía y finanzas juega un papel relevante. El abanico de actores se puede ampliar a los parlamentarios, sobre todo cuando imponen la reforma frente a la resistencia del ejecutivo.

Situación institucional: esta sección contiene las variables contextuales del Modelo de Contingencia, concretamente, las variables estructurales sociales, políticas, administrativas, así como las barreras de implementación. Sobre esta agrupación y, en consecuencia, sobre el proceso de reforma de contabilidad gubernamental, influyen decisivamente:

- **El sistema legal:** en cuanto a estar más o menos sujeto al procedimiento administrativo y, por tanto, ser más o menos flexible o afectar al sistema electoral o a la flexibilidad de la legislación;
- **La estructura del Estado:** referida a organizarse en Estados unitarios/federales, unicamerales/bicamerales o, en concordancia a la división de poder;
- **La estructura administrativa:** relacionada con las características organizativas de la administración y la división de poderes entre y dentro de las unidades que la componen;

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- **La cualificación del personal:** de la administración en general, y de los servicios de contabilidad en particular, son factores cruciales para el tipo, la duración, y el coste de la implementación de las reformas; y,
- **La cultura nacional:** sea esta de carácter política, social o administrativa, caracterizada por las actitudes generales respecto al riesgo y a la incertidumbre, el grado de apertura a los procesos políticos y administrativos o la respuesta a las necesidades y demandas del público.

Agentes interesados: son aquellas instituciones o personas que se ven afectados por las reformas y, que por su condición, no son conductores ni promotores políticos de la misma, tal es el caso de la ciudadanía, el parlamento, departamentos o agencias de la administración y las oficinas de estadísticas. De esta forma, algunos de ellos estarán a favor de la reforma y otros no, esto dependiendo de que consideren que ésta le afectará positiva o negativamente, haciendo ello que aceleren o retrasen su implantación en función del poder de cada uno. La hipótesis consiste en que las actitudes de las partes interesadas en la reforma dependerán del concepto de reforma y la estrategia de aplicación, en sus posibilidades de afectar a ambos y que son susceptibles a la influencia de los promotores de la reforma política.

- **Público en general:** cada día los ciudadanos muestran un mayor interés por conocer el uso que los gestores públicos dan a los recursos aportados para el sostenimiento de las cargas públicas por lo que se vuelven más demandantes de información y, por ende, de la rendición de cuentas.
- **Parlamento:** como órgano superior de fiscalización de las actuaciones del Poder Ejecutivo, se constituye en uno de los principales demandantes de información financiera gubernamental.
- **Administración:** sobre todo algunas líneas departamentales y agencias interesados en la información financiera para la toma de decisiones.
- **Oficinas de Estadísticas:** encargadas de consolidar y facilitar información económica de un país, éstas pueden tener un carácter nacional o internacional,

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

como es el caso del Fondo Monetario Internacional que demanda información de la contabilidad gubernamental por medio del denominado “Manual de Estadísticas y Finanzas Públicas”.

Estrategia de implementación: el modo de aplicación de una reforma influirá en la posibilidad de éxito o fracaso de la misma, así como en las desviaciones entre el concepto y resultados de la reforma. Las estrategias de implementación son: autoritarias versus participativas, centralizadas o no, de uno o varios pasos, con o sin prueba piloto, la duración del período de aplicación y la formación sistemática o no de los funcionarios.

Resultado del proceso de reforma: los resultados de la reforma, o de la fase correspondiente, retroalimentarán las variables de comportamiento. Dependiendo del diferencial de expectativas entre el resultado y el concepto de la reforma, la retroalimentación puede llevar a la conclusión del proceso o inducir reformas posteriores cambiando o sin cambiar el concepto de las mismas.

La lógica del Modelo, según señala Chan (2003), funciona de la siguiente manera:

- a. Los cambios en el sistema de contabilidad implican tanto a los usuarios y productores de la información financiera del gobierno.
- b. El entorno exterior proporciona estímulos que podrían, potencialmente, constituirse en el hecho generador de la innovación.
- c. Los estímulos son una condición necesaria pero insuficiente para el desarrollo de la innovación.
- d. Para que los esfuerzos tengan éxito y superen las barreras de la implementación, estos tienen que ser lo suficientemente intensos y de forma sostenida.

Más concretamente, las innovaciones en la contabilidad gubernamental tienen una mayor probabilidad de éxito si se producen condiciones favorables, tales como, la existencia de al menos un estímulo, fuerte competencia política, la presencia de usuarios

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

que demanden de un sistema contable más informativo, influencia de la contabilidad del sector privado en la formación del personal, una cultura administrativa dispuesta al cambio y ausencia de barreras de implementación (Chan, 2003).

1.3.9 El Modelo de Requisitos Básicos de Ouda: primera versión

En el año 2001, Ouda propone, a partir de un seguimiento a las experiencias de la implantación de la contabilidad sobre valores devengados en Nueva Zelanda, Reino Unido y Australia, el Modelo de Requisitos Básicos para la aplicación exitosa de la contabilidad sobre una base de devengo en el sector público (ver figura N° 1.13).

Para ello, determina ocho elementos que se constituyen, en su criterio, en condiciones de primer orden a la hora de impulsar la reforma en la contabilidad gubernamental, a saber: los cambios internos en la gestión administrativa pública; el apoyo de las autoridades políticas, tanto de los órganos ejecutivo como legislativo; el apoyo de parte de las organizaciones de profesionales y del sector académico; la estrategia de comunicación interna para la implementación de las innovaciones; la motivación del personal involucrado en implantar las reformas; la voluntad o la actitud con que el personal enfrente el proceso; la formación académica y técnica de los funcionarios de la contabilidad gubernamental del país; del proceso de consulta y coordinación con los órganos desconcentrados que deben participar en la implantación y puesta en práctica de los cambios en el sistema de contabilidad; y, finalmente, la determinación de los costes asociados con el desarrollo del proceso.

Para el caso específico de los países en vías de desarrollo señala, como requisito básico adicional, la necesidad de contar con apoyo financiero y técnico de organismos financieros y de cooperación internacional, por cuanto estos países, generalmente, carecen de recursos económicos y técnicos para implantar por sí mismos las reformas.

La consideración de estas condiciones básicas, según el autor, facilitaría el éxito en la implantación de una contabilidad sobre base de devengo en el sector público y tendría como consecuencias la mejora de la información financiera, la mejora de la medición del desempeño, la presentación de la posición financiera del gobierno, una mejora de la transparencia financiera y una mejora en la gestión de los activos y pasivos.

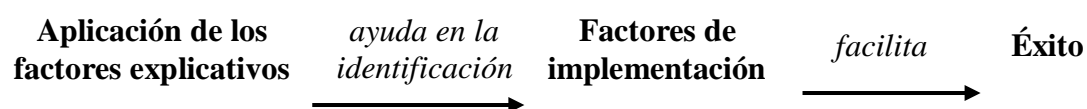
Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

El Modelo de Requisitos Básicos, según su autor, establece un marco de aplicación a fin de crear las condiciones adecuadas para el éxito en la introducción de reformas importantes en los sistemas de contabilidad gubernamental, tal es el caso de pasar de una contabilidad a base de efectivo a una sobre base de valores devengados. Además, visualiza lo que se debe de hacer a fin de tomar las previsiones que garanticen una adecuada aplicación del proceso.

El objetivo principal de este Modelo es llevar a la atención del gobierno los componentes de la reforma del sector público que deben ser integrados y de los factores que deben ser coordinados con el fin de apoyar esas reformas. Y esto es muy útil, especialmente para los países en desarrollo, ya que permite predecir los factores mínimos a considerar a fin de garantizar el éxito en la implantación de la reforma (Ouda, 2008).

A diferencia del Modelo de Contingencia que parte de un estímulo que promueva los cambios en la contabilidad gubernamental, el Modelo de Requisitos Básicos se inicia a partir de que las autoridades gubernamentales han tomado la decisión de realizar variaciones relevantes en los sistemas de contabilidad de sus países.

Mientras que el Modelo de Contingencia ha puesto de relieve la explicación de factores (cuáles son las variables que determinan que en unos países se desarrollen los cambios y en otros no), el Modelo de Requisitos Básicos pretende arrojar una luz sobre los factores que facilitan el proceso de aplicación (requeridos para crear las condiciones adecuadas para la introducción de la contabilidad gubernamental sobre valores devengados). La relación entre ambos se puede reflejar de la siguiente forma:



Las principales diferencia entre el Modelo de Requisitos Básicos y el Modelo de Contingencia, se resumen en la tabla N° 1.3.

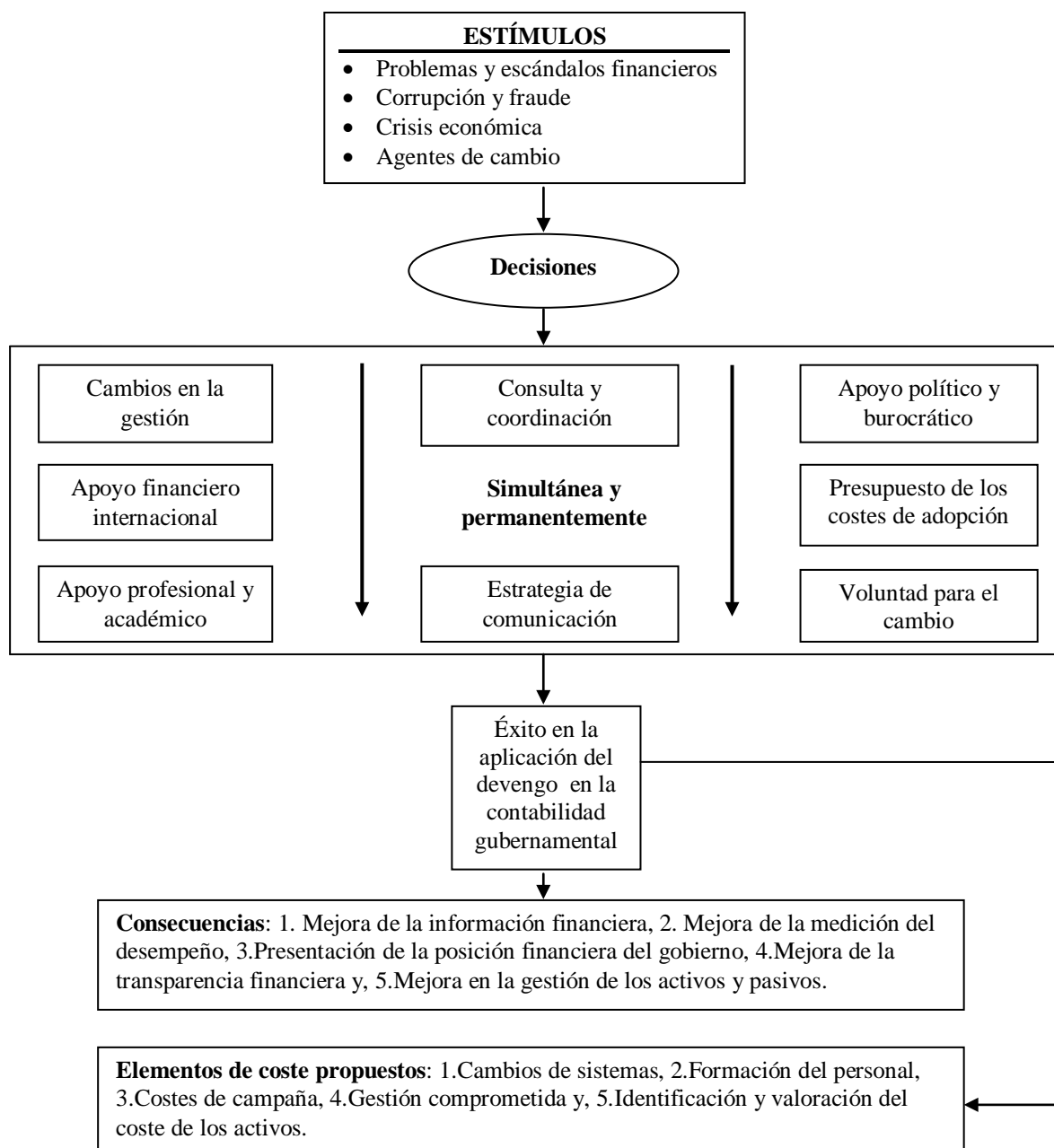
Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 1.3
Principales diferencias entre el Modelo de Contingencia y el Modelo de Requisitos Básicos

Modelo de Contingencia	Modelo de Requisitos Básicos
<ul style="list-style-type: none"> • El principal propósito del Modelo es explicar porqué se producen las innovaciones en la contabilidad gubernamental de un país y en otros no. • Está reducido a los países industrializados o democráticos • Establece la atención en quiénes son los usuarios y productores de la información financiera gubernamental • Es un modelo descriptivo (¿qué es?) • No muestra la posibilidad de superar las barreras de implementación • Las consecuencias del proceso de innovación no están incluidas en el modelo. Se argumenta que las consecuencias de la innovación deberán ser agregadas al modelo, esto es, los investigadores deberán estar interesados por los efectos de las innovaciones del mundo real. 	<ul style="list-style-type: none"> • El principal propósito del Modelo es especificar las condiciones básicas que deben estar disponibles si algún país confirma su intención de aplicar la contabilidad sobre la base de devengo en el sector público. • No está limitado únicamente a los países industrializados y democráticos, sino que, también incluye países emergentes y con sistemas políticos no democráticos. • No centra la atención en quiénes son los usuarios y productores de la información financiera gubernamental, sino que centra la atención en los cambios o factores básicos que deban realizarse y colaborar para garantizar la implementación exitosa de la contabilidad de devengo en el sector público. • En un modelo normativo • Proporciona un marco claro a partir de cual reducir o sobrepasar las barreras de implementación • Incluye las consecuencias de los cambios contables, mostrando los efectos que provoca en el mundo real la aplicación del devengo en el sector público.

Fuente: Zubiaur (2004)

Figura N° 1.13
Modelo de Requisitos Básicos: primera versión



Fuente: Ouda (2001)

1.3.10 Modelo de Requisitos Básicos de Ouda: segunda versión

En el año 2004, Ouda presenta una segunda versión del Modelo de Requisitos Básicos para la implantación exitosa del devengo en la contabilidad gubernamental. Como se señaló anteriormente, por medio de dicho Modelo, el autor especifica los aspectos básicos que deberían estar disponibles y ser tomados en cuenta en un país que pretenda realizar un proceso de modernización de su contabilidad gubernamental, como lo es el caso de pasar de una contabilidad basada en valores de efectivo a una realizada sobre la base de devengo. Esto con el fin de alcanzar los beneficios esperados del proceso y minimizar los efectos de los problemas que puedan surgir en el transcurso de la implementación del mismo, es decir, que el proceso se pueda realizar de una forma eficiente, efectiva y económica.

En el momento de plantear su Modelo, el profesor Ouda considera:

- Las significativas reformas que, durante las últimas décadas, Nueva Zelanda, Reino Unido y Australia han realizado en sus sectores públicos para hacer frente a crisis económicas o para satisfacer los cambios que la globalización ha supuesto, las cuales han impulsado una cultura de gestión integral y han pretendido hacer el sector público más sensible a las necesidades del gobierno; y,
- El Modelo de Contingencia de Lüder como punto de referencia para su planteamiento, determinando que éste describe cómo los factores del entorno han influido en la introducción de cambios en la contabilidad pero no ha proporcionado un marco de implementación claro, a partir de cual crear un clima adecuado para la exitosa introducción del nuevo sistema informativo.

Según Ouda (2004), entre los factores más relevantes que pueden influir en la decisión de adoptar cambios importantes en la contabilidad gubernamental de un país se encuentran: la valoración de los beneficios que puedan obtenerse del proceso, la estimación de costos que conlleva la aplicación del mismo, la capacidad misma que pueda tener un país de llevar a cabo este tipo de reformas, la complejidad de los cambios, dependencia e independencia de los cambios (si el proceso de cambio se puede

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

realizar por sí solo o depende de la realización de los cambios), la medida en que el gobierno alienta a los resultados de la gestión, la importancia de los cambios para el resto del sector público y el grado de voluntad del mismo gobierno para aceptar los cambios.

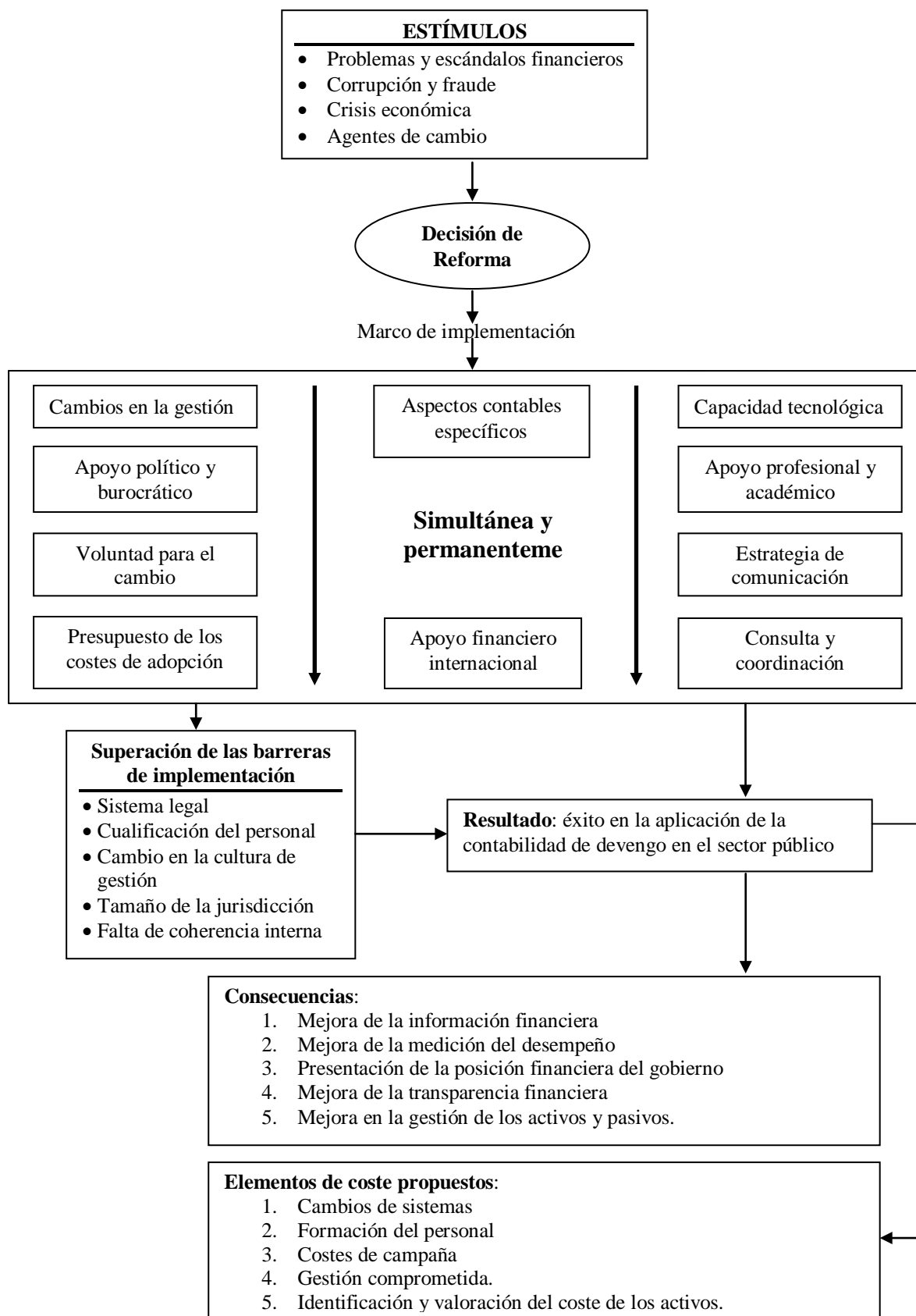
El Modelo profundiza en las aplicaciones y consecuencias de la introducción de la contabilidad de devengo en el sector público, intentando aportar una luz sobre cuestiones tales como: ¿cómo la contabilidad de devengo ha sido satisfactoriamente implementada en el sector público?, ¿cuáles son los cambios conexos a dicho proceso de implementación?, ¿qué tipo de ayuda se necesita?, ¿en qué grado la profesión contable y los académicos pueden sostener la implementación del proceso?, ¿existen factores colaboradores detrás del proceso de implementación?, ¿qué factores han influido en la decisión de implementación?. Con esto, se pretende facilitar un marco claro de implementación, a partir del cual se puedan crear las condiciones adecuadas para su introducción y puesta en marcha.

El Modelo de Requisitos Básicos en su segunda versión consta de los siguientes elementos (ver figura N° 1.14):

Los estímulos: al igual que el Modelo de Contingencia, parte del hecho de que debería haber al menos un estímulo (motor) para el proceso de innovación en la contabilidad gubernamental. Entre dichos estímulos, se pueden mencionar: la crisis económica; los problemas financieros; los escándalos financieros; la corrupción y el fraude; la globalización; y los agentes de cambios.

Decisión de llevar a cabo la reforma: el Modelo hace hincapié en que la existencia de uno o más estímulos no es una garantía o condición suficiente para llevar a cabo las reformas en la contabilidad gubernamental. La función del Modelo comienza después de que el gobierno ha tomado una decisión de hacer estos cambios. De hecho, la decisión de adoptar la contabilidad de devengo en el sector público se ha visto como un punto de partida del Modelo, porque podría ocurrir que hay un fuerte estímulo para los cambios, pero el gobierno no tomó la decisión de reformar el sistema de contabilidad.

Figura N° 1.14
Modelo de Requisitos Básicos: segunda versión



Fuente: Ouda (2004)

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Marco de implementación: se especifican los factores que de manera simultánea y en paralelo estarán disponibles si los gobiernos quieren aplicar reformas en la contabilidad del sector público en forma eficiente, efectiva y económica, para alcanzar los beneficios de la reforma y para evitar los problemas que pueden surgir si estos factores, o uno de ellos, no han sido tomadas en consideración. Estos factores y los cambios se pueden reflejar en la siguiente ecuación:

$$CC = f(CSP + AAG + SPA + ECI + PCV + CCC + CAP + CCE + TIC + AFI)$$

Donde,

CC= Cambios en los sistema de contabilidad

f= Función

CSP= Cambios en el Sistema de Gestión Pública

AAG= Apoyo de las autoridades gubernamentales

SPA= Soporte del sector profesional y académico

ECI= Estrategia de comunicación interna

PCV= Disponibilidad de personal cualificado, comprometido y con voluntad para impulsar las reformas

CCC= Coordinación, Capacitación y Consulta con entidades gubernamentales

CAP= Costes asociados al proceso

CCE= Criterios contables específicos

TIC= Tecnologías de Información disponibles

AFI= Apoyo Financiero Internacional

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Se considera que la transición desde el sistema de contabilidad gubernamental tradicional a uno sobre la base de valores devengados, se pueden entender mejor si se atienden los siguientes factores:

- **Factores explicativos:** que clarifican cómo y porqué se ha producido el proceso de cambio en algunos países y en otros no; y cuáles son los factores o variables fundamentales que forman parte del proceso de cambio,
- **Factores de implementación:** los cuales especifican los elementos que son requeridos para conducir el proceso de cambio puesto en práctica, o bien, para desarrollar el proceso en el mundo real.

Las condiciones básicas del marco de implementación serían:

- **Cambios en el sistema de gestión pública:** debe implicar un cambio paralelo en el sistema de administración pública, particularmente en el nivel departamental, lo que a su vez, ayuda en el mantenimiento de la adopción de la contabilidad de devengo. Es decir, la aplicación de la contabilidad de devengo en el sector público sin tener en cuenta los cambios respectivos en el sistema de administración pública no permite alcanzar los beneficios de su aplicación. Paralelo al proceso de reforma contable, debe darse una transformación en la cultura administrativa gubernamental con una mayor orientación a la responsabilidad de los gestores, a la rendición de cuentas en términos de eficiencia y resultados y a la transparencia (Ouda, 2003, 2004).
- **Apoyo de autoridades gubernamentales:** el apoyo de los líderes, tanto políticos como técnicos, constituye un factor clave en éxito de la aplicación de la contabilidad sobre base devengo en el sector público. Es fundamental contar con el apoyo tanto del organismo ejecutivo como del legislativo. Además del apoyo de las autoridades políticas, debe existir un compromiso sostenido del sector burocrático, ya que esto permite que los funcionarios implicados en el proceso de cambio, asuman éste de una forma positiva y, así, se minimice la posible resistencia que pueda surgir de parte de los empleados. Todos estos apoyos

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

pueden ser considerados como una condición previa para el éxito del proceso de reforma (Ouda, 2007).

- **Soporte del sector profesional y académico:** los colegios profesionales y el sector académico juegan un papel esencial como facilitadores del proceso de aplicación de la reforma, sobre todo en lo referente a la propuesta de normas contables y al análisis crítico de la normativa propuesta por la Administración, a fin de ayudar a la mejora de las prácticas y procedimientos.
- **Estrategia de comunicación interna:** para garantizar el éxito del proceso es necesario, además, una intensa estrategia de comunicación interna dirigida hacia los funcionarios involucrados directa e indirectamente en el proceso. Generalmente, un cambio en el sistema de contabilidad de un gobierno produce un incremento en las funciones ejecutadas por los empleados, o bien, adaptarse a nuevas reglas que regirán sus labores, por lo que se hace necesario motivar a los empleados de forma que comprendan el proceso de cambio, los beneficios esperado del mismo y el aporte que cada uno pueda brindar en el proceso. Otro aspecto fundamental es, motivar al personal para que acepte y afronte el cambio de una forma positiva.
- **Disponibilidad de personal cualificado:** contar con personal cualificado, comprometido y con voluntad de desarrollar las reformas contables es también fundamental para garantizar el éxito. En muchos países, sobre todo en vías de desarrollo, es común topar con dificultades a la hora de contratar personal cualificado, pues su formación en contabilidad gubernamental es limitada (Rakoto, 2007). Por este motivo, es importante considerar como parte integral del proceso de reforma, la capacitación de los funcionarios en este campo específico, sobre todo teniendo en cuenta que muchos países tratan de que su contabilidad gubernamental converja hacia las IPSAS de la IFAC (Benito *et al.*, 2007), y éstas por su reciente promulgación y constantes actualizaciones, requieren de un estudio exhaustivo para su adecuada comprensión.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- **Coordinación y consulta:** con las entidades de gobierno que deben implementar la reforma a fin de obtener sus comentarios, sugerencias y conocer su punto de vista sobre posibles barreras que puedan existir. Por otra parte, la eficaz coordinación con dichas entidades puede garantizar la coherencia entre los diferentes actores del proceso.
- **Costes asociados al proceso:** es fundamental una adecuada estimación de los costes asociados al proceso de implementación a fin de garantizar la financiación del mismo. De tal forma que, conociendo el costo total del proceso y de los años que se pueda tardar en la implementación del mismo, se pueda realizar la reserva presupuestaria anual en caso de que se cuente con el recurso, o bien, gestionar el apoyo de organismos financieros internacionales o el mecanismo que mejor se adapte a la situación particular de cada país. Se debe valorar a la hora de realizar la estimación de costes asociados, aspectos como: los recursos humanos actuales y nuevas contrataciones, la actualización tecnológica que se requiere y otros como la capacitación, las consultorías, la comunicación e incentivos para los funcionarios.
- **Aspectos contables específicos:** Tradicionalmente la contabilidad gubernamental se ha realizado sobre una base de efectivo, lo que ha generado, entre otros, que no se cuente con información certera del valor de los activos del gobierno, ni mucho menos con políticas de valoración posterior de los mismos. En este sentido, es necesario contar con una adecuada regulación, que incluya un marco conceptual y un plan contable que, a su vez, definan los objetivos y características de la información financiera; la definición de elementos de los estados financieros; el contenido de cada cuenta; las normas de valoración y criterios de reconocimiento para las partidas más representativas; y el formato de los estados financieros.
- **Tecnologías de la información disponibles:** la construcción de una adecuada capacidad de la tecnología de la información es básico para facilitar el proceso de aplicación. El proceso de reforma implica un incremento en el uso y

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

aplicación de sistemas informáticos como un componente clave para la gestión contable, presupuestaria y financiera en general.

- **Apoyo financiero internacional:** a pesar de que países en vías de desarrollo han suscrito compromisos internacionales para someterse a un proceso de reforma y modernización de su sistema de contabilidad gubernamental, éstos compromisos no se han ejecutado completamente por falta de recursos financieros, por lo que este elemento adquiere un carácter prioritario para la implantación de reformas en estos países.

Superación de las barreras de implementación: las principales barreras de implementación a superar son, el sistema legal del país, la cualificación del personal a cargo de llevar a cabo la reforma, el cambio en la cultura de gestión administrativa, el tamaño de la jurisdicción y la falta de coherencia interna.

Resultado: el Modelo de Requisitos Básicos, pretende establecer los factores que garanticen el éxito en el proceso de reforma en la contabilidad gubernamental.

Consecuencias: una vez garantizados los requisitos básicos e implantado el proceso, se obtendrá: una adecuada presentación de los estados financieros del gobierno, una mejora en la medición del desempeño; un detalle de los costes totales de los programas y actividades del gobierno; una mejora en la transparencia financiera; y, una mejora en la gestión de los activos y pasivos.

En el año 2008, Ouda adiciona a los requisitos básicos la necesidad de integrar los sistemas de contabilidad y presupuesto, en tanto, señala, no debería iniciarse un proceso de reforma en la contabilidad gubernamental, sin tener en consideración los cambios necesarios en el sistema de presupuesto público.

Por otra parte, en los países en vías de desarrollo las condiciones o requisitos básicos anteriores son todavía más significativas y críticas dado que, por lo general, estos países se enfrentan a diversos problemas, tales como: la existencia de niveles elevados de corrupción y fraude en los gobiernos y administración; ausencia de recursos humanos cualificados; escasez de recursos financieros; falta de capacidad para establecer las

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

normas contables en los sectores públicos; sistemas políticos no democráticos; poca presión de parte de los grupos y ciudadanía en general hacia el gobierno para que facilite información financiera gubernamental; serios problemas económicos (altos niveles de inflación, inestabilidad monetaria, altos índices de deuda interna y externa, elevado déficit fiscal); falta de controles internos; ausencia de conceptos de contabilidad analítica; registros incompletos; de poca fiabilidad y oportunidad; y dificultades para auditar.

1.3.11 Modelo del proceso de generación e implantación de la innovación contable con base en una dimensión temporal

Caba *et al.* (2009), a partir de un estudio realizado en los países del cono sur del continente americano, específicamente en Argentina, Chile y Paraguay, adaptan el Modelo de Procesos de Gestión Financiera de Lüder al entorno latinoamericano, a través del denominado “Modelo del proceso de generación e implantación de la innovación contable con base en una dimensión temporal”, que se estructura en cuatro secciones interrelacionadas: la sección contextual, de intervinientes, de procedimiento y de producto.

El Modelo se fundamenta en el hecho de que, los sistemas de contabilidad gubernamental tienen una naturaleza dinámica, en la que la evolución a través del tiempo de determinados factores del entorno puede causar la innovación en los mismos. Es decir, el sistema de contabilidad va evolucionando en la medida en que el mismo sistema se va volviendo ineficiente para la satisfacción de las necesidades o expectativas de los distintos usuarios, de ahí la incorporación que los autores realizan de la dimensión temporal al Modelo de Contingencia, de forma tal que este último, sería considerado como un sistema circulatorio, en el que, partiendo de un sistema de contabilidad gubernamental existente en un determinado momento, una modificación de las variables del contexto podrían hacer que afectaran a las variables de comportamiento, llevando todo esto a reorientar el sistema contable del país, transcurriendo entre ambos sistemas un determinado período de tiempo.

De esta forma, el Modelo propuesto pretende dos objetivos; por una parte, analizar si estar bajo un régimen dictatorial o militar lleva a un inmovilismo en los sistemas de

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

contabilidad gubernamental y, por otra, si resulta significativo en la evolución de los sistemas de contabilidad el paso de un sistema dictatorial a uno democrático. Para ello, parten de la hipótesis de que la nueva reestructuración política podría generar la modificación de una serie de variables del entorno que hiciera que el sistema de contabilidad evolucione.

Sección contextual: contiene las variables independientes, diferenciando entre estímulos y entorno institucional. Este último contiene tanto las variables sociales, políticas, administrativas e incluso barreras de implantación, por considerar que son características del entorno que afectan al proceso de desarrollo interno de la innovación y a la actitud de los intervinientes.

Sección de Intervinientes: se refiere a grupos de expertos y grupos de interés que, ejercen influencia sobre los grupos de élite político o administrativo. Los grupos de expertos, son personas u organizaciones que provocan el reconocimiento del problema y promulgan la solución, habiéndose eliminado del mismo los organismos normalizadores nacionales y agregándose a la vez los de carácter internacional. En relación con los grupos de interés, aunque la reforma les afecta, también tienen la capacidad de promoverla, tal es el caso de los organismos financieros y de cooperación internacional, que en los países en vías de desarrollo, juegan un papel preponderante. Así las cosas, consideran los autores que los distintos grupos actuarán en esta fase como inductores del cambio, siendo más favorables cuanto más grupos promuevan el mismo.

Variables de procedimiento: una vez adoptada la decisión de mejorar el sistema de contabilidad gubernamental, se inicia el proceso interno de reforma, concretamente, el proceso de planificación, diseño, decisión e implantación. En la variable del proceso de planificación se identifican los objetivos de la reforma, por lo que se considera importante la participación en esta fase de grupos externos, tales como: colegios profesionales, académicos y asesores técnicos de gobiernos de otros países u organismos financieros y de cooperación internacional. Identificados los objetivos, se procede al diseño de la reforma, que se ve afectado por el estado actual del conocimiento que existe en el país sobre la contabilidad gubernamental y por los modelos contables que están siendo utilizados en los países próximos o vinculados a

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

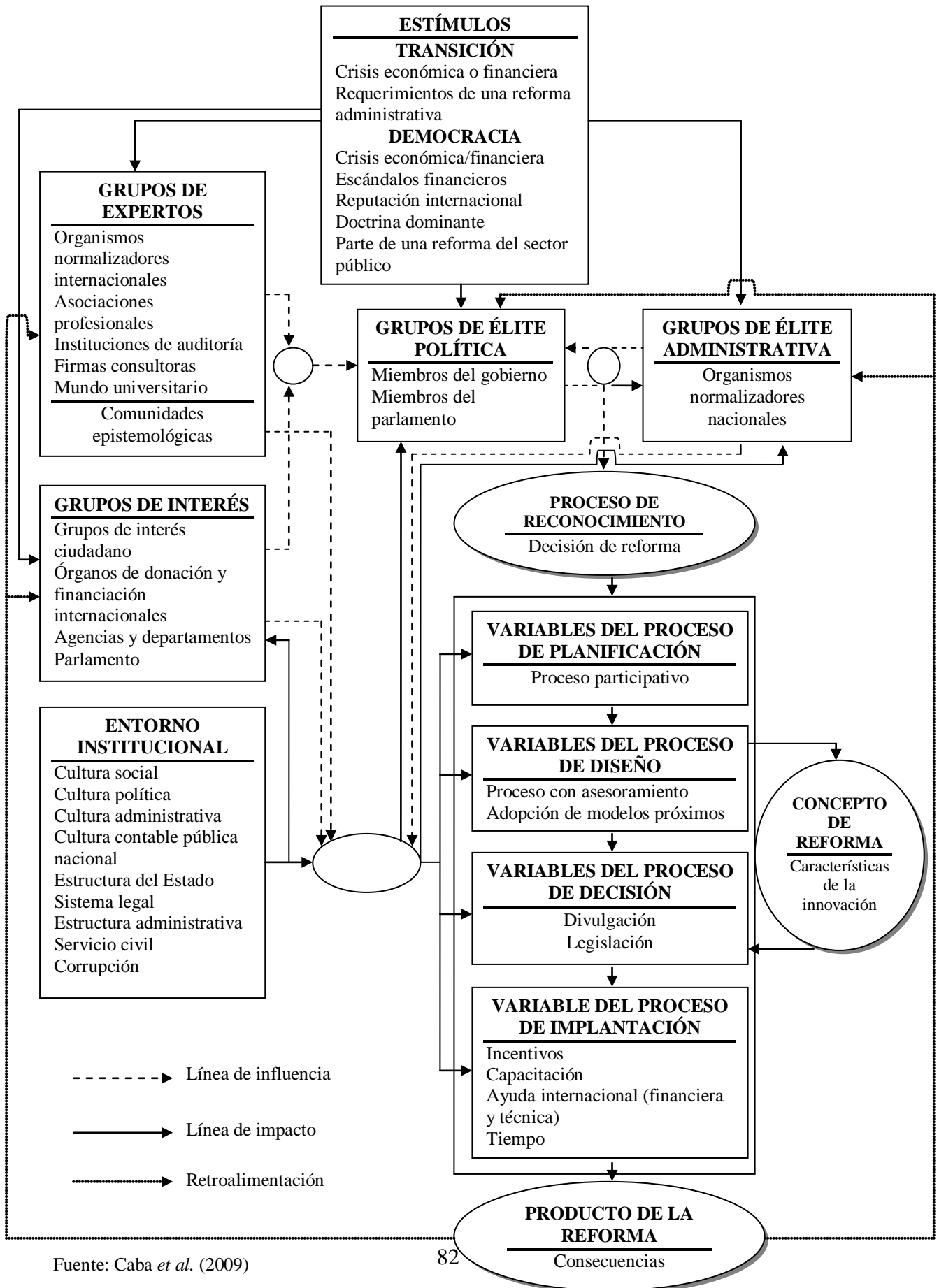
éste. Desarrollado el diseño de la reforma, se decide si se lleva a la práctica o no, para lo cual es necesario conocer las ventajas del nuevo modelo, la complejidad de los cambios propuestos, el coste de implantación del mismo, la dependencia de estos cambios con otros datos en la administración pública y la compatibilidad con el modelo vigente. Por último, una vez tomada la decisión de llevar a la práctica el proceso, se debe proceder a la implantación del mismo, para lo que es necesario entre otros, la capacitación del personal, contar con ayuda financiera de organismos internacionales, igualmente, habrá que ser realista en cuanto al tiempo necesario para su implantación.

Variables de producto: todo el proceso dará lugar al producto de la reforma o fase de la reforma que podrá ser similar o diferente del concepto de reforma, en este último caso, se produciría una desviación entre lo deseado y logrado.

La figura N° 1.15 detalla el Modelo del Proceso de Generación e Implantación de la Innovación Contable con base en una dimensión temporal

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Figura N° 1.15
Modelo del proceso de implantación de la innovación con base en una dimensión temporal



CAPÍTULO N° 2

**PROPUESTA METODOLÓGICA PARA LA COMPARACIÓN DE
LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL DE
LOS PAÍSES CENTROAMERICANOS**

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

2.1 El entorno en que operan los sistemas de contabilidad gubernamental en los países centroamericanos

Diversos autores, entre los que destacan Lüder (1992), Chan (1996), Fuertes (2004) y Jarne (1997), manifiestan la estrecha relación existente entre los factores del entorno y los sistemas contables, reconociéndose el importante papel que el entorno desempeña a la hora de explicar las diferencias entre las prácticas contables de diferentes países y esto es así en la medida que cada país posee unas características sociales, políticas, económicas, culturales, legales o administrativas propias. En este sentido, y con el fin de contar con elementos para la propuesta metodológica, se procederá al análisis del entorno en que operan los sistemas de contabilidad en los países de la región, específicamente tres factores, a saber: entorno socioeconómico, entorno político-administrativo y entorno de la administración financiera.

2.1.1 La región centroamericana

Centroamérica es una pequeña región en el medio del continente americano, caracterizada por la heterogeneidad y diversidad, tanto política, social, económica y ambiental. La región tiene un área cercana a los 523.000 kilómetros cuadrados e incluye los países de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, Panamá y Belice¹. La población actual es de aproximadamente 41,5 millones de habitantes, distribuidos como lo indica la tabla N° 2.1.

¹ Belice adquiere su independencia de Inglaterra en 1981. Aún así Guatemala la sigue considerando como parte de su territorio y es hasta 1994 que Guatemala reconoce su independencia. Posteriormente, a finales del siglo anterior, Belice se incorpora como estado miembro del Sistema de Integración Centroamericana. En el presente trabajo de investigación no se incluye a Belice en la muestra de países, por las diferencias culturales existentes en relación con el resto de países del área.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 2.1
Centroamérica, población por país
Al año 2009

País	Población	%
Costa Rica	4.577.126	11,04%
El Salvador	6.162.321	14,87%
Guatemala	14.030.280	33,85%
Honduras	7.473.956	18,03%
Nicaragua	5.749.783	13,87%
Panamá	3.454.649	8,33%
Total	41.448.115	100%

Fuente: elaboración propia, a partir de datos de CEPAL (2010)

2.1.1.1 Breve reseña histórica de Centroamérica

La crisis económica mundial de los años treinta y, particularmente, la situación vivida en los Estados Unidos de América tuvo un gran impacto en la economías centroamericanas, basadas en productos que las clases de aquel país no podían comprar (Acuña, 2000). Como consecuencia, se acentúa una severa crisis económica, social y política; que es superada hasta los años cincuenta, sobre la base de un modelo económico impulsado por la Comisión Económica para la América Latina (CEPAL), que permitió un crecimiento acelerado de las exportaciones tradicionales (café, cacao, banano) y el establecimiento y puesta en marcha del Mercado Común Centroamericano² (Martínez y Cordero, 2009). Este modelo tuvo mucho éxito en los primeros años pero no fue sostenible, sobre todo, por la dependencia de la importación de tecnología y combustibles y porque los beneficios tendieron a acumularse en ciertos países (Programa Estado de la Nación, 2004).

²Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua son los países que conforman el Mercado Común Centroamericano, MCCA, cuyo objetivo principal es unificar las economías, impulsar en forma conjunta el desarrollo de Centroamérica y mejorar las condiciones de vida de sus habitantes. El Tratado General de Integración Económica Centroamericana entró en vigencia el 4 junio de 1961 para Guatemala, El Salvador y Nicaragua; el 27 de abril de 1962 para Honduras y el 23 de septiembre de 1963 para Costa Rica.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

La segunda mitad del siglo XX caracterizó a la región centroamericana (a excepción de Costa Rica) por una profunda crisis armada donde la violencia física y psicológica se constituyó en la vía de solución de conflictos, situación que persistió hasta finales de la década de los ochenta, en que se inicia el proceso de diálogo que culmina con la firma de los acuerdos de paz *Esquipulas Dos*³ (Fernández, 2007). Es así como, a partir de 1996, año en que se logra la firma de los acuerdos de paz en Guatemala, se puede hablar de una Centroamérica democrática.

A pesar de haber superado los conflictos armados, la región presenta hoy una serie de retos, entre los que con mayor relevancia se encuentra la lucha contra la pobreza (Trejos y Gindling, 2004). Contrariamente a los múltiples esfuerzos realizados, la Centroamérica de hoy muestra índices de pobreza tan bajos como los que presentaba a finales de la década de los años setenta, en pleno apogeo de las guerras civiles. En la actualidad persisten en la región importantes brechas entre países y en estos, entre ricos y pobres, entre regiones urbanas y rurales, entre la Centroamérica masculina y femenina, la de las personas migrantes, de los indígenas y personas con discapacidad (Desruelle y Schipke, 2007).

Las asimetrías que se observan entre los países, revelan la persistencia de la dicotomía entre la unidad y la diversidad en el istmo, gestándose así un mosaico de sociedades con amplias y muy marcadas diferencias, a pesar de compartir una historia y cultura con puntos de encuentro (Vargas, 2003).

Actualmente, la agricultura sigue siendo la actividad económica principal de la región, sin dejar de lado la producción industrial que se ha orientado básicamente hacia dos subsectores, a saber, fabricar bienes de producción intermedia y alimentos procesados, destinados al consumo subregional, y a la maquila, fundamentalmente de la industria textil. Alrededor la mitad del comercio exterior de América Central está ligado con Estados Unidos y Canadá. Casi el resto se da con Europa Occidental, México y los países de Suramérica. El único transporte superficial que conecta todos los países de la

³ En Esquipulas, Guatemala, el 07 de agosto de 1987, los presidentes de los países centroamericanos firman un acuerdo de paz, promovido por el entonces presidente de Costa Rica, Dr. Oscar Arias Sánchez y que lo hizo acreedor a recibir el Premio Nobel de la Paz. Con la firma de este acuerdo se marcó el inicio de un proceso regional a favor de la paz, la democracia y el desarrollo.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

región es una sección de la carretera de Pan-Americana, que une desde el sur de Panamá hasta el norte de Guatemala (Programa Estado de la Nación, 2004).

2.1.1.2 El proceso de Integración Centroamericano

Los intentos de integración de la región, tienen como antecedente la conformación de la denominada Provincias Unidas de Centroamérica, que surge una vez firmada la independencia de España en 1821; sin embargo, la organización federal propuesta no logró consolidar el poder de manera coherente y terminó desapareciendo (Cuevas *et al.*, 2004).

A mediados del siglo anterior, resurgen las iniciativas para una integración de carácter comercial, social y cultural; es así como, en el año 1951, los presidentes de los países centroamericanos firman el documento conocido como la Carta de San Salvador⁴, que da origen a la Organización de Estados Centroamericanos. A partir de ese momento, se pueden identificar tres etapas en el proceso de integración (Cuevas *et al.*, 2004).

- La primera, desde la creación del Mercado Común Centroamericano en 1961 hasta 1980, cuando la situación del proceso se hace insostenible, principalmente por factores externos como la crisis de la deuda externa y la recesión de la economía mundial.
- La segunda, caracterizada por el estancamiento en el proceso de integración debido a la existencia de conflictos armados al interior de los países y entre los países, y;
- Una tercera etapa en la que la consolidación de la paz y el logro de la estabilización política han permitido dinamizar el proceso y plantear metas más ambiciosas en la integración.

⁴ Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua constituyen la Organización de Estados Centroamericanos (ODECA), con el objeto de fortalecer los vínculos que los unen; consultarse mutuamente para afianzar y mantener la convivencia fraterna de esta región del Continente; prevenir y conjurar toda desavenencia y asegurar la solución pacífica de cualquier conflicto que pudiere surgir entre ellos; auxiliarse entre sí; buscar solución conjunta a sus problemas comunes y promover su desarrollo económico, social y cultural, mediante la acción cooperativa y solidaria

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Así, en 1991 los países centroamericanos suscribieron el Protocolo de Tegucigalpa, que estableció el Sistema de Integración Centroamericana (SICA) consolidado como el marco institucional de la región, cuyo objetivo fundamental es llevar a cabo una integración no sólo comercial, sino también, social y política, al abarcar temas de salud, erradicación de la pobreza y consolidación de la democracia, entre otros. Mediante este Protocolo también se modificó la estructura institucional de Centroamérica y se conformó la Reunión de Presidentes, el Consejo de Ministros, el Comité Ejecutivo, la Secretaría General, el Parlamento Centroamericano⁵ y la Corte Centroamericana de Justicia⁶, entre otros (Martínez y Cordero, 2009).

A los efectos de esta investigación, este proceso de integración se considera importante por cuanto, al pretender comparar los sistemas de contabilidad gubernamental de los países de la región, se evaluará, entre otras cosas, el nivel de armonización existente entre éstos, lo que, tal y como lo señalan Brusca y Córdor (2002), es muy útil para los organismos supranacionales, tal es el caso del SICA, por cuanto:

- Se hace necesario establecer comparaciones entre los informes financieros de los diferentes países, y al estar éstos armonizados la información emanada de los sistemas de contabilidad gubernamental sería más comparable.
- Es importante poder consolidar la información de la situación financiera de los países miembros del órgano supranacional, para lo cual es fundamental partir de una normativa armonizada.
- Los ciudadanos y posibles inversores puedan comparar la información de cada uno de los países integrados.
- La armonización de la contabilidad gubernamental puede contribuir a garantizar el buen funcionamiento del mercado común establecido entre los países miembros del SICA.

⁵ Órgano parlamentario de planteamiento, análisis y recomendación, a la fecha no forman parte de este órgano Costa Rica y Panamá.

⁶ Creado con el fin de hacer cumplir el Protocolo y garantizar el estado de derecho entre los miembros, al igual que en el caso anterior, Costa Rica y Panamá no forman parte a la fecha de este órgano.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- Los profesionales en contabilidad y auditoría de la Región tendrían un punto de referencia común para realizar su labor profesional.

2.1.2 Entorno socioeconómico

En la década de los años ochenta, Centroamérica puso en marcha una nueva dinámica económica y política caracterizada por un fuerte énfasis en la promoción de exportaciones, la estabilización macroeconómica, drásticos ajustes en el tamaño y en las funciones del Estado, la apertura de las economías a las importaciones, la liberalización de los mercados y la atracción de inversión extranjera (Trejos y Gindling, 2004).

Desde entonces, el nuevo estilo de desarrollo se ha asentado en todas las naciones del área y se ha profundizado con la negociación de tratados de libre comercio con otros países y regiones; unos firmados y otros en marcha (Canadá, Chile, México, Estados Unidos, China y la Unión Europea). Este conjunto de políticas fue formulado, en parte, por los acreedores de las deudas externas de los países latinoamericanos y organismos financieros internacionales, como el Banco Mundial (BM), el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el FMI, entre otros (Viales, 2000).

Hasta la fecha, los logros se han quedado cortos con respecto a lo que se esperaba, a pesar de ello, en la década de los años noventa, Centroamérica experimentó una relativa reducción de la pobreza, que se explica, en parte, porque finalizaron los conflictos armados; hubo un repunte del crecimiento económico y se impulsaron programas de inversión social en los distintos países (Sáenz, 2005).

No obstante esta reducción de la pobreza, se considera insuficiente (Trejos y Gindling, 2004), ya que la misma sigue siendo muy alta e incluso, según datos de la CEPAL (2010), por el efecto del crecimiento de la población, hay más personas pobres que hace quince años; en el año 1990 el 59,16% de la población vivía en condiciones de pobreza, década y media después, en el 2006, aún la mitad de los centroamericanos (47,2%) tienen niveles de ingresos inferiores a los considerados como mínimos para llevar una vida digna -prioridad del desarrollo humano- y casi una de cada cinco personas (18%) se encontraba en una situación de pobreza extrema, es decir, no disponía de ingresos

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

suficientes para satisfacer sus necesidades básicas de alimentación. Las áreas rurales y la población indígena presentan condiciones aún más desfavorables. Aunque todos los países han realizado esfuerzos importantes por mejorar su situación socioeconómica, el resultado no ha sido el mismo para todos, y a pesar de que el crecimiento económico ha sido importante, queda pendiente aún mucho camino por recorrer a efectos de la lucha por la reducir los niveles de pobreza (Trejos y Gindling, 2004); de forma tal que, como lo señalan Desruelle y Schipke (2007), el gran reto de las economías de la región es cómo reducir la pobreza generalizada, mejorar el nivel de vida de sus ciudadanos y reducir la brecha de ingresos con respecto a países más desarrollados. La tabla N° 2.2 muestra los niveles de pobreza registrados en los últimos años.

Tabla N° 2.2
Evolución del porcentaje de población en condiciones de pobreza 1990-2008

País/Año	1990	1999	2008	
Costa Rica	30,70	20,30	16,40	
El Salvador	65,00	49,80	30,70	*
Guatemala	62,80	61,10	54,80	*
Honduras	78,70	79,70	68,90	**
Nicaragua	50,30	69,30	61,90	*
Panamá	45,80	36,90	27,70	

* Al año 2006

** Al año 2007

Fuente: Anuario Estadístico CEPAL (2010)

Desde la óptica del desarrollo humano, la pobreza implica una negación de las oportunidades y opciones fundamentales para ese desarrollo (PNUD, 2007). La pobreza resume situaciones de privación, impotencia y vulnerabilidad. Privación, porque los individuos no disponen de ingresos ni bienes suficientes para satisfacer sus necesidades materiales elementales; tampoco tienen acceso a los servicios sociales que presta el Estado ni, desde una perspectiva más amplia, a las oportunidades. Impotencia, porque no poseen ni la organización, ni la representación, ni el acceso directo al poder político para cambiar la situación por sí solos. Y vulnerabilidad, porque, según sea el caso están más o menos indefensos ante crisis o choques de diferente naturaleza (Programa Estado

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

de la Nación, 2004). La tabla N° 2.3 muestra la evolución del Índice de Desarrollo Humano⁷ según el PNUD, de cada uno de los países de la región para el período comprendido entre los años 1980 y 2007. A lo largo de este período todos los países de la región han evolucionado positivamente, incluso en el caso de Costa Rica y Panamá, reflejan en las mediciones de la última década, un índice de desarrollo humano alto⁸, mientras que el resto de países presenta índices de desarrollo medio.

Tabla N° 2.3
Evolución del Índice de Desarrollo Humano
1980-2007

País/Año	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
Costa Rica	0,763	0,770	0,791	0,807	0,825	0,844	0,854
El Salvador	0,573	0,585	0,660	0,691	0,704	0,743	0,747
Guatemala	0,531	0,538	0,555	0,621	0,664	0,691	0,704
Honduras	0,567	0,593	0,608	0,623	0,690	0,725	0,732
Nicaragua	0,565	0,569	0,573	0,597	0,667	0,691	0,699
Panamá	0,759	0,769	0,765	0,784	0,811	0,829	0,840

Fuente: PNUD (2009)

Como complemento al Índice de Desarrollo Humano, un indicador utilizado por diversos autores para la medición de la riqueza de un país es el Producto Interior Bruto per cápita. La tabla N° 2.4 muestra la tendencia de este indicador en las últimas dos décadas, período en el cual se genera un incremento relativamente importante. Sin embargo, este incremento no permite disminuir de forma efectiva los niveles de pobreza en que se encuentran los países de la región y dista en mucho de los valores registrados en países desarrollados.

⁷ Es un índice de carácter compuesto que toma como base el nivel de educación, salud y de renta de cada país, su medición se realiza en forma anual.

⁸ De acuerdo con lo establecido por el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), los países con un índice de desarrollo igual o superior a 0,9 se consideran con un muy alto desarrollo humano, si su índice es igual o superior a 0,8 e inferior a 0,9, se consideran de un alto desarrollo humano, si su índice es igual o superior a 0,5 pero menor de 0,8 se considera un índice de desarrollo humano medio, y si es inferior a 0,5 es considerado como de un bajo desarrollo humano.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los
países de la región centroamericana

Tabla N° 2.4
Producto Interior Bruto per cápita a precios corrientes⁹
1990-2008

País/Año	1990	1995	2000	2005	2008
Costa Rica	2.358,29	3.371,46	4.062,78	4.619,36	6.519,37
El Salvador	939,51	1.675,86	2.092,75	2.483,29	3.061,26
Guatemala	765,59	1.306,03	1.531,90	2.142,61	2.849,78
Honduras	742,15	845,46	1.153,47	1.415,50	1.955,88
Nicaragua	331,92	682,79	771,26	892,79	1.121,23
Panamá	2.520,32	3.386,48	3.941,82	4.790,80	6.808,58

Fuente: elaboración propia, a partir de datos de la CEPAL (2010)

A pesar de los datos revisados, la economía de estos países ha tendido a la estabilización en la última década. Ejemplo de ello lo constituye los niveles de variación anual del índice de precio al consumidor (tasa de inflación) que, como muestra la tabla N° 2.5, se ha mantenido en niveles muy por debajo de los registrados en los años ochenta e inicios de los noventa. Con excepción de los años 2007 y 2008, en los que producto, entre otros, del incremento en el precio internacional del petróleo, se muestran tasas de inflación superiores al 10%, en los años previos a esta situación, las tasas reportaban en la mayoría de países crecimientos que no alcanzaban los dos dígitos.

Tabla 2.5
Tasa de Inflación anual
1985-2008

País/Año	1985	1990	1995	2000	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Costa Rica	10,9	19,0	23,2	11,0	9,4	11,5	10,6	9,4	10,8	13,9
El Salvador	31,9	24,1	10,1	2,5	2,1	5,4	4,6	4,9	4,9	5,5
Guatemala	31,5	41,2	8,4	6,0	5,5	7,2	5,6	5,8	8,8	9,4
Honduras	3,6	23,3	29,5	11,0	7,7	7,0	7,3	5,3	8,9	10,8
Nicaragua	219,5	7485,2	10,9	11,0	5,3	9,3	9,4	9,5	16,9	13,8
Panamá	0,4	0,8	1,0	1,8	1,4	2,0	1,7	1,8	6,4	6,7

Fuente: elaboración propia, a partir de datos de BID y Banco Central Nicaragua (2010)

⁹ Es una magnitud que trata de medir la riqueza material disponible en los países durante un período de un año

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

En relación con el nivel de deuda que ostentan los países de la región, la tabla N° 2.6 señala el monto total de deuda externa y el porcentaje de deuda total en relación con el PIB. Al respecto, es importante indicar que todos los países analizados muestran porcentajes de deuda mayores al promedio de países latinoamericanos (18,8% respecto al PIB), siendo Nicaragua el país con mayor nivel de deuda y Guatemala el que menos deuda tiene respecto a su producción.

Tabla N° 2.6
Centroamérica, nivel de deuda
Al año 2009

País/Año	Deuda Externa Total *	Deuda como % del PIB
Costa Rica	9082,20	30,60
El Salvador	9711,20	43,90
Guatemala	4382,40	11,20
Honduras	3320,60	23,20
Nicaragua	3511,60	55,20
Panamá	8477,30	36,60

* en miles de millones de dólares

Fuente: elaboración propia, a partir de datos de CEPAL (2010)

Bajo el panorama descrito en los párrafos anteriores, no cabe duda de que Centroamérica es una de las regiones con mayores asimetrías y con menor nivel de desarrollo del Continente Americano. A pesar de sus raíces comunes, sean éstas culturales, geográfica, históricas o étnicas, presentan al día de hoy grandes desigualdades en su desarrollo, de forma que en el istmo, cuya área es relativamente pequeña, podemos identificar, al menos, tres grupos de países, en función de sus indicadores socioeconómicos, a saber: un primer grupo conformado por Nicaragua y Honduras; un segundo, por Guatemala y El Salvador y, tercero, Costa Rica y Panamá, guardando más similitud los dos primeros grupos entre sí, que en relación con el tercero. Así, son Costa Rica y Panamá, los países que muestran una mejor situación económica en general, reflejando, además de un índice de desarrollo humano alto, un

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

nivel de ingresos mediano alto¹⁰; mientras tanto el resto de países presenta índices de desarrollo humano medio y una renta media baja.

Parte de la estrategia para dar el salto hacia mejores condiciones de vida para la población centroamericana han sido, en las últimas dos décadas, la instauración de gobiernos democráticos, la atracción de inversión extranjera, la apertura comercial y la integración política y económica, para mostrarse al mundo como un bloque comercial (Trejos y Gindling, 2004).

2.1.3 Entorno político-Administrativo

La inestabilidad política fue la principal característica de los países de la región centroamericana en la segunda mitad del siglo XX. Con excepción de Costa Rica, el resto de países tuvo una situación política convulsa, con múltiples golpes de estado y conflictos armados internos (Rovira, 2002). Así, por ejemplo, de un total de 47 cambios de poder en Centroamérica, dados entre 1950 y 1990, 30 se produjeron bajo condiciones no democráticas: 14 golpes de estado, seis elecciones fraudulentas o de un sólo candidato, una revolución, una contrarrevolución y ocho designaciones por el Congreso o en su defecto por la Asamblea Nacional. Es decir, por cada transferencia de poder dada en condiciones democráticas, 1.5 eran realizadas bajo mecanismos diferentes. Más aún, de dichos cambios de poder, 37 gobiernos eran militares o tenían relación directa con las fuerzas armadas (Acuña, 2000).

A finales de los años ochenta, producto de un proceso de diálogo, se firman los acuerdos de paz de Esquipulas, que facilitan la entrada del sistema democrático en todos los países. De tal forma que, desde 1990 hasta la fecha, se han desarrollado elecciones democráticas y, con la excepción del golpe de estado dado en Honduras en el mes de julio del año 2009, la estabilidad política ha sido la tónica durante las últimas dos décadas en la región.

De acuerdo con lo señalado en las Constituciones Políticas de las Repúblicas centroamericanas, el poder político en cada uno de los países de la región está dividido

¹⁰ Banco Mundial. *World Development Indicators Database, 2010.*

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

entre los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial. El Poder Legislativo es representado por un congreso o asamblea de la República de tipo unicameral. El Poder Ejecutivo lo ejercen un Presidente y dos Vice presidentes que, con excepción de Costa Rica, no pueden optar por la reelección. Por su parte, el Poder Judicial recae en una Corte Suprema de Justicia.

Desde el punto de vista administrativo, los gobiernos de estos países se dividen en un gobierno central y en gobiernos locales, los primeros centralizan ampliamente las decisiones, recursos y prestación de servicios públicos. La tabla N° 2.7, resume la división territorial y el nivel de gobiernos locales para cada uno de los países estudiados.

Tabla N° 2.7
Centroamérica, división política y territorial

País	División territorial	N° gobiernos locales
Costa Rica	7 provincias 81 cantones	81 municipalidades
El Salvador	14 departamentos 262 municipios	262 municipalidades
Guatemala	8 regiones 22 departamentos 333 municipios	333 municipalidades
Honduras	18 departamentos 289 municipios	289 municipalidades
Nicaragua	17 departamentos 149 municipios	149 municipalidades
Panamá	9 provincias 4 comarcas 88 municipios	88 municipalidades

Fuente: elaboración propia

Por otra parte, si bien la democracia por sí sola no brinda garantía alguna de prosperidad económica y social, en el caso Centroamericano ha permitido que la gran cantidad de recursos que se gastaron durante esos años en enfrentamientos bélicos hoy pueda ser invertido en educación, salud e infraestructura para la población (Desruelle y Schipke, 2007). Por otra parte, la estabilidad política convierte a la región en un importante polo de atracción e inversión extranjera, que genera empleo y, por ende, mejores condiciones de vida para sus habitantes (Trejos y Gindling, 2004).

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Según las estadísticas publicadas por el Latinobarómetro 2009, el 72% de los centroamericanos indican que la democracia es el mejor sistema de gobierno que pueda aplicarse en la región, esto nos permite inferir que el sistema democrático ha logrado un aceptable nivel de madurez en la región y la estabilidad política es la característica de la Centroamérica de inicios del siglo XXI.

Por su parte, el Instituto Centroamericano de Estudios Políticos (2009), ha desarrollado un índice que permite determinar la estabilidad política y democrática en los países de la región, conocido como Índice de Desarrollo Democrático para América Latina (*IDD-Lat*). El *IDD-Lat*. La Tabla N° 2.8 resume los resultados de dicha valoración para el año 2009, en la cual podemos observar que Costa Rica, de acuerdo con los parámetros utilizados, representa la democracia más consolidada de la región con una valoración de 9.696, seguido de Panamá con 7.191; mientras que el resto de países muestra resultados inferiores al promedio para América Latina, que se ubica en 5.237.

Tabla N° 2.8
Centroamérica, Índice de Desarrollo Democrático
Al año 2009

País	Índice de Desarrollo Democrático
Costa Rica	9,696
El Salvador	3,49
Guatemala	3,284
Honduras	3,859
Nicaragua	3,795
Panamá	7,191

Fuente: Instituto Centroamericano de Estudios políticos (2010)

Sin excepción, todos los países centroamericanos se rigen bajo un sistema presidencialista. El poder ejecutivo es liderado por el Presidente de la República y por dos vicepresidentes elegidos en escrutinio popular, al igual que los diputados que conforman la asamblea legislativa y los alcaldes que fungen como ejecutivos de los gobiernos locales.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

El nivel de centralización administrativa es muy alto, siendo los gobiernos centrales los encargados de definir políticas educativas, sociales, de salud, de infraestructura o seguridad, sin embargo, en los últimos años, el discurso político pro descentralizador en Centroamérica ha sido fuertemente revitalizado (Acevedo, 2007). Esta tendencia general ha ido tomando la forma de una estrategia global de desarrollo, en la que el fortalecimiento del municipio aparece como un pilar muy importante. Un punto de referencia obligado en este aspecto es la Declaración de Tegucigalpa sobre la Paz y el Desarrollo en Centroamérica de 1994, en que los mandatarios de la región se comprometieron a definir un plan de descentralización (Rovira, 2002).

En relación con el gasto público en Centroamérica, es importante recalcar que el mismo ha tendido a aumentar desde comienzos de los 1990 (ver tabla N° 2.9), aún cuando, en promedio, los montos del gasto gubernamental siguen siendo bajos de acuerdo con estándares latinoamericanos. Según datos de la CEPAL (2010), durante el período 1990-2008, Guatemala registró los niveles más bajos de gasto público en la región, con un gasto promedio del gobierno central equivalente a 12.5% del PIB, seguida de El Salvador, con 14.5% del PIB. En el extremo opuesto, Nicaragua y Honduras registraron los niveles de gasto gubernamental más altos, con valores equivalentes a 22.3% y 23.1% del PIB, respectivamente.

Tabla N° 2.9
Gasto total de gobierno respecto al PIB
1990-2008

País/Año	1990	1995	2000	2005	2008
Costa Rica	14,9	16,0	15,4	15,9	15,7
El Salvador	13,6	13,6	14,3	14,6	15,3
Guatemala	10,2	9,4	12,8	11,7	13,7
Honduras	22,8	21,5	23,7	23,0	21,7
Nicaragua	21,5	18,9	23,6	23,0	23,1
Panamá	18,0	18,0	19,3	19,0	19,5

Fuente: elaboración propia, a partir de datos de CEPAL (2010)

Por último, es importante hacer mención a que, la historia reciente de la mayoría de países de la región centroamericana ha estado caracterizada por constantes escándalos

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

de corrupción de parte de sus gestores públicos. Ejemplos de lo anterior lo constituyen los casos del ex presidente panameño Manuel Antonio Noriega, quien en la actualidad se encuentra en prisión en Francia descontando una pena por “blanqueo de capitales” y narcotráfico; o el del ex gobernante de Nicaragua, Arnoldo Alemán, quien ha pasado varios años en prisión acusado de favorecerse de recursos públicos; o bien los casos de los ex presidentes de Costa Rica, Rafael Ángel Calderón y Miguel Ángel Rodríguez, quienes a la fecha enfrentan juicios en las cortes penales por presuntos actos de corrupción durante su gestión al frente del gobierno de su país.

Con base en lo anterior, se considera importante incluir dentro de este diagnóstico el Índice de Percepción de la Corrupción que anualmente emite la organización Transparencia Internacional para valorar el nivel de corrupción de una buena parte de países del orbe. Dicho indicador ordena los países según el grado de percepción de corrupción de los funcionarios públicos y políticos, mediante encuestas y datos de expertos de cada uno de los países analizados. Las encuestas utilizadas plantean preguntas relacionadas con el abuso del poder público para el beneficio particular o aspectos que demuestran la solidez de políticas anticorrupción en cada país.

La tabla N° 2.10, muestra los resultados del Índices de Percepción de Corrupción del año 2009 para los países de la región centroamericana; como puede apreciarse, el país mejor evaluado es Costa Rica con un índice de 5.0, seguido por El Salvador con un 4.0, Panamá con 3.2, Guatemala con 2.8 y por último Nicaragua y Honduras con una calificación de 2.6 y 2.5 respectivamente.

Tabla N° 2.10
Índice de percepción de la corrupción
Al año 2009

País	Índice de percepción de la corrupción
Costa Rica	5,3
El Salvador	3,4
Guatemala	3,4
Honduras	2,5
Nicaragua	2,5
Panamá	3,4

Fuente: Transparency International Corruption Perceptions Index (2009)

2.1.4 Entorno de la administración financiera

En el caso de los países de la región centroamericana, la evolución de los sistemas de información financiera gubernamental tiene un punto de partida común, ya que, después de la independencia de España en 1821 Centroamérica se constituye como la República Federal Centroamericana (Acuña, 2000) y, como tal, en el año 1825, aprobó la Ley de “Contaduría Mayor de Cuentas”. En 1838, como consecuencia de una guerra civil, cada una de las regiones se separa de la Federación e inician su historia como Repúblicas independientes, tomando como guía para regular las finanzas del Estado la Ley aprobada por la Federación en 1825 (Cuevas *et al.*, 2004).

Durante el siglo anterior, fueron varias las iniciativas para reformar los sistemas de administración financiera pública en los países latinoamericanos, destacando el modelo de gestión de las finanzas públicas creado en Argentina mediante la Ley de Contabilidad de 1956. Posteriormente, una serie de países, entre ellos Brasil en 1963, Guatemala en 1964, México en 1965, Nicaragua en 1966, Uruguay en 1967, Colombia y Perú en 1968 y Bolivia, Paraguay y Venezuela en 1969, reorganizan su administración financiera gubernamental, apoyados por la USAID y por las Naciones Unidas (Caba y López, 2007).

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

En la década de los años ochenta, en los países latinoamericanos a consecuencia, entre otras razones, de sus altos niveles de endeudamiento y por los elevados déficit presupuestarios, producto de la crisis económica sufrida en esos años, los organismos financieros internacionales impulsan una serie de reformas estructurales y de ajuste económico destinadas a modernizar la administración financiera pública con el fin de hacerla más eficiente, eficaz y transparente (Banco Mundial, 2000).

Concordantemente, en esta misma época, se empieza a gestar en diversos países desarrollados el concepto de “nueva gestión pública”, que no es más que una serie de cambios en las estructuras y procesos de organización del sector público de manera que éste funcione de una manera eficaz y eficiente (Brusca y Montesinos, 2006b). Estas reformas se han caracterizado por una evolución hacia una cultura de gestión, que pone énfasis en la satisfacción de los usuarios por medio de una mejora en la calidad de los servicios que el Estado y sus instituciones le presta, por medio de una mayor transparencia y rendición de cuentas (CLAD, 2007).

El concepto de “nueva gestión pública” tiene sus inicios en los países de América Latina a finales de la década de los años ochenta, posterior al llamado “consenso de Washington”, el cual constituye un listado de políticas económicas, consideradas por organismos financieros internacionales y centros económicos con sede en Washington, que estos países debían aplicar para impulsar el crecimiento económico (Rovira, 2002). En este documento se hacía una llamada a los países en desarrollo a impulsar una reforma estructural para el crecimiento económico y la equidad social. La mayoría de estas reformas se pueden incluir en lo que hoy conocemos por modernización o reforma del Estado (CLAD, 2007).

El proceso de reforma del Estado da pie al establecimiento de un programa de modernización de los sistemas de información financiera gubernamental, que tiene como objetivo una mayor transparencia en el uso de los recursos públicos y una mejora importante en el proceso de rendición de cuentas (Berthin, 2008). Tal proceso es impulsado en la región latinoamericana por el BID, el BM y la USAID.

Es así como, con la cooperación técnica de la USAID, surgió el modelo de administración financiera para los países integrantes de la región de Latinoamérica y el

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Caribe denominado “Sistema Integrado: Modelo de Administración Financiera para América Latina y el Caribe”, conocido por sus siglas como SIMAFAL, e identificado como el proyecto LAC/RFMIP, puesto en funcionamiento a través de la firma consultora Price Waterhouse. Dicha iniciativa, que ha estado financiada por el BM, la USAID y por el BID, se ha diseñado con el propósito de proporcionar información financiera de calidad y en tiempo oportuno para la mejora en la toma de decisiones gubernamentales, alcanzar mayor transparencia y asignar mayores grados de responsabilidad en los gestores públicos (Caba y López, 2007).

SIMAFAL es un macro sistema desarrollado bajo el enfoque de Teoría de Sistemas, que pretende ser una guía o modelo para el diseño de un sistema de administración financiera y auditoría, de aplicación general en el sector público. Esta consideración de la administración financiera como un sistema, permite que su operación tenga mayor consistencia y que se identifiquen más fácilmente las posibles mejoras o reformas a realizar en ella (Caba, 2001). Al mismo tiempo, al ser considerado como un sistema abierto, también se percibirán las mejoras a realizar para su interrelación con otros sistemas de apoyo.

Entre otros objetivos que persigue SIMAFAL, según señalan Zuleta y Barrientos (2002), destacan:

- Realizar la gestión de los recursos en un marco de absoluta transparencia;
- Generar información útil, oportuna y confiable para la toma de decisiones;
- Lograr que la gestión pública se realice con economía, eficiencia y efectividad; y,
- Interrelacionar los sistemas de administración financiera con los de control interno y externo, a efectos de incrementar la eficacia de éstos.

La estructura normativa y legal del SIMAFAL está basada en la aprobación de una Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público, que esté ajustada al cumplimiento de las normas constitucionales e integradas por los subsistemas de

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Presupuesto, Tesorería, Crédito Público y Contabilidad. Adicionalmente, el subsistema de control realiza una función fundamental dentro del sistema.

Subsistema de presupuesto: desde un punto de vista sistémico, se puede definir al presupuesto como un sistema integrado por un conjunto de políticas, normas, organismos, recursos y procedimientos utilizados en las diversas etapas del proceso presupuestario por los organismos públicos, sin detrimento de las particularidades de cada uno de ellos; requiere para su funcionamiento de niveles organizativos de decisión política, unidades técnico-normativas centrales y unidades periféricas responsables de su operatividad (Makón, 2000).

El sistema presupuestario cumple un doble papel. Es uno de los sistemas que integran la administración financiera pública, pero, a la vez, es una herramienta de ejecución de políticas y planes a mediano y corto plazo. Respecto a su interrelación con el sistema de contabilidad, la importancia del proceso presupuestario, entendido como las fases de formulación, aprobación, ejecución y liquidación del presupuesto, afectará no sólo en la introducción de estos datos por el sistema, sino el proceso de contabilización de la ejecución presupuestaria y en su liquidación.

Subsistema de Tesorería: comprende el conjunto de principios, normas, recursos y procedimientos que intervienen directamente en los procesos de administración de los recursos públicos, es decir, la percepción y recaudación de los mismos, así como su canalización para el cumplimiento de las obligaciones del Estado.

Hasta no hace pocos años, las tesorerías nacionales cumplían funciones como entes recaudadores y pagadores, sin embargo, tal y como lo señalan Fallas y Quiroz (2007), dichas funciones se han ampliado hacia una moderna administración de los recursos públicos, desarrollando e instrumentando mecanismos y técnicas más eficientes de planificación y gestión de la tesorería.

Subsistema de Crédito Público: está integrado por un conjunto de principios, normas, organismos, recursos y procedimientos administrativos que intervienen en las operaciones que realiza el Estado, con el objeto de captar medios de financiamiento que implican endeudamiento (Fallas y Quiroz, 2007).

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Este tipo de financiamiento público se origina en una serie de instrumentos de variada naturaleza. Los principales instrumentos que normalmente utilizan los gobiernos son: la emisión y colocación de títulos, bonos y obligaciones de largo y mediano plazos; la emisión y colocación de letras del tesoro cuyo vencimiento supere el ejercicio financiero; la contratación de préstamos con instituciones financieras; la contratación de obras, servicios o adquisiciones cuyo pago total o parcial se estipule realizar en el transcurso de más de un ejercicio financiero posterior al vigente, siempre y cuando los conceptos que se financien se hayan devengado anteriormente; y la deuda contingente que pueda generarse por el otorgamiento de avales, fianzas y garantías, con vencimientos que exceden el ejercicio financiero.

Subsistema de Contabilidad: estará conformado por el conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos para recopilar, registrar, procesar y controlar, en forma sistemática, toda la información referente a las operaciones del sector público, expresables en términos monetarios, así como por los organismos que participan en este proceso. Es considerado como el elemento integrador del sistema de administración financiera pública.

Subsistema de Control: persigue a través de la fiscalización, comprobar y verificar que las actuaciones de los gestores públicos se encuentran dentro de los límites establecidos por la normativa, los criterios, los procedimientos y las responsabilidades vigentes en el país y, de esta forma contribuir al control político y ciudadano. La misma debería de ser ejecutada por un órgano independiente, desde el punto de vista funcional y administrativo.

Ahora bien, la existencia de un programa de ayuda financiera y técnica, junto con un marco metodológico y operacional en el que se define un modelo de administración financiera gubernamental, ha llevado a que todos los países de la región centroamericana hayan reformado integralmente sus sistemas de administración financiera (Respondanet, 2007). Ésta incluye cambios en sus leyes presupuestarias, en sus sistemas de contabilidad y auditoría y, en el uso de tecnologías de la información y comunicación, con el fin de dar mayor transparencia en el manejo de los recursos públicos (Probidad, 2004).

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Este proceso de reforma arranca con la puesta en marcha del Sistema Integrado de Administración Financiera de Panamá (SIAFPA) en 1992 y finaliza, en una primera etapa, en el año 2005 con la entrada en vigor de la Ley de Administración Financiera y Régimen Presupuestario N° 550 en Nicaragua, tal como puede apreciarse en la tabla N° 2.11. Las reformas emprendidas se han direccionado en dos vías de acción; por una parte, han implicado la promulgación de nueva legislación en el ámbito de la administración financiera pública y, por otra, el desarrollo de programas de mejora y tecnificación de sus sistemas de información financiera.

Tabla N° 2.11
Reformas en Administración Financiera y su apoyo legal en Centroamérica

País	Nueva Legislación	Año	Reforma de la Administración Financiera	Año
Costa Rica	Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos N° 8131	2001	Sistema Integrado de la Gestión Financiera (SIGAF)	1998
El Salvador	Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado N° 516	1995	Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF)	2001
Honduras	Ley Orgánica de Presupuesto N° 83-2004	2004	Sistema de Administración Financiera Integrado (SIAFI)	2001
Guatemala	Ley Orgánica del Presupuesto N° 101-97	1997	Sistema Integrado de Administración Financiera y Control (SIAFSAG)	1999
Nicaragua	Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario N° 550	2005	Sistema Integrado de Gestión Financiera y de Auditoría (SIGFA)	1994
Panamá	Ley Anual del Presupuesto General del Estado y Normas Internacionales de Contabilidad Gubernamental	1997	Sistema Integrado de Administración Financiera de Panamá (SIAFPA)	1992

Fuente: elaboración propia, a partir de leyes de cada país.

2.2 Aplicación del enfoque descriptivo para identificar los sistemas de contabilidad gubernamental

Para la caracterización de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países de la región centroamericana nos basamos en dos elementos fundamentales, como lo son la descripción y clasificación de los mismos. Para ello adaptamos la propuesta realizada

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

por Caba (2001) para los países del cono sur, por encontrar grandes similitudes tanto en las características del entorno como en el proceso seguido para la reforma de los sistemas de administración financiera.

2.2.1 Descripción de los sistemas de contabilidad gubernamental

Chan *et al.* (1996) señalan que, uno de los grandes desafíos en la investigación de los sistemas de contabilidad gubernamental en el contexto internacional es realizar estudios que sean comparables, ya que no existe un prototipo de modelo que permita que la descripción realizada en un determinado país pueda compararse con otros. A tal efecto, Lüder (1989) manifestaba que para realizar un estudio comparado de los sistemas de contabilidad gubernamental de dos o más países se requiere, en primer término, conocer la realidad de la contabilidad del sector público en cada uno de los países objeto de estudio, para lo cual es necesario realizar una descripción que indique los principales elementos que caracterizan el sistema; seguido de una etapa de clasificación, en la cual se agrupan aquellos elementos semejantes; y, por último, una etapa de explicación, en la que se intenta deducir aspectos que esclarezcan las circunstancias que han generado los fenómenos.

Por otra parte, Rodríguez (1993), hace referencia a que en la descripción de los sistemas de contabilidad gubernamental se debe fijar la atención en tres tipos de variables, a saber: el entorno en que se desarrollan, el propio sistema de contabilidad y un combinación entre ambas, lo que fijaría la atención de la descripción tanto en el entorno como en el propio sistema. De igual forma, Chan *et al.* (1996) indican que los sistemas de contabilidad deben describirse en un sentido amplio, teniendo en cuenta el entorno en que se desarrolla el sistema, el marco institucional, la influencia del sector privado, la integración funcional, la centralización, los objetivos de la información financiera, las prácticas de reconocimiento y valoración, el contenido de los informes financieros y la difusión de la información financiera gubernamental.

Los sistemas de contabilidad gubernamental, al igual que todo sistema, está caracterizado por una serie de atributos, los cuales son fundamentales de analizar para efectos de realizar una descripción de los mismos, de tal forma que su elección debe estar en función de las características concretas de la población que va a ser objeto de

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

análisis y de los objetivos que pretendamos cubrir con los mismos (Jarne, 1997). En este sentido, y teniendo en consideración lo señalado por Vela y Fuertes (1997) y Caba (2001), entendemos oportuno analizar los atributos que caracterizan al subsistema regulador de la contabilidad gubernamental, al subsistema de capital humano y al subsistema de prácticas contables, este último por su amplitud lo subdividimos en prácticas contables de selección y elaboración y prácticas contables de comunicación.

2.2.1.1 Atributos del subsistema regulador

El objetivo de la regulación de la contabilidad gubernamental, como cualquier otro sistema de normalización, es determinar elementos uniformes en un ámbito específico, que permitan identificar las pautas a seguir tanto en el proceso de elaboración de la información contable, como su posterior forma de presentación. Como señala Jarne (1997), el subsistema regulador engloba todos los aspectos relacionados con la gestación, elaboración, perfeccionamiento e implantación de la normativa contable de un país, que a su vez, se verán influenciados por una serie de factores del entorno como lo son, el sistema legal, político, la influencia de la contabilidad del sector privado, de organismos normalizadores a nivel internacional o bien, de organismos financieros y de cooperación internacional.

En este contexto, siguiendo a Montesinos (1993), el análisis de los atributos del subsistema regulador, lo dividimos en cinco apartados, a saber: la base establecida para la elaboración de la normativa contable gubernamental, la naturaleza del órgano regulador, el nivel de uniformidad alcanzado en materia contable en el país, la orientación del sistema en función de los principales usuarios y objetivos y el enfoque utilizado para la determinación de los fundamentos básicos de la disciplina contable gubernamental.

a. Base establecida para la elaboración de la normativa contable gubernamental

La repercusión del sistema legal en el comportamiento contable viene marcada por la diferenciación que se ha realizado entre dos tipos de sistemas legales, por una parte, el basado en la ley común y, por otro, el desarrollado a partir de la ley civil (Rodríguez *et al.*, 2006). La forma de dictar e implantar la disposición legal en cada uno de ellos es

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

importante para el establecimiento de la regulación contable. Así, la denominada ley común se sustenta en la búsqueda de respuestas puntuales a casos particulares, más que en la emisión de una norma de carácter general; en estos países la normativa básica procederá de la profesión contable más que de la ley. Por contra, el sistema basado en el derecho romano, establece un marco normativo con un importante nivel de detalle en lo referente a las normas contables y a la forma de presentar la información financiera.

Así, es común que en los países con una tradición legal basados en la ley común, la normativa contable no establezca criterios con un gran nivel de especificidad y, por ejemplo, no se indique en forma detallada cómo se deben publicar los estados financieros (Benito *et al.*, 2007).

Adicionalmente, en el caso de los países de la región centroamericana, consideramos oportuno determinar si el marco de regulación contable que rige el sistema de contabilidad gubernamental, es parte integrante, o no, de una ley general que regule la administración financiera del Estado.

Con base en lo anterior, la consideración del marco regulador de la contabilidad de los países analizados puede hacerse diferenciando seis grupos fundamentales como se detalla en la tabla N° 2.12.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla 2.12
Caracterización del marco regulador de la administración financiera

Países que disponen de una ley marco que regula la administración financiera	Países cuyo marco regulador contable tiene un amplio nivel de detalle
	Países cuyo marco regulador contable tiene un nivel de detalle medio
	Países cuyo marco regulador contable tiene un escaso nivel de detalle
Países que cuentan con una ley marco que regula la administración financiera	Países cuyo marco regulador contable tiene un amplio nivel de detalle
	Países cuyo marco regulador contable tiene un nivel de detalle medio
	Países cuyo marco regulador contable tiene un escaso nivel de detalle

Fuente: elaboración propia

Por otra parte, a fin de determinar el nivel de detalle del marco regulador de la contabilidad gubernamental en cada uno de los países analizados y teniendo en consideración lo señalado por AECA (2001) y por García *et al.* (2010), creemos conveniente el análisis de los principales elementos que componen el marco conceptual, a saber, el detalle de las cuentas contables, la definición de cada cuenta, los motivos por los que deben efectuarse los abonos y cargos en cada cuenta, el formato de los estados financieros, el soporte conceptual y la definición de las cualidades de la información contable.

A tal efecto, proponemos utilizar un procedimiento dicotómico, en el que se asigna un punto si incluye el ítem de conformidad con los elementos señalados en el punto anterior y cero en el caso de que no lo incluya. Una vez que todos los ítems han sido verificados, se conforma un índice para medir el nivel total de cumplimiento de las características de los marcos conceptuales de contabilidad de cada uno de los países (*PT*). La ponderación para cada plan contable se obtiene, dividiendo el puntaje total obtenido (*PO*), entre el número máximo de elementos que pudo alcanzar (*m*), a saber, $PT=PO/m*100$.

De esta forma, aquellos planes de contabilidad que, por los elementos valorados, obtienen una valoración de menos del 25% lo consideramos con escaso nivel de detalle, los que califican entre el 25% y el 75% los definimos como con un nivel de detalle

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

medio y, por último, aquellos que son valorados con más de un 75% los consideramos como con un amplio nivel de detalle.

b. Naturaleza del organismo técnico encargado de la elaboración y demás agentes involucrados en dicho proceso

Los organismos técnicos que regulan la contabilidad gubernamental varían dependiendo del país o área geográfica que se analice. Así, en algunos países estos organismos son de carácter oficial, es decir su naturaleza es pública y, por ende, sus miembros son parte de sector gobierno, sea este central, local, autonómico, o bien, de organismos de fiscalización. En otros, esta función se encarga a entidades u organizaciones de carácter privado, como por ejemplo, colegios profesionales o entidades conformadas por representantes de diversos sectores (Vela y Fuerte, 2000).

En este contexto, podemos establecer dos categorías de normalizaciones básicas, de acuerdo a la naturaleza de los organismos involucrados en la misma:

- **Enfoque profesional** en el cual, la profesión contable ha establecido las normas de contabilidad para el sector público; y,
- **Enfoque principalmente público** donde las normas de contabilidad son establecidas por órganos gubernamentales.

Ahora bien, con independencia del enfoque, estos organismos técnicos se verán influenciados de forma directa o indirecta por otros entes u organizaciones, entre los cuales se puede citar a:

- **Los profesionales en contabilidad:** hace referencia al grado de influencia que los profesionales en contabilidad del sector privado puedan ejercer sobre el marco normativo de la contabilidad gubernamental. Como lo señala Lüder (1992), es deseable un nivel de participación alto de la profesión contable del sector privado a fin de transmitir su experiencia a la contabilidad gubernamental.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- **El sector académico:** en varios sentidos. En primer lugar, por la labor de formación de los profesionales que serán los responsables de impulsar reformas en los sistemas de contabilidad; en segundo lugar, por la investigación y nuevos conocimientos que se puedan generar en la materia; y, finalmente, por la valoración crítica que puedan brindar a la normativa y procedimientos contables.
- **Los órganos emisores de normativa internacional:** como, por ejemplo, la influencia que en la actualidad ejerce la IFAC, por medio del IBSASB, en el acercamiento, adopción o adaptación de las IPSAS de parte de diversos países, especialmente los catalogados como en vías de desarrollo.
- **Los organismos financieros y de cooperación internacional:** de igual forma, organismos con el FMI, el BM, el BID o la USAID ejercen una significativa influencia en los países en vías de desarrollo, sea mediante cooperación técnica dirigida a mejorar los sistemas de contabilidad gubernamental, por medio de recomendaciones de adopción de determinados aspectos normativos o estableciendo regulaciones para el suministro de información financiera de los distintos países, tal es el caso del Manual de Estadísticas de la Finanzas Públicas del FMI.
- **Entidades fiscalizadoras:** sea como parte de su actividad de fiscalización o por mandato legal, las contralorías generales o tribunales de cuentas ejercen un importante papel en el impulso de los procesos de modernización de los sistemas de contabilidad gubernamental.

Con el fin de determinar el nivel de participación que han tenido los agentes externos en los procesos de emisión de la normativa que regula la contabilidad gubernamental en los países centroamericanos, vamos a diferenciar entre aquellos países en que esta participación ha sido amplia, media o escasa.

- **Participación fuerte:** agruparemos los países en que al menos tres de los agentes externos definidos en el punto anterior han tenido algún nivel de participación en la regulación de la contabilidad gubernamental;

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- **Participación media:** en la segunda clasificación incluimos aquellos países en que han participado, al menos, dos agentes externos; y,
- **Participación escasa:** en el último grupo, los países que han contado con el apoyo de menos de dos entidades externas.

c. Nivel de uniformidad alcanzado en el país en materia contable:

El nivel de uniformidad alcanzado en las prácticas contables del sector público de un país, se constituye en un elemento fundamental para caracterizar el sistema de contabilidad. Ahora bien, como señalan López *et al.* (1995), éste adquiere mayor relevancia si se pretende una comparación o una posterior consolidación de dicha información dentro del ámbito de la administración pública, de forma que, la falta de una práctica contable común en toda la administración podría dar lugar a una imposibilidad de comparar la información financiera suministrada por las diferentes entidades que integran el sector público. El principio de uniformidad, tiene como finalidad limitar la flexibilidad que debería tener un sistema de contabilidad para adaptarse a la realidad cambiante (Torres y Pina, 2007).

De lo anterior, se evidencia la necesidad de que exista un organismo regulador en materia de contabilidad gubernamental que se encargue de emitir y velar por adecuado cumplimiento de un marco normativo general para la administración pública en todos sus niveles. Ahora bien, una vez adoptado un criterio en la aplicación de estos principios, debe mantenerse uniformemente en el tiempo y en el espacio, en tanto no se alteren los supuestos que han motivado la elección de dicho criterio (IFAC, 2007). Este órgano regulador puede ser centralizado o descentralizado; en el primero de los casos, la responsabilidad de la emisión de la normativa contable recae en una sola entidad, mientras que para el segundo, existirían diversos organismos dependiendo del nivel de descentralización de la administración pública.

No obstante, como señala Fuertes (2004), ante la existencia de distintos órganos reguladores podrían darse dos situaciones. En primer término, que el órgano regulador adopte como base la aplicada por otros ámbitos de la administración, por lo que se consigue una uniformidad en materia de prácticas contables o, por el contrario, que cada

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

nivel de la administración aplique una norma fundamentada en distintos modelos contables, no alcanzando ninguna uniformidad.

En el caso que nos ocupa, podemos diferenciar entre países con un nivel amplio, con un nivel medio y un nivel escaso de uniformidad en la aplicación de la normativa que regula los sistemas de contabilidad gubernamental.

- **Uniformidad a nivel amplio:** se agrupan en este apartado aquellos países en los que la normativa contable regula a la totalidad del sector público no financiero;
- **Uniformidad a nivel medio:** en el que agrupamos los casos en los que, no obstante la legislación regula a todo el sector público no financiero, en la práctica los gobiernos locales tienen potestad de definir su propia normativa para regular sus sistemas de contabilidad; y,
- **Uniformidad a nivel escaso:** en el cual identificamos los países en donde la normativa contable regula únicamente al gobierno central y sus instituciones descentralizadas.

d. Orientación en función de los usuarios y objetivos a los que el modelo responde

A diferencia de las empresas del sector privado, donde la información contable queda restringida a un número limitado de usuarios, en el sector público, los interesados en esta información lo pueden ser cualquier ciudadano o entidad a quienes, usualmente, la legislación les brinda la potestad de acceder a información que demuestre el manejo que los gestores públicos dan a los recursos aportados por la colectividad. En este sentido, como lo señala Pina (2002), la transparencia y la rendición de cuentas debe ser al sector público lo que es el mercado al sector privado.

Como se detalló anteriormente, son múltiples los grupos de usuarios interesados en la información financiera gubernamental de una entidad, así como diversos los autores y organizaciones que han identificado distintos interesados en dicha información, entre otros, Lüder (1989), IGAE (1991), Montesinos (1993), INTOSAI (1995), Chan *et al.*

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

(1996), Cañibano (1997), AECA (2001), Pina (2002), López y Caba (2004), Zubiaur (2004), Saleh (2007), IFAC (2007).

A pesar de que, tal y como lo señala Zubiaur (2004), hasta la fecha no ha sido posible determinar un conjunto cerrado de usuarios de la información financiera gubernamental, ni tampoco un conjunto cerrado de necesidades demandadas por estos usuarios, ya que es el entorno el que condiciona la realidad de las entidades gubernamentales. No obstante según AECA (2001), entre los principales usuarios se encuentran: los usuarios de los servicios, las entidades que elaboran cuentas económicas de las Administraciones Públicas, los órganos de representación política, los órganos de control o fiscalización internos y externos, los acreedores e intermediarios financieros, los analistas económicos, financieros y servicios de *rating*, la ciudadanía en general y los medios de comunicación. Adicionalmente, en el entorno de países centroamericanos, es fundamental incluir en el listado de usuarios de la información financiera gubernamental a los organismos financieros y de cooperación internacional, esto, debido a la influencia que éstos ejercen sobre la administración financiera de estos gobiernos.

En este contexto, en concordancia con lo señalado por Saleh (2007), consideramos que el sistema de contabilidad gubernamental de un país estará en función de los objetivos pretendidos y del orden dado a los mismos, por lo que, la relación entre la orientación al usuario, el propósito de la contabilidad y la presentación de los informes, es la siguiente:

- **Orientación hacia la legislación:** el sistema de contabilidad gubernamental responde exclusivamente, o por lo menos en lo esencial, al control y las necesidades de información de la legislación. El enfoque de la contabilidad y presentación de informes se basa en demostrar el cumplimiento de las autorizaciones presupuestarias. Este modelo se dirige principalmente los grupos de usuarios del cuerpo legislativo y de control.
- **Orientación Pública:** se considera como un segundo e importante propósito. La contabilidad es también un medio para proporcionar al público una imagen

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

fiable de la situación financiera general de gobierno. Este enfoque amplía el abanico de usuarios a los ciudadanos y organismos financieros y de cooperación internacional.

- **Orientación Gerencial:** la contabilidad es también considerada como un medio para gestionar las operaciones del gobierno. El énfasis se encuentra en la contabilidad de gestión, respondiendo así a las necesidades de los usuarios internos, es decir el cuerpo gerencial.

e. Enfoque utilizado para la determinación de los fundamentos básicos de la contabilidad gubernamental

Los principios de contabilidad se constituyen en los rasgos básicos que caracterizan los sistemas de contabilidad en función de sus objetivos y especificaciones, es decir, establecen el marco de referencia en el que debe apoyarse cualquier desarrollo de la contabilidad gubernamental, en tanto que identifican las reglas y procedimientos por las que se rige el sistema. Guzmán *et al.* (2010) los definen como un conjunto de reglas generales y normas que sirven de guía para formular criterios referidos a la contabilidad de la entidad.

Para nuestros efectos, trataremos de caracterizar el subsistema de regulación con base en la forma en que se han determinado los principios que rigen los sistemas de contabilidad gubernamental, siguiendo los enfoques señalados por Vela y Fuertes (1997), a saber, el enfoque normativo y el descriptivo.

- **Enfoque normativo:** hace referencia a si las normas de contabilidad gubernamental tiene un origen ligado a la normativa de la contabilidad del sector privado; y,
- **Enfoque descriptivo:** se refiere a si las normas de contabilidad gubernamental fueron concebidas a partir del análisis de las necesidades y características propias de este sector público.

2.2.1.2 Atributos del subsistema de capital humano

Para que un sistema contable logre cumplir con sus objetivos es fundamental contar con funcionarios que tengan conocimientos suficientes en la materia, tanto para la elaboración de la base legal y el marco regulador del sistema contable (subsistema de regulación), como para la puesta en operación del mismo, es decir, para la aplicación de los procedimientos contables (subsistema de prácticas contables) (Montesinos, 1996).

En este sentido Archer y McLey (1992), indica que el subsistema de capital humano es el responsable de proveer la base intelectual necesaria para la elaboración de la normativa pública en un país y además debe proveer de un personal suficientemente capacitado para cumplir la normativa cuando sea aplicada en el mundo real.

Ahora bien, en el caso de países en vías de desarrollo como los que nos ocupan, el tema del capital humano adquiere mayor relevancia, en tanto, la disponibilidad del mismo suele ser escasa. En consecuencia, como lo señala Ouda (2004), la necesidad de formación del personal de las dependencias encargadas de la contabilidad gubernamental debe ser considerada como parte integrante de los procesos de reformas en los sistemas de contabilidad en el sector público.

En efecto, el diseño de un adecuado y apropiado programa de formación al personal actual puede resolver el problema de escasos de recurso humano (Ouda, 2008). Por otra parte, es deseable que el personal que se contrate cuente con formación académica y que haya tenido experiencia en labores de contabilidad privada, de esta forma, puede existir un mayor nivel de certeza respecto al funcionamiento eficaz del sistema de contabilidad. En este mismo sentido, es importante analizar la preparación profesional de los funcionarios, distinguiendo entre la formación académica previa a la entrada en la administración y la obtenida una vez en la misma.

En este contexto, cobra especial importancia la capacidad que tenga la Administración de atraer a los profesionales con una adecuada formación universitaria, más capacitados y competentes, en vista de que, de ello dependerá, en buena medida, la calidad operativa del sistema de contabilidad. Además, tal y como lo señalan Armijo y Cortés (2006),

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

habrá que tener en cuenta los procedimientos de incorporación a la administración, la forma de promocionar a los funcionarios y la estabilidad laboral que se le brinde.

Con base en lo anterior, los atributos del subsistema de capital humano que consideramos importante analizar son: la política de incorporación a la administración pública, la exigencia de credencial universitaria en el campo contable, la política de capacitación de la administración y la política de estabilización y promoción.

a. Política de incorporación a la administración pública

La política de incorporación a la administración pública que se aplique en un país, será un factor determinante en la calidad y eficiencia del capital humano a cargo de los procesos de contabilidad gubernamental. En este sentido, resulta importante la existencia de un organismo que se encargue de regular la incorporación del personal a puestos públicos, de forma tal que existan mecanismos objetivos y transparentes que permitan garantizar la idoneidad del personal contratado, esto es, que el mismo posea las aptitudes académicas, técnicas y morales para el cumplimiento eficaz en sus funciones.

En este contexto, podemos distinguir dos sistemas de incorporación a la administración pública, el objetivo y el no objetivo.

- **Incorporación objetiva:** en la cual existen mecanismos para garantizar el acceso a la administración pública de todo aquel ciudadano interesado y que cuente con los requisitos establecidos, es decir que medie un concurso de antecedentes o de oposición; y,
- **Incorporación no objetiva:** la incorporación a la administración se da en forma directa y por designación de las autoridades gubernamentales o jefaturas de las diferentes dependencias públicas.

En el caso específico de los países de la región centroamericana podríamos diferenciar entre los que aplican cabalmente lo estipulado en la Ley de Servicio Civil o Carrera Administrativa y los que no.

b. Exigencia de credencial universitaria en contabilidad

Como se indicaba anteriormente, para el cumplimiento adecuado de las funciones propias de la contabilidad, es trascendente contar con profesionales que cuenten con una sólida formación académica, de ahí la necesidad de establecer un riguroso sistema de selección en el que se valore además de la experiencia, la formación universitaria recibida y, por ende, la titulación respectiva. En este sentido, coincidimos con Montesinos (1996) en que un mayor nivel de formación universitaria puede contribuir a una adecuada operatoria del sistema de contabilidad gubernamental y, en nuestro criterio, también a la implementación de innovaciones en éstos.

A efectos de la descripción de los sistemas de contabilidad gubernamental, es conveniente analizar cuáles son las exigencias concretas en relación con la experiencia laboral, conocimientos y la titulación relacionada con el área contable, sea en el ámbito privado o público, es decir, si dentro de los requisitos legales y prácticos se encuentra contar con una credencial o título universitario.

Por otra parte, también consideramos importante analizar la oferta de carreras universitarias relacionadas con la materia que se imparten en el país, esto en vista de que no en todos los países en estudio se imparten carreras de administración pública y más bien, muchos de los profesionales que se incorporan a ejecutar labores de contabilidad gubernamental provienen de otras carreras afines a las ciencias económicas.

Basados en lo anterior, distinguimos, en este atributo del subsistema de capital humano, las siguientes características específicas:

- Exigencia legal de credencial universitaria en contabilidad mayoritariamente a nivel superior;
- Exigencia legal de credencial universitaria en contabilidad mayoritariamente a nivel medio;

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- Inexistencia de exigencia legal de credencial universitaria en contabilidad, pero en la práctica si se exige;
- Sin exigencia legal ni práctica de credencial universitaria en contabilidad.

c. Política de capacitación de la administración

La formación del personal la podemos definir como la parte del sistema de contabilidad encargado del desarrollo de los conocimientos y técnicas básicas para aplicar los principios y normas contables, trasmitirlas a un conjunto de agentes que sean capaces de aplicarlas con posterioridad, así como de la estructuración del recorrido lógico para la obtención de la cualificación profesional (Jarne, 1997).

Una vez que el personal ha sido contratado para ejercer sus funciones en la contabilidad gubernamental, es necesario un programa de capacitación o formación permanente que le permita mantenerse actualizado en relación con las normas y los procedimientos contables a nivel nacional e internacional. No olvidemos que los empleados públicos se enfrentan a un entorno profesional cambiante en el que, por una parte, las nuevas tendencias a nivel global en materia de contabilidad gubernamental varían y, por otra, los constantes avances de las tecnologías de información y comunicación generan importantes cambios en períodos de tiempo cortos; no dejando de lado, el mayor nivel de exigencia de la ciudadanía respecto a la transparencia y rendición de cuentas de parte de los gestores públicos.

En el contexto específico de los países en estudio, podemos distinguir y caracterizar cuatro variables para este atributo:

- Se debe diferenciar entre aquellos países en que la legislación establece la obligatoriedad, por un lado, de la Administración ofrecer cursos de capacitación en materia de contabilidad gubernamental y, por otro, de parte de los funcionarios a participar en dichos programas; y los países en que la legislación no prevé este elemento;

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- El volumen de acciones de capacitación relacionadas con la materia que se han desarrollado en los últimos años en cada uno de los países;
- La participación de entidades externas en las actividades de capacitación, en tanto, estos agentes pueden transmitir experiencias surgidas en los sistemas de contabilidad del sector privado; dentro de estos agentes, podemos citar, los colegios profesionales, las universidades o firmas consultoras; y
- La posibilidad de que los funcionarios de las direcciones de contabilidad gubernamental se capaciten en el exterior, sea en congresos, seminarios, talleres, pasantías o en actividades organizadas por organismos financieros y de cooperación internacional.

Con el fin de obtener una valoración del grado de importancia que los gobiernos de los países analizados brindan a la capacitación de los funcionarios que operan el sistema de contabilidad gubernamental, consideramos significativo realizar una ponderación con base en las cuatro características señaladas en el punto anterior, de forma que nos permita identificar o clasificar los países que han dado amplia, mediana o escasa importancia a los procesos de capacitación.

Para tal efecto utilizaremos un procedimiento en el cual en todos los casos, con excepción del volumen de actividades de capacitación, se asignan dos puntos si se cumple con el ítem señalado y cero puntos en caso contrario. En cuanto al volumen de acciones formativas, se asigna dos puntos si estas han sido amplias durante la última década, un punto si a la capacitación sólo se le ha dado importancia en los últimos dos años y, cero puntos si no hay evidencia de que se hayan efectuado actividades de capacitación en esta línea.

De esta forma, la valoración de la importancia (I) que los gobiernos centrales de los países centroamericanos brindan a la capacitación de sus funcionarios en materia de contabilidad gubernamental, se obtiene al dividir el total de puntaje obtenido (PO) entre el puntaje máximo posible (m) y multiplicar el resultado por 100, de tal forma que $I=PO/m*100$.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Con el fin de agrupar los países de acuerdo con la importancia que le brindan a los procesos de capacitación en esta área, definimos tres categorías:

- Países que dan **amplia importancia a la capacitación**: en este grupo situamos a los países que obtengan una valoración de, al menos, el 75% de acuerdo con el índice anterior,
- Países que dan una **importancia media a la capacitación**: en el que ubicamos los países que obtengan una valoración entre el 25% y el 75% del índice anterior, y
- Países que dan una **escasa importancia a la capacitación**: en el que agrupamos a los países que obtengan una valoración de menos del 25% en el índice anterior.

d. Política de estabilización y promoción

Para que los puestos designados sean estables, son importantes una serie de condiciones, entre las que destacan: un salario competitivo; reconocimiento por méritos y rendimiento profesional; un adecuado ambiente laboral; y, la no interferencia de factores políticos en la designación o remoción de personal (Armijo y Cortés, 2006).

Por otra parte, es deseable, a fin de garantizar la motivación y la misma estabilidad de los funcionarios, una estrategia de promoción del personal, definida como el ascenso a un puesto de grado superior en la escala vigente. Dicha política de promoción debe estar basada en aspectos objetivos y en méritos, tales como: la formación académica, la participación en cursos de formación continua, la antigüedad y el rendimiento laboral desarrollado en anteriores puestos (Blutman, 2005).

En el caso particular de los países de la región centroamericana, cobra una mayor importancia las políticas de estabilización y promoción de los funcionarios públicos, ya que, tal y como señalan las conclusiones de la Conferencia Interamericana de Contabilidad celebrada en Lima, Perú (AIC, 1997), uno de los principales problemas a que se enfrenta la administración pública de América Latina es que, tanto el salario como el reconocimiento y la estabilidad, son factores que no generan motivación al

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

personal y, por tanto, se constituyen en una amenaza para la administración, en la medida en que sus funcionarios tienen una alta propensión a buscar mejores condiciones laborales en el sector privado. En este sentido podemos clasificar los países con base en el detalle de la tabla N° 2.13:

Tabla 2.13
Clasificación con base en la política de estabilización y promoción

Países que cuentan con una política de promoción e incentivos de sus funcionarios con base en el mérito	Existencia de estabilidad laboral para la mayoría los funcionarios
	Existencia de estabilidad laboral pero la mayoría de los funcionarios se agrupan en la categoría de interinos
	Inexistencia de estabilidad laboral para la mayoría de los funcionarios
Países que cuentan con una política de promoción e incentivos de sus funcionarios con base en el mérito	Existencia de estabilidad laboral para la mayoría los funcionarios
	Existencia de estabilidad laboral pero la mayoría de los funcionarios se agrupan en la categoría de interinos
	Inexistencia de estabilidad laboral para la mayoría de los funcionarios

Fuente: elaboración propia

2.2.1.3 Atributos del subsistema de prácticas contables

El profesor Montesinos (1993) señala que, las fases en las que se desarrolla el proceso contable y, en general, cualquier proceso de información estructurado sistemáticamente son: la selección, la elaboración y la comunicación.

a. Selección

En la fase de *selección*, se decide qué datos hay que introducir en el modelo y cómo captarlos (reconocimiento dentro del sistema de información). Lüder (1989) indica que mediante estos criterios contables alternativos el proceso de selección determinará: los activos y pasivos a considerar en el balance, cuándo registrar las transacciones que afectan a caja y qué transacciones que no afecten a caja se registran.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Por su parte, el contenido informativo de los estados financieros publicados por los diferentes gobiernos depende de aspectos como la elección del momento que se produce el registro de las transacciones, los elementos en torno a los que se van a elaborar los estados financieros y la forma en que estos elementos se definen (Fuertes, 2004). Todas estas decisiones hacen referencia al sistema de reconocimiento y el enfoque de medida de las operaciones, es decir, qué se reconoce y cuándo.

a.1 Base de reconocimiento

La IFAC (2000) señala que, la base de reconocimiento se refiere al cuerpo de principios de contabilidad que determinan cuándo deberán ser registradas las transacciones y hechos, a efectos de los propósitos de la información financiera. Está relacionado con el momento exacto de hacer las mediciones, con independencia de la naturaleza de la misma. Podemos identificar la existencia de cuatro tipos de criterios de reconocimiento: el de caja, caja modificado, devengo y devengo modificado, pudiendo existir variaciones adicionales (Benito *et al.*, 2007). Para nuestros efectos clasificaremos la base de reconocimiento de cada uno de los países en estudio con base en estos cuatro criterios.

El sistema de información contable bajo el *criterio de caja*, reconoce las transacciones y demás hechos económicos cuando se produce el cobro y el pago de efectivo (IFAC 2003), esto es, reconoce las operaciones de la entidad cuando se producen entradas o salidas de efectivo, por lo que se centra en un enfoque de medida de recursos financieros monetarios.

El sistema de información contable bajo el *criterio de caja modificada*, reconoce el efecto neto de las transacciones sobre los recursos financieros corrientes mediante el registro de aquellos hechos y eventos que han ocurrido antes de la finalización del ejercicio y respecto a las cuales es esperado recibir o desembolsar el efectivo correspondiente a la finalización del ejercicio o dentro de un período de tiempo determinado después de la finalización del ejercicio (GASB, 1985).

El sistema de información contable bajo el *criterio de devengo modificado* (IFAC, 1991), utiliza el enfoque de medida centrado en el flujo de los recursos financieros

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

totales y en la variación que se produce en los mismos. Reconoce el efecto neto de las transacciones sobre el total de los recursos financieros mediante el registro de todos los ingresos y gastos financieros, es decir, reconoce las transacciones y hechos en el momento en el que estos se producen en vez de cuando el dinero se recibe o se paga. Los ingresos reconocen los derechos vencidos durante el año, tanto los cobrados como los no cobrados. Los gastos reflejan las cantidades por bienes y servicios adquiridos durante el año, tanto las pagadas como las no pagadas. Los costes de los activos fijos, cuyas vidas se extienden más allá del año corriente, se consideran gastos en el momento de la compra. La situación financiera se mide como: efectivo más cuentas a cobrar e ingresos devengados, menos cuentas a pagar y pasivos devengados, es decir, activos financieros menos pasivos financieros.

El sistema de contabilidad bajo el *criterio de devengo*, reconoce el efecto económico neto de las transacciones sobre todos los recursos, sean financieros o de capital, a través del reconocimiento de los activos, pasivos, ingresos y gastos, de los ingresos y gastos diferidos y de las amortizaciones resultantes, incluyendo la capitalización de los activos fijos y la depreciación (GASB, 1985). Es decir, reconoce las transacciones y los hechos en el momento en el que se producen, independientemente de cuándo se paga o recibe el dinero. Los ingresos reflejan las cantidades que se han convertido en derechos durante el año, tanto si se han cobrado como si no. Los gastos reflejan las cantidades de bienes y servicios consumidos durante el año, hayan sido pagado o no en dicho período (IFAC, 2000). Este criterio utiliza un enfoque centrado en el flujo de los recursos económicos y en los cambios producidos en los mismos.

a.2 Enfoque de medida

El enfoque de medida hace referencia a los mensajes e información representada en los estados financieros (IFAC, 2000). Se logra un determinado enfoque de medida considerando, no sólo cuándo han de ser registrados los efectos de las transacciones y hechos que generan esos recursos, sino también, qué recursos han de ser medidos. Igualmente, el elegir un sistema de valoración para ser utilizado en la preparación de los estados financieros implica dos aspectos: en primer término, seleccionar la base de

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

valoración, esto es, la dimensión o atributo de los elementos que han de ser medidos; y en segundo, seleccionar la unidad monetaria en la cual ha de ser expresada la medición.

En el caso particular de los países centroamericanos, trataremos de valorar los hechos económicos que se recogen en los estados financieros presentados al finalizar el ejercicio económico. Para tal efecto, siguiendo la metodología empleada por Torres (2004) y Caba y López (2007), procederemos a formular un índice con base en los elementos que según la IPSAS 1 debería contener el estado de situación financiera. Con ese fin se procederá a analizar el estado de situación financiera incluido en las memorias anuales.

En total definimos 15 aspectos, que se detallan en el anexo N° 6. Para efectos de valoración, delimitamos un procedimiento dicotómico, asignando un punto en caso de que el estado de situación financiera de cada país presente la información de conformidad o cero en caso contrario. De esta forma, la valoración total por país (PT) se obtiene de dividir la valoración obtenida (PO) entre el número máximo de elementos que se valoran (m), de tal forma que, $PT=PO/m*100$.

Ahora bien, para efectos de agrupar los países con base en el índice obtenido, consideramos las siguientes variables:

- Países cuyos **componentes del estado de situación financiera se acercan de forma amplia a lo señalado por la IPSAS 1**: aquellos con un índice superior al 75%.
- Países cuyos **componentes del estado de situación financiera se acercan de forma media a lo señalado por la IPSAS 1**: aquellos con un índice superior al 25% e inferior al 75%.
- Países cuyos **componentes del estado de situación financiera no se acercan a lo señalado por la IPSAS 1**: aquellos con un índice igual o menor al 25%.

b. Elaboración

En fase de *elaboración* las transacciones económicas de la entidad se procesan, transforman y combinan con el fin de obtener información útil para los usuarios (Guzmán *et al.*, 2010). Dos elementos caracterizan esta fase, las prácticas de valoración y las de registro de las transacciones.

b.1 Prácticas de valoración

Según señala por AECA (2001, p.79), por valoración se entiende “*el proceso mediante el que se atribuye a cada elemento de los estados financieros el montante en unidades monetarias por el que ha de figurar en dichos estados financieros. El proceso de valoración, globalmente considerado, y por lo que respecta a cada elemento en los estados financieros, debe llevarse a cabo en congruencia con las necesidades de los usuarios de la información financiera y, por tanto, de los objetivos impuestos para la misma*”.

En esta misma línea, Jarne (1997) define la valoración como la parte del sistema de contabilidad que refleja los criterios objetivos seguidos en el proceso de reconocimiento, medición y valoración contable, poniendo en condiciones de ser incluidos en términos monetarios, a los flujos económicos, derechos, obligaciones y demás modificaciones de la estructura patrimonial de la entidad y surgidos de las transacciones económicas realizadas por ésta.

Ahora bien, los posibles criterios de valoración de los elementos de los estados financieros varían de un país a otro, debido fundamentalmente a dos aspectos; por una parte, el sistema legal del país y, por otra, el entorno económico en que se desenvuelve. Así, por ejemplo, un país con altos índices inflacionarios debería aplicar una base de reconocimiento que incluya en sus estados financieros el efecto que tal variable macroeconómica genera en los mismos. Al respecto, la IFAC (2007) señala, que en una economía hiperinflacionaria, no resulta útil presentar los resultados de las operaciones y la situación financiera en la moneda local, sin someterlos a un proceso de re-expresión, ya que, la unidad monetaria pierde poder de compra a un ritmo tal, que la comparación

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

de importes de transacciones y otros eventos que ocurrieron en diferentes momentos resulta equivocada, incluso durante el mismo período sobre el que se informa.

Así mismo, diversos autores y organismos de regulación contable (ver, por ejemplo, Montesinos, 1996; Kieso y Weygant, 2003; IFAC, 2007) mencionan que los criterios de valoración más comunes son: el coste histórico, el coste de reposición, el valor de realización o valor de mercado y el valor actual neto. En este sentido, la clasificación de los países en estudio, la efectuaremos con base en estos criterios.

- **Coste histórico:** bajo este método los diferentes activos se registran a su precio de adquisición, o bien, a su coste de producción; es decir, la cantidad de efectivo y otras partidas líquidas pagadas o comprometidas por pagar o, el valor contable de la contrapartida entregada a cambio o comprometida en el momento de la adquisición.
- **Coste de reposición:** los activos se valoran por la cantidad de efectivo y otras partidas líquidas que deberían pagarse si se adquiere en la actualidad el activo u otro equivalente, mientras que, los pasivos se estiman por el valor del efectivo u otro equivalente que se precisaría para pagar la obligación en el momento actual.
- **Valor de realización:** los activos se valoran por la cantidad de efectivo y otras partidas líquidas que podrían ser obtenidas en el momento actual por la venta no forzada de éstos, por su parte, los pasivos se registran por los valores que se espera puedan satisfacer en el momento actual las obligaciones de pago en curso normal de la actividad.
- **Valor actual neto:** los activos son registrados a su valor actual descontando de las entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de explotación; por otra parte, los pasivos, se registran al valor actual descontando las salidas netas de efectivo que se espera desembolsar para cancelar la deuda.

Como se mencionó anteriormente, en el caso de economías con niveles considerables de inflación, como lo es el caso de los países centroamericanos, es común que existan otras bases de valoración que reconozcan el impacto de este elemento, como lo es el caso de

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

la re-expresión de las diferentes partidas por medio de índices de precios, a fin de que los estados financieros resulten de utilidad y puedan ser comparables en el tiempo.

Para el caso particular de los países en estudio, nos interesa determinar, en primera instancia, el método de valoración utilizado. Adicionalmente, si existe la posibilidad, desde el punto de vista legal, de reconocer el efecto de la inflación en las diferentes partidas que componen los estados financieros, así como su aplicación en la vida real.

b.2 Método de registro

El registro de las transacciones económicas de una entidad puede realizarse siguiendo diversas técnicas, siendo las dos más comúnmente utilizadas la partida simple y la partida doble (Kieso y Weygandt, 2003).

- **Partida simple:** se utiliza cuando el sistema de contabilidad gubernamental pretende dar seguimiento fundamentalmente al presupuesto, es decir, a las entradas y salidas de efectivo.
- **Partida doble:** a diferencia de la anterior, además del control del efectivo, bajo esta técnica, se pretende dar seguimiento a la situación económica y patrimonial de la entidad pública.

Ahora bien, la relación entre la contabilidad presupuestaria y la contabilidad patrimonial es estrecha, sobre todo en los sistemas de contabilidad gubernamental modernos. Si bien en el sector público la figura del presupuesto es clave e indispensable como fuente de información para la gestión de las finanzas públicas, lo cierto es que las nuevas necesidades de información para la gestión han hecho fundamental completar la contabilidad presupuestaria con la patrimonial (Guzmán *et al.*, 2010). Esta última, según Ouda (2004b), proporciona información más completa sobre las entidades gubernamentales, ya que genera información de los activos, pasivos, ingresos, gastos y situación patrimonial, a partir de lo que se puede determinar si éstas operan de forma económica, eficaz y eficiente. Adicionalmente, permite una mejora sustancial en la rendición de cuentas y, por ende, en la transparencia gubernamental. Por ello, los

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

sistemas de contabilidad se estructuran en la actualidad en torno a estos dos subsistemas, el presupuestario y el de contabilidad.

De acuerdo con lo anterior, y sobre la base de lo señalado por Fuertes (2004), se pueden clasificar los métodos de registro con base en dos modelos:

- **Sistemas no articulados:** son aquellos que no enlazan la contabilidad presupuestaria con la patrimonial, sea porque dichos procesos son independientes o porque la contabilidad patrimonial es casi inexistente, como es en el caso de los sistemas presupuestarios.
- **Sistemas articulados:** que presentan mecanismos de unión para enlazar la contabilidad presupuestaria de la patrimonial, es decir, son sistemas híbridos en los cuales se establece mediante diferentes técnicas de registro que, en general, obedecen a dos esquemas diferentes, un modelo simultáneo y un modelo progresivo. El primero de ellos supone reflejar de forma simultánea las operaciones en ambos sistemas, mientras que, en el segundo, se registra inicialmente la transacción en la contabilidad presupuestaria y, posteriormente, se redistribuye la información a la contabilidad patrimonial.

c. Comunicación

La divulgación de la información se constituye en una fase trascendental en el proceso contable, por cuanto, como lo señala AECA (2001), las cuentas anuales de las entidades públicas no son un fin en sí mismas, sino más bien, representan una forma de rendir cuentas, constituyéndose en una vía para facilitar y satisfacer las necesidades de información de los usuarios para la toma de decisiones. En la fase de *comunicación*, se decide qué información se proporciona; de qué forma se presenta la misma, lo cual se lleva a cabo en documentos de síntesis que constituyen la información financiera pública, entre los cuales, los más significativos son los estados financieros; qué mecanismos de divulgación se utilizan; con qué periodicidad se presenta la información; y, por último, qué medios se utilizan para la divulgación de dicha información.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Antes de analizar en detalle cada uno de los aspectos que involucra la fase de comunicación de la información financiera gubernamental, es importante delimitar, tal y como lo señala Montesinos (1993), el concepto de la *entidad contable* y la *entidad que informa*. Si bien toda entidad contable debe elaborar sus cuentas anuales o estados financieros, no necesariamente esa entidad tendrá que rendir cuentas, presentar o publicar dicha información. En este sentido, la entidad contable es definida por IGAE (1991, p.33), como “*todo ente que perteneciendo al sector público, tenga posibilidad jurídica propia, presupuesto de ingresos y gastos diferenciados y deba informar y rendir cuentas en régimen de contabilidad gubernamental*”. Por otra parte, la *entidad que informa* es la responsable de facilitar y presentar los estados financieros de un conjunto de entidades que constituyen una unidad (Brusca y Montesinos, 2009). La definición y delimitación de esta unidad, sobre la que ha de informar la entidad responsable de ello, se puede llevar a cabo de acuerdo con diferentes criterios, como puede ser el concepto económico (vinculación en cuanto a la obtención y transferencia de recursos), el concepto de la propiedad y del control (similar al utilizado para definir los grupos empresariales) y el concepto de la responsabilidad política (deben informar quienes sean políticamente responsables de la gestión de los recursos).

c.1 Información a proporcionar

La información contable que se divulga a los diferentes grupos de usuarios debe presentarse en forma de estados financieros, los cuales constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad (IFAC, 2007). El objetivo de dichos estados es suministrar información acerca de la situación financiera, resultados y flujos de efectivo de un ente, que sea útil para un amplio espectro de usuarios, a efectos de que puedan tomar y evaluar decisiones en relación a la asignación de recursos. Adicionalmente, según Montesinos (1993), esta información debería ser completada con otros tipos de información, tal es el caso de la relativa a los aspectos operativos (indicadores de gestión), el cumplimiento de la legalidad económico-financiera y la información presupuestaria en sus diferentes fases.

Un conjunto completo de estados financieros, según señala la IPSASB (2007), comprende:

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- Un estado de situación financiera o balance general;
- Un estado de rendimiento financiero;
- Un estado de cambios en el patrimonio neto;
- Un estado de flujos de efectivo;
- Un estado de presupuesto que incluya una comparación del presupuesto y los importes reales;
- Un conjunto de notas, en las que se incluye un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa de las diferentes partidas.

Además, es conveniente que la información se presente de forma comparativa con respecto al periodo anterior. De igual forma, los estados financieros deberán estar claramente identificados y presentarse con una periodicidad mínima anual.

Ahora bien, con el fin de valorar el grado de presentación de la información financiera anual en los países centroamericanos en relación con lo estipulado en la IPSAS 1, en concordancia con metodologías utilizadas, entre otros, por Torres (2004), Caba y López (2007) o Benito *et al.* (2007), se procederá a crear un índice. Éste se refiere a los estados financieros básicos que debería presentarse en la memoria anual, sin tomar en cuenta el contenido de los mismos.

De esta forma, hacemos referencia a ocho elementos que debería contener el conjunto de estados financieros, a saber: el estado de situación financiera, el estado de rendimiento financiero, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de flujo de efectivo, el estado de presupuesto, las notas a los estados financieros, los indicadores de gestión y, por último, si la información financiera se presenta en forma comparativa con el año inmediatamente anterior.

Para la ponderación del nivel de cumplimiento de cada uno de los países, se utiliza un procedimiento dicotómico, en el que se asigna un punto si incluye el ítem de

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

conformidad con lo establecido en el punto anterior y cero en el caso de que no cumpla. Así, la valoración de esta característica se obtiene al dividir el total de puntaje obtenido (PO) entre el puntaje máximo posible (m) y multiplicar el resultado por 100, es decir, $CT=PO/m*100$.

Para agrupar los países con base en el índice obtenido, consideramos las siguientes características:

- Países cuyos **estados financieros se acercan de forma amplia a lo señalado por la IPSAS 1**: aquellos con un índice superior al 75%.
- Países cuyos **estados financieros se acercan de forma media a lo señalado por la IPSAS 1**: aquellos con un índice superior al 25% e inferior al 75%.
- Países cuyos **estados financieros no se acercan a lo señalado por la IPSAS 1**: aquellos con un índice igual o menor al 25%.

c.2 Integración de la información contable a publicar

La elección de las entidades que deben incluirse en los estados financieros del gobierno es esencial, ya que, la inclusión o exclusión de ciertas organizaciones pueden tener un enorme impacto en el conjunto de los informes del gobierno y la imagen que proporcionan sobre las finanzas públicas (Brusca y Montesinos, 2009). De igual forma, la IPSAS N° 6, hace referencia a que los estados financieros consolidados deben contener información de todas las dependencias que abarca la entidad económica, es decir, el grupo de dependencias públicas que integran la entidad de control y las entidades controladas. En este sentido, para el caso de los países analizados, es necesario, en primer lugar, determinar qué entidades públicas se incluyen en el proceso de consolidación y, por ende, forman parte de los estados financieros presentados al final del ejercicio económico.

Para determinar si una entidad controla o no a otra, a efectos de presentación de información financiera, es necesario tomar en consideración la naturaleza de la relación existente entre las dos entidades. En particular, es necesario tener en cuenta dos

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

aspectos, a saber, el elemento poder (poder de dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad) y el elemento beneficio (capacidad de la entidad controladora para beneficiarse de las actividades de la otra entidad) (Kieso y Weygandt, 2003).

Por otra parte, entre las principales ventajas de presentar estados financieros consolidados se encuentra el hecho de que los mismos proporcionan ayuda a los usuarios a fin de obtener una comprensión global de la situación financiera del gobierno, de forma que éstos representan la piedra angular para una mayor transparencia financiera y rendición de cuentas del gobierno (Barrett, 1997). Los estados financieros individuales de cada organización, bajo control de un gobierno, sólo puede proporcionar una visión fragmentada de su situación financiera y los resultados generales, mientras que, por medio de la consolidación se asegura de que los estados financieros reflejan sólo las transacciones y saldos con terceros.

En el contexto de este atributo, es importante analizar en los países en estudio, en primer lugar, si en la práctica se realiza un proceso de consolidación de la información financiera de las diferentes dependencias del sector público o, si por contrario, lo que se efectúa es una agregación de dicha información. Por otra parte, como se mencionó anteriormente, es necesario determinar los sectores de la administración pública que se incluyen en los estados financieros formulados en la respectiva memoria anual que, en cumplimiento de la legislación, se debe remitir al Parlamento respectivo. Por ejemplo, se debe determinar si los estados financieros presentan información de todo el sector público, del sector público no financiero o sólo de la administración central. Así, podemos agrupar los países de acuerdo con las siguientes características:

- Países que presentan **estados financieros consolidados y estos incluyen a todo el sector público,**
- Países que presentan **estados financieros consolidados y estos incluyen el sector público no financiero,**
- Países que presentan **estados financieros consolidados y estos incluyen únicamente la administración central, y**

- Países que **no consolidan su información financiera, simplemente la agregan.**

c.3 Medios para divulgar la información

Como hemos mencionado, la finalidad de la contabilidad gubernamental es brindar información financiera que permita a los diferentes grupos de usuarios la toma de decisiones. Surge la pregunta entonces, ante una gama tan amplia de usuarios, qué mecanismos emplear para poner a disposición de la colectividad dicha información. Así, en los últimos años, el desarrollo de las Tecnología de Información y Comunicación (TIC), y específicamente Internet, se ha convertido en una herramienta fundamental en el proceso de divulgación, acceso y comunicación de la información y del conocimiento (Welp, 2008).

En este sentido, Internet pone a disposición del sector público en general un potente canal de comunicación que contribuye al establecimiento de un diálogo entre la administración y el público (Gandía y Archidona, 2008), permitiendo a los gobiernos ofrecer nuevos instrumentos para facilitar un mayor acceso a los servicios públicos, poner la información en mayor medida a disposición del público y lograr una mayor rendición de cuentas, a otras instancias gubernamentales, a los ciudadanos y a los agentes empresariales a distintos niveles (Cárcaba y García, 2008).

Entre otras ventajas de la difusión de información financiera por medio de Internet se encuentran, el bajo costo, el amplio alcance y la velocidad con que puede informarse a los usuarios (Debreceeny *et al.*, 2002). La inversión de imprimir documentos en papel es un mecanismo caro, que limita la capacidad de llegar a los usuarios de la información y que representa un problema ecológico importante. En contraste, la divulgación por medio de Internet puede ser rentable, rápida, flexible en el formato, y accesible a todos los tipos de usuarios dentro y fuera de las fronteras del país (Shi, 2007).

En este contexto, nos interesa determinar, en primer lugar, si en los países de la región se ha emitido legislación que obligue a la Administración a poner a disposición de la ciudadanía la información de carácter público; así mismo, conocer los mecanismos que se emplean en estos países para facilitar el acceso de los usuarios externos a la información financiera gubernamental, por ejemplo, el uso de medios de prensa,

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

tablones de anuncios, sitios web u otro mecanismo de divulgación. En resumen, podemos clasificar los países de la región en tres grupos, a saber:

- Países que **cuentan con una ley de acceso a la información pública y que, en la práctica, ponen a disposición de los ciudadanos la información** generada por el sistema de contabilidad gubernamental,
- Países que **cuentan con una ley de acceso a la información pública, no obstante, en la práctica, no ponen a disposición de los ciudadanos la información** generada por el sistema de contabilidad gubernamental, y
- Países que **no cuentan con una ley de acceso a la información pública, no obstante, en la práctica, ponen a disposición de los ciudadanos la información** generada por el sistema de contabilidad gubernamental.

c.4 Periodicidad con que se suministra la información

Tal y como lo señala la IFAC (2007), si se produce alguna demora indebida en la presentación de la información, ésta puede perder su relevancia; por otra parte, la información presentada debe ser elaborada de forma objetiva y fiable. Por tanto, se debe perseguir alcanzar el equilibrio entre la fiabilidad y relevancia de la información, de tal forma que se puedan satisfacer las necesidades del usuario para la toma de decisiones.

En busca de este equilibrio, idealmente, la información dirigida a usuarios internos de la Administración debería estar disponible en el menor tiempo posible, incluso, con las herramientas informáticas actuales, al menos, parte de esta información se puede presentar en línea (Vargas, 2010). Mientras tanto, la información dirigida a los usuarios externos, deberá, en primer término, acatar las disposiciones legales, que por lo general, obligan al ente rector de la contabilidad gubernamental a entregar los estados financieros con una periodicidad anual, lo cual no exime de la necesidad de que, aprovechando el desarrollo tecnológico, ésta se presente en períodos más cortos de tiempo (Rodríguez *et al.*, 2007).

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Con base en lo anterior, en el estudio de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos distinguiremos como aspectos fundamentales en relación con la periodicidad entre:

- Países que **ponen a disposición información patrimonial únicamente para usuarios internos con una periodicidad anual,**
- Países que **ponen a disposición información patrimonial tanto para usuarios internos como externos con una periodicidad anual, y**
- Países que **ponen a disposición información patrimonial tanto para usuarios internos como para los externos, con una periodicidad menor a un año.**

2.3 Aplicación del enfoque analítico para la comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de Centroamérica

Como se mencionó en el capítulo anterior, el Modelo de Contingencia formulado por el profesor Lüder (1992, 1994b y 2001) se ha constituido en un paradigma para los estudios comparativos de los sistemas de contabilidad gubernamental. Sin embargo, con pocas excepciones, éste ha sido aplicado en países desarrollados. En este contexto, partiendo de la realidad socioeconómica, política y normativa que caracteriza los países de la región centroamericana, es importante considerar las propuestas de modificación realizadas al Modelo, a fin de identificar posibles variables que permitan adaptarlo al entorno de los países de la región en estudio.

Como ya he señalado, la introducción de las IPSAS y, por ende, del devengo se ha constituido en los últimos años en una de las principales innovaciones de los sistemas de contabilidad gubernamental en muchos países. En esta línea, los países centroamericanos han emprendido en los últimos años la tarea de introducir el devengo en sus prácticas contables en el sector público y han concretado acciones que pretenden confluir su normativa contable con lo estipulado por las IPSAS.

A la vista de ello, consideramos apropiado analizar algunas aportaciones efectuadas por diferentes autores y organismos en relación con los elementos básicos que los gobiernos

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

deberían tener en cuenta en el momento de decidir la implantación de innovaciones contables como las señaladas. De tal forma que integremos una propuesta de modelo que amplíe las estrategias de implementación definidas por Lüder (2001), con las necesidades básicas que deberían valorarse en los países de la región en estudio de cara a la implementación de las IPSAS como innovación en sus sistemas de contabilidad gubernamental. Para ello, nos basaremos en lo señalado al respecto por autores como Ouda (2001 y 2004) o Hepworth (2003) y organismos como la IFAC o la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE).

No olvidemos que el Modelo de Contingencia tiene por objeto evaluar los factores del medio ambiente conducentes a la aplicación de las innovaciones en la contabilidad gubernamental (Lüder, 2001), es decir, se basa en el proceso de innovación. Ahora bien, teniendo en cuenta que diversos autores (ejemplo Chan *et al.*, 1996) señalan que la introducción del devengo en los sistemas de contabilidad gubernamental se constituye en una importante innovación de éstos, consideramos importante, en primera instancia, definir el concepto de innovación.

A tal efecto, Schroeder *et al.* (1989), indican que la innovación consistiría en la implementación de nuevas ideas o cambios, grandes o pequeños, que reúnen el potencial de contribuir a los objetivos de la organización. En el campo específico de la contabilidad, Cañibano y Sánchez (1992) señalan que una innovación podría considerarse como cualquier cambio que se introduzca en el modelo contable que tenga por propósito reflejar de mejor manera la realidad en que se desarrolla.

Por otra parte, Chan *et al.* (1996) definen en forma básica la innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental como “algo nuevo o diferente”. Asimismo, señalan que la innovación debe estar relacionada con la implementación de un sistema de contabilidad gubernamental más informativo, que provea de mayor y/o mejor información respecto a la gestión de la entidad, es decir, que procure dar una imagen más fiel de la gestión realizada.

En este mismo sentido, Lüder (1994b) señala que, para los fines del Modelo de Contingencia, la innovación se puede entender como los cambios en los procedimientos de los sistemas de contabilidad tendentes a garantizar el suministro de información

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

financiera completa, fiable y útil, necesaria para la adecuada rendición de cuentas y la buena gestión financiera.

Finalmente, Caba (2001) indica que como innovación puede entenderse toda nueva orientación del modelo de contabilidad gubernamental, independientemente de que los cambios sean más o menos drásticos o difíciles de llevar a cabo, pero siempre que provean de más o mejor información sobre la realidad financiera de la entidad.

Por otra parte, según la IFAC (2003), entre los beneficios más importantes que se derivan de la aplicación del devengo en los sistemas de contabilidad gubernamental, se encuentran: permitir a los usuarios evaluar la capacidad actual de un gobierno para financiar sus actividades y de cumplir sus obligaciones y compromisos; mostrar la situación financiera de un gobierno y los cambios en ella; y facilita la evaluación del desempeño de un gobierno en términos de sus costes de servicio, la eficiencia y logros. Es decir, la introducción del devengo permite a los usuarios contar con información más exacta de la situación financiera de una entidad. En este sentido, coincidimos con Caba (2001) al señalar que la introducción del devengo puede ser considerada como una innovación total o radical de los sistemas de contabilidad gubernamental.

2.3.1 La implantación del devengo como innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental

Como se detalló en el capítulo anterior, en el año 2001, el profesor Ouda enumeró una serie de elementos que, en su criterio, un gobierno debería valorar previo a la implantación del devengo en la contabilidad gubernamental, éstos fueron ampliados en una segunda versión del Modelo en el año 2004. Otros autores, como Hepworth (2003), detallan una serie de elementos que en su criterio se constituyen en precondiciones para la implementación de la contabilidad de devengo en los gobiernos. Por su parte, organizaciones como la IFAC por medio del IPSASB o la FEE, definen también aspectos que se deben tener en cuenta en el momento previo de iniciar un proyecto de modernización de los sistemas de contabilidad gubernamental que involucre la introducción del devengo.

Pronunciamiento de la IFAC sobre la adopción de contabilidad de devengo en el sector público

En el año 2003, la IFAC, por medio del *International Public Sector Accounting Standard Board* (IPSASB), emitió el Estudio N° 14, denominado *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*, el cual constituye una base para facilitar a los gobiernos y entidades gubernamentales que deseen presentar información contable sobre la base de valores devengados, de conformidad con las IPSAS. El IPSASB ha identificado la necesidad de una orientación práctica y la información de apoyo para los gobiernos y sus entidades para hacer la transición al devengo. Este estudio define la naturaleza y el alcance de muchas de las tareas requeridas durante el proceso.

La orientación de este estudio incluye: una visión general del contexto más amplio en el que puede ocurrir la transición a la contabilidad de devengo; la identificación de las principales tareas asociadas con el reconocimiento de los activos, pasivos, ingresos y gastos, incluidas las cuestiones relacionadas con la identificación y medición de los elementos; algunas de las implicaciones de la adopción de una contabilidad de devengo basada en las IPSAS; y, sugerencias prácticas sobre la base de la experiencia de otras entidades y jurisdicciones. Para tal efecto, el documento se apoya en estudios de casos de experiencias de implementación de sistemas de contabilidad sobre la base de devengo, realizados en Nueva Zelanda, Francia, Inglaterra y Argentina.

Ahora bien, bajo el supuesto de que la introducción del devengo como innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental, generalmente, no se produce en forma aislada, sino que más bien obedece a una reforma gubernamental mucho más amplia y, a su vez estas reformas, a menudo, pueden tener un impacto de la velocidad y el estilo de transición a la contabilidad de devengo, se requiere de una adecuada planificación y gestión, a fin de que el proceso de transición sea más ágil, para lo cual, es necesario tener en cuenta los siguientes elementos:

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- **Decisión clara:** tomada por el órgano gubernamental capacitado para establecer qué reformas abordar, el calendario de las mismas, así como los órganos requeridos para efectuar el cambio.
- **Compromiso político:** tanto del ejecutivo, del legislativo y demás actores políticos, así como del conjunto de representantes públicos, a efectos de garantizar la aprobación inicial a los cambios propuestos, facilitar el apoyo a los cambios cuando se produzcan problemas u oposiciones, y dotar al proceso de los recursos necesarios.
- **Compromiso de las entidades centrales y funcionarios claves:** para asumir los cambios que las reformas financieras van a implicar en la estructura de poder, así como en el ámbito cultural, sobre todo del funcionario que recibe la responsabilidad de la gestión financiera, deberá comprender y saber utilizar la información financiera que el sistema le proporciona.
- **Recursos adecuados (humanos y financieros):** en general se requerirá de funcionarios que comprendan el modelo contable y tengan experiencia en sus aspectos problemáticos; de personas clave que comprendan las interrelaciones entre los diferentes elementos del proceso de reforma; de individuos con capacidad para registrar los datos en contabilidad de devengo, así como para extraer y explicar la información que el sistema proporciona; y de una adecuada financiación para cubrir los recursos adicionales que se requieran, incluyendo los relacionados con la dotación de personal adicional, la formación en aspectos específicos y el desarrollo e instalación de los sistemas de información financiera.
- **Efectiva gestión del proyecto y estructuras de coordinación:** la gestión del proyecto implica dividirlo en diferentes componentes, los cuales serán gestionados por personas con experiencias y habilidades específicas centradas en los mismos. Un proyecto de reforma deberá contener: un documento marco; un plan formal de implementación; una clara asignación de responsabilidades para cada labor; los aspectos fundamentales del proyecto junto con los

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

procedimientos para dirigir la actividad de las entidades e individuos en relación a dichos aspectos; mecanismos de comunicación y coordinación formales para recoger la información respecto de las entidades y distribuirla entre las mismas; y un presupuesto que determine claramente los costes del proyecto.

- **Capacidad tecnológica y sistemas de información adecuados:** la adopción de la contabilidad de devengo junto con otras reformas, implica el cambio en un amplio rango de sistemas de información (ingresos, adquisiciones, inventarios, presupuestos, control de endeudamiento, información no financiera, subvenciones, etc.). Las entidades deberán proceder a evaluar sus sistemas de información financiera y proceder a un rediseño y adecuación de los mismos.
- **La utilización de la legislación:** proporciona una autoridad formal y un signo de compromiso para con los cambios.

Pronunciamiento del FEE sobre la adopción de contabilidad de devengo en el sector público

En la misma línea que el IPSASB, en el año 2003, la FEE, por medio de su Comité para el Sector Público, determina una serie de condiciones básicas que deberían existir de previo al proceso de implantación de la contabilidad sobre valores devengados en un determinado país. Es importante aclarar que tales requisitos o condiciones básicas hacen referencia concreta a países europeos, cuyas condiciones políticas, culturales, económicas o legales difieren considerablemente de otros ámbitos geográficos. Tales condiciones son:

- **Consulta y Aceptación:** la entidad gubernamental requiere estar preparada y tener voluntad de reconocer y aceptar los beneficios que las reformas van a generar, así como, determinar de previo el coste de implementación. De igual forma, es necesaria la voluntad de los funcionarios involucrados en el proceso.
- **Participación de la profesión contable y otras profesiones:** la profesión contable debe estar preparada para interesarse e involucrarse en el sector

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

público, contribuyendo entre otras, a la educación y formación adecuada del recurso humano.

- **Desarrollo conjunto de las normas de contabilidad:** la profesión contable debe cooperar en el desarrollo de las normas contables para el sector público y debe implicarse en la aplicación y en la dirección de dicha implementación, a partir de una implicación independiente.
- **Apoyo del Auditor de la Administración:** es fundamental la comprensión, voluntad y apoyo al proceso de la Auditoría Externa de la Administración.
- **Formación exhaustiva en la gestión:** el proceso de formación debe cubrir, entre otros, los siguientes aspectos: apreciar los conceptos financieros básicos que fundamentan la contabilidad de devengo; cómo la contabilidad de devengo facilita la introducción de mejoras en los sistemas presupuestarios y de control; y, una comprensión del sistema de información contable que se requiere.
- **Un enfoque cultural adecuado:** se requiere de una cultura ética de parte de los diferentes actores del sector público.
- **Un proceso de auditoría robusto:** se hace necesaria una exhaustiva auditoría anual de las cuentas de cada departamento y que sus respectivos informes sean remitidos al Parlamento.
- **Ausencia de corrupción:** relacionado con la cultura ética, se requiere minimizar los actos de corrupción, para lo cual se debe hacer énfasis, además de aspectos éticos, a una adecuada estructura de control interno.
- **Reconocimiento del tiempo transcurrido:** la introducción de la contabilidad sobre valores devengados requiere de tiempo que, normalmente se extiende más allá de la vigencia de un gobierno.
- **Capacidad informática:** en la era de la información, una adecuada capacidad informática es un requisito básico para la introducción de la contabilidad de

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

devengo y su interrelación con otros procesos como lo son, el presupuesto y la tesorería.

- **Voluntad para la utilización de incentivos y penalizaciones:** el desarrollo y la aplicación de incentivos y penalizaciones financieras que fomente un enfoque práctico de gestión del día a día y que observe vías más eficientes en la utilización de los recursos.
- **El enfoque de devengo es una parte del proceso de reforma:** como se mencionó anteriormente, la introducción de la contabilidad de devengo debe ser observado como una parte del proceso de reforma integral de la administración pública.

Condiciones previas para garantizar el éxito en la implementación del devengo según Hepworth (2003)

A partir de las experiencias documentadas de los procesos de reforma en los sistemas de contabilidad gubernamental llevados a cabo en países europeos, tales como Nueva Zelanda, Suecia, Reino Unido, Países Bajos o Noruega, el autor establece una serie de elementos que considera como condiciones previas para aplicar con éxito la contabilidad de devengo en la Administración Pública. Los principales aspectos a considerar de acuerdo con el autor se pueden apreciar en la tabla N° 2.14, los mismos no se detallan en vista de su semejanza con lo establecido por la FEE y comentado en la sección anterior.

La tabla N° 2.14 resume los elementos a tomar en cuenta por una entidad pública a la hora de implementar su contabilidad sobre una base de devengo, de acuerdo con lo establecido por Ouda (2001 y 2004), Hepworth (2003), la IFAC (2003) y la FEE (2003).

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 2.14
Comparación de los elementos básicos para la implementación del devengo en la contabilidad gubernamental

	Ouda (2001 y 2004)	Hepworth (2003)	IFAC (2003)	FEE (2003)
Elementos básicos propuestos	Cambios en la gestión	La consulta y la aceptación	Decisión clara	Consulta y aceptación
	Apoyo político y burocrático	Participación y apoyo de la profesión contable	Compromiso político	Participación de la profesión contable y otras profesiones
	Voluntad para el cambio	Contratación y formación de gerentes financieros	Compromiso de las entidades centrales y funcionarios claves	Desarrollo conjunto de las normas contables
	Consulta y coordinación	Participación de la profesión contable en la elaboración de las normas de contabilidad	Recursos adecuados (humanos y financieros)	Apoyo del auditor de la administración
	Estrategia de comunicación	Apoyo de auditores externos	Efectiva gestión del proyecto y estructuras de coordinación	Formación exhaustiva en la gestión
	Apoyo profesional y académico	Programa integral de capacitación del personal	Capacidad tecnológica y sistemas de información adecuados	Enfoque cultural adecuado
	Presupuesto de costes de adopción	Existencia de una cultura ética en el sector público	Legislación adecuada	Proceso de auditoría robusto
	Aspectos contables específicos	Existencia de un proceso de auditoría anual		Ausencia de corrupción
	Capacidad tecnológica	Ausencia de corrupción		Reconocimiento del tiempo transcurrido
	Apoyo financiero internacional	Reconocer el tiempo que tarda el proceso		Capacidad Informática
		Capacidad tecnológica adecuada		Voluntad para la utilización de incentivos y penalizaciones
		La reforma contable es parte de un proceso de reforma integral en la administración pública		Claridad de que el enfoque de devengo es una parte del proceso de reforma
		Voluntad para la utilización de incentivos y penalizaciones		

Fuente: elaboración propia, a partir de diversos autores y pronunciamientos

2.3.2 Posibilidad de aplicar el Modelo de Contingencia al Entorno Centroamericano

Si bien es cierto, el Modelo de Contingencia ha sido aplicado en países con niveles de desarrollo socioeconómicos altos, también se ha implementado en países en vías de desarrollo, tal es el caso de los estudios realizados por Godfrey *et al.* (1996) o por Merrouche *et al.* (1996) en países africanos y por Caba *et al.* (2009) en países del cono sur del continente americano. En estos estudios, los autores proponen ajustes al Modelo con el fin de que el mismo se adapte al entorno en que se desarrolla. En el caso particular de los países suramericanos analizados por Caba *et al.* (2009), reúnen características muy similares a los países de la región centroamericana, tanto en aspectos históricos, sociales, políticos, legales y económicos.

En el caso particular de sus sistemas de administración financiera, los mismos han sido reformados en los últimos años bajo un programa de apoyo financiero y técnico de la USAID, ejecutado mediante el establecimiento del SIMAFAL, que, como se señaló en el capítulo anterior, empieza a aplicarse en un primer término en países del cono sur del continente americano y, en un segundo momento, se traslada a los países de Centroamérica y el Caribe.

Lo anterior, nos permite suponer que el Modelo de Contingencia puede ser aplicado al entorno centroamericano. Ahora bien, surge la interrogante de qué versión del Modelo sería más adecuado aplicar. Por una parte, las diferentes versiones de Lüder (1992, 1994b y 2001) se acercan más al contexto de países desarrollados, por otra, la versión de Godfrey *et al.* (1996), si bien se basa en investigaciones de países en vías de desarrollo, lo cierto del caso es que desde el punto de cultural, político y social, distan en mucho del entorno centroamericano.

En este sentido, el modelo que más se acerca al contexto de los países en estudio es el formulado por Caba *et al.* (2009). Sin embargo, el mismo se basa en una dimensión temporal, es decir, bajo la premisa de que el Modelo de Contingencia es un modelo circulatorio, en el que partiendo de un sistema de contabilidad existente en un determinado momento, una modificación de las variables del contexto podría hacer que afectara a las variables de comportamiento, llevando todo esto a reorientar el sistema de

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

contabilidad gubernamental del país, transcurriendo entre ambos sistemas un determinado período de tiempo. Ahora bien, teniendo en cuenta que la mayoría de los países del Cono Sur han pasado en las últimas décadas de estar gobernados por regímenes dictatoriales o de poca estabilidad a constituirse en países democráticos, los objetivos de su estudio fueron: analizar si estar bajo un régimen dictatorial o militar lleva a un inmovilismo en los sistemas de información financiera gubernamental y si resulta significativo en la evolución de los sistemas contables el paso de un régimen dictatorial a uno democrático. Por lo anterior, distinguen dos etapas en el proceso de innovación, la primera denominada inestabilidad democrática y la segunda, estabilidad democrática.

Con base en lo anterior, estimamos conveniente que a partir del análisis de cada una de las propuestas descritas, intentar desarrollar sobre la base Modelo de Procesos de Gestión Financiera (Lüder, 2001), una propuesta de modelo que se adapte al entorno de los países centroamericanos.

Ahora bien, hemos de considerar dos aspectos, en primer lugar, que producto de la modernización de los sistemas de administración financiera pública en general y de la contabilidad gubernamental en particular, todos los países en estudio han tomado acciones en procura de implantar el devengo en su contabilidad y de acercar su normativa a las IPSAS de la IFAC. En segundo lugar que, la mayoría de los elementos señalados como requisitos básicos para la introducción del devengo en la contabilidad gubernamental se pueden enmarcar dentro de lo que Lüder (2001) define en el Modelo de Proceso de Gestión Financiera como estrategias de implementación, es decir, aquellos elementos que puedan influir en la posibilidad de éxito de la misma, así como en las desviaciones entre el concepto y resultados de la reforma o innovación en los sistemas de contabilidad. Consideramos factible e importante la integración de éstos a fin de establecer el modelo adaptado al entorno centroamericano.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que una de las principales innovaciones que se están introduciendo en la actualidad en los países en estudio son las IPSAS y el devengo como innovación en sus sistemas de contabilidad en el sector público, resulta fundamental, además de explicar el porqué se producen innovaciones en la contabilidad

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

gubernamental de un país y en otros no y la influencia de factores contextuales y de comportamiento en la misma, formular un detalle de aspectos que los gestores públicos de estos países deberían tomar en consideración en el proceso de implantación del devengo como principal innovación en sus sistemas de contabilidad, de forma tal que dicho proceso pueda culminar de forma exitosa.

Del análisis detallado de los elementos considerados como requisitos básicos para la implantación del devengo, concluimos que seis de ellos pueden considerarse como parte de las “estrategias de implementación” a que hace referencia el profesor Lüder en el FMR Model (2001), a saber: los cambios en la gestión; la consulta y la coordinación; la estrategia de comunicación; la capacidad tecnológica; el apoyo financiero y técnico de organismos financieros y de cooperación internacional; y, el presupuesto de costes de adopción. Otros tres elementos a que se hacen referencia en el listado de requisitos básicos, consideramos forman parte de otros grupos de variables del FMR Model, como lo es el caso del “apoyo político y burocrático” que se puede asimilar a los promotores políticos de la reforma; el “apoyo profesional y académico” como parte de las comunidades epistemológicas que Lüder señala como conductores de la reforma; y, finalmente, “la voluntad para el cambio”, que puede formar parte de la cultura administrativa que Lüder incluye dentro de las variables contextuales.

2.3.3 Propuesta del Modelo de Contingencia adaptado al entorno centroamericano

Como se ha señalado anteriormente, el FMR Model surge del análisis de las diferentes propuestas de modificación y ampliación realizadas al Modelo de Contingencia (1992, 1994b) e incluye, fundamentalmente, cuatro aspectos, a saber: las variables contextuales (estímulos y situación institucional), las variables de comportamiento (conductores de la reforma, promotores de la misma y agentes interesados), las variables instrumentales (concepto de reforma y estrategias de implementación) y el resultado de la reforma. Esta estructura base del Modelo la mantenemos en nuestra propuesta, en la cual, por una parte, integramos los principales elementos definidos anteriormente como requisitos básicos para la implantación del devengo, y por otro, producto del análisis de propuestas de modificación anteriores, como lo es caso de Godfrey *et al.* (1996), Merrouche *et al.* (1996) y Caba *et al.* (2009), incluimos dentro de las variables del Modelo algunos

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

elementos que permitan que el mismo se adapte al entorno de los países en estudio. De esta forma, la propuesta de modelo que formulamos consta de las secciones que seguidamente se señalan, las cuales puede apreciarse en forma gráfica en la figura N° 2.1.

2.3.3.1 Variables contextuales: este grupo de variables se clasifica en estímulos y situación institucional.

a. Estímulos

Entre los principales factores que inducen a la reforma de los sistemas de contabilidad gubernamental podemos citar:

La crisis económica: reflejada en los países en estudio, principalmente, en los elevados déficits fiscales y, por ende, en la falta de recursos de parte de los gobiernos para invertir en programas de infraestructura, salud, educación o seguridad;

Los escándalos financieros: o aquellos hechos relacionados con el tema de corrupción de parte de los gestores públicos que, en el caso particular de los países centroamericanos, han sido constantes en las últimas décadas y que se ven reflejados, por ejemplo, en los índices de transparencia presupuestaria y en el índice de percepción de la corrupción que anualmente emite la organización Transparencia Internacional;

Doctrina dominante: por ejemplo, la influencia de la contabilidad del sector privado o de los métodos de gestión empresarial sobre la contabilidad del sector público.

Las exigencias de reforma del sector público: por una parte, de organismos financieros internacionales que, como una forma de garantizar el adecuado manejo de los recursos financieros en estos países, promueven reformas encaminadas a una mayor transparencia y rendición de cuentas y, por otra, la necesidad de que el país cuente con una buena reputación internacional en la materia, a fin de acceder con mayor facilidad a créditos o programas de apoyo financiero y técnico de parte de los organismos financieros y de cooperación internacional.

b. Situación Institucional

Los elementos que consideramos forman parte de esta variable son:

El sistema legal: relacionado sobre todo con la tradición del sistema jurídico vigente en el país. El mismo influirá en la flexibilidad para la introducción de la innovación; así, será menos flexible en países cuyos sistemas jurídicos se acerquen a la ley civil y que, por ende, cuentan con sistemas contables con un amplio nivel de detalle;

La estructura del Estado: distingue diferentes estructuras del Estado, entre las cuales ubicamos el “estado unitario o federal” o bien el “parlamento unicameral o bicameral”, así como la división de poderes entre el electorado, el poder legislativo y el poder ejecutivo. Se considera que un estado unitario, con un parlamento unicameral y con una división de poderes asimétrica que favorezca la acción del poder ejecutivo, puede favorecer la implantación de las reformas en los sistemas de contabilidad gubernamental;

La estructura administrativa: referida a las características organizacionales de la administración y la división de poder entre las unidades de la organización. Usualmente, se considera que el nivel de centralización está inversamente relacionado con la capacidad de implementar en forma adecuada los procesos de reforma;

El cuerpo funcional: o la cualificación del personal que realiza labores en contabilidad gubernamental se constituye en un factor fundamental, que define el modo, la duración, el coste de la implantación y el éxito de la misma. En este sentido, la capacitación que reciban los funcionarios, la formación universitaria que posean, la responsabilidad que tengan hacia las demandas y necesidades de los usuarios y el grado de apertura que tengan a los procesos de cambio, se constituyen en factores que pueden favorecer los procesos de implementación de la innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental. Según Ouda (2004) en los países en vías de desarrollo el personal con conocimientos avanzados en contabilidad gubernamental suele ser escaso, en consecuencia, la necesidad de formación del personal y la contratación de nuevos funcionarios, debe ser considerado como parte del proceso de implantación de innovaciones.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

La cultura administrativa: como componente de la cultura política, en el sentido de que, será más abierta cuando mayor participación ciudadana exista y, en esta medida, facilitará una mayor participación social basada en la idea de un sistema de contabilidad gubernamental más informativo. Un aspecto importante de la cultura administrativa que impera en el país en que se desarrolle la innovación, es la voluntad que muestran los funcionarios públicos al cambio. Como lo señala Hepworth (2003), la disposición al cambio de parte del personal se constituye en uno de los elementos que pueden hacer que el proceso de reforma sea exitoso o no, ya que suele constituirse en uno de los problemas más comunes que surgen durante el mismo. Por naturaleza, todo cambio genera incertidumbre y, por tanto, resistencia. El temor a ser cargado con la responsabilidad de llevar a cabo nuevos procedimientos que implican trabajo adicional, tanto en cantidad como en calidad, puede ser motivo de preocupación por parte de los funcionarios, de ahí, la importancia de informar, motivar y capacitar al personal a cargo de la puesta en marcha del proceso de reforma para que asuman una actitud positiva y abierta al cambio.

A modo de resumen, la sección contextual será favorable: si han existido estímulos que hayan incidido en las variables de comportamiento de manera positiva de tal forma que den origen al proceso de implantación de la innovación; si existe un entorno institucional que afecte positivamente la actitud de los diferentes actores; y, si existe un entorno institucional que facilite que el proceso se lleve a cabo.

2.3.3.2 Variables de comportamiento: incluye los conductores de la reforma, sus promotores políticos y los agentes interesados en la misma.

a. Conductores de la reforma

Se trata de instituciones y profesionales reconocidos en la materia de estudio que promueven la innovación a través de publicaciones dirigidas a hacer de la reforma en los sistemas de contabilidad gubernamental una cuestión política e influir en los responsables políticos de una manera específica. Lüder (2001) denomina a estos grupos como “comunidades epistemológicas”, entre los principales se encuentran: las comisiones gubernamentales nombradas para tal fin; las asociaciones o colegios profesionales; los grupos de académicos; las firmas consultoras y empresas que prestan

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

servicio de auditoría externa de entidades gubernamentales; y, los órganos emisores de normativa tanto a nivel nacional como internacional. En el caso particular del apoyo de grupos de profesionales y académicos, Ouda (2004) lo sitúa como parte de los requisitos básicos para la implantación del devengo como innovación. Ambos deberían desarrollar un papel primordial como facilitadores del proceso de aplicación de la reforma, sobre todo en lo relacionado con la propuesta de normas contables y en el proceso de análisis crítico de la normativa propuesta por la Administración, ello con el propósito de ayudar a la mejora de las prácticas y procedimientos contables.

Específicamente, en el entorno de los países centroamericanos incluimos como un conductor de la reforma a las entidades de fiscalización, como lo es el caso de las Contralorías Generales de las Repúblicas de Costa Rica y Panamá que han desempeñado un destacado papel como conductores de las reformas, tema que se abordará con mayor amplitud el capítulo siguiente.

b. Promotores políticos de la reforma

Todas las reformas administrativas que se impulsen en un país tienen promotores que se encargan, por una parte, de convencer al resto de tomadores de decisiones y, por otra, de impulsar, implementar y dar seguimiento a los procesos. Estos promotores pueden ser miembros del gobierno, del parlamento y del sector burocrático del Estado. En el caso de los países en estudio, un papel fundamental en la promoción del proceso de reforma de los sistemas de contabilidad gubernamental lo juega el Ministro de Hacienda o de Finanzas Públicas, según corresponda. No menos importante resulta el apoyo del órgano parlamentario, encargado de la aprobación de la legislación necesaria para darle el sustento legal a las reformas. Autores como Ouda (2004) o Hepworth (2003) define el apoyo político y burocrático como una condición previa para garantizar el éxito en la aplicación del devengo como innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental y entienden que desempeña un papel fundamental en la ejecución de cualquier cambio en el sector público de un país, sobre todo en los países en vías de desarrollo por no contar en muchos casos con democracias consolidadas y con una adecuada división de poderes.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

c. Agentes interesados

Los agentes interesados en el proceso de reforma son las instituciones o personas afectadas en forma positiva o negativa por ésta y que, por sus características, no son ni conductores ni promotores de la reforma, por ejemplo, los ciudadanos en general, que pueden influir al ser demandantes de información y, por ende, de rendición de cuentas. En este sentido, varios países de la región centroamericana han aprobado, en los últimos años, leyes que pretenden garantizar el acceso a la información pública de parte de los ciudadanos; consideramos que, en la medida en que estas normas sean acatadas por los gestores públicos, pueden facilitar los procesos de rendición de cuentas y, por tanto, favorecer los procesos de implantación de la innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental.

Por su parte, el Parlamento se constituye en un agente interesado por su papel como fiscalizador del adecuado manejo de los recursos públicos. Así mismo, las oficinas de estadística a fin de ofrecer información más fiable y oportuna. En el caso particular de los países de la región centroamericana, al igual que sucede en otros países en vías de desarrollo citados, entre otros, por Godfrey *et al.* (1996), Merrouche *et al.* (1996), Rakoto (2007), Saleh (2007), McKendrick (2007) y Caba *et al.* (2009), los organismos financieros y de cooperación internacional, como es el caso del FMI, el BM o el BID, ejercen una importante presión sobre sus gobiernos a fin de que modernicen sus sistemas de información financiera gubernamental. Estos organismos persiguen con las reformas, por una parte, contar con información fiable sobre la situación financiera de cada uno de los países y, por otro, garantizar una mayor rendición de cuentas y transparencia en el uso de los recursos públicos. Así por ejemplo, el FMI o el BM han impulsado fuertemente a los gobiernos de estos países a adoptar o adaptar sus sistemas de contabilidad gubernamental a lo estipulado por las IPSAS de la IFAC (Chang *et al.*, 2008).

Las variables de comportamientos serán favorables al proceso en caso de que: existan grupos que faciliten o sean conductores del proceso de reforma, de manera que éstos participen directamente del proceso de formulación o revisión de los nuevos procedimientos y normas contables; que el proceso sea promovido por actores políticos,

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

sean estos del poder ejecutivo o legislativo; y, que existan grupos o agentes interesados en el proceso de reforma.

2.3.3.3 Variables instrumentales: abarcan el concepto de reforma y las estrategias de implementación.

a. Estrategias de implementación

La forma en que se implementen las innovaciones influirá en la probabilidad de éxito o fracaso de la misma, así como en las desviaciones entre el concepto y los resultados de la reforma. En este sentido, Lüder (2001) diferencia entre procesos de carácter “autoritario o participativo”, “centralizado o descentralizado”, “de un solo paso o de varios pasos” o bien, si se realiza o no una prueba piloto previa a la implementación.

En otras palabras, la estrategia de implementación conlleva la elección de los elementos que permitan garantizar el éxito del proceso de reforma¹¹, lo que Ouda (2004) denomina como requisitos básicos para la implantación de la innovación y que, en nuestro criterio, son necesarios para la introducción de estas reformas en los sistemas de contabilidad, sobre todo en países en vías de desarrollo que, por lo general, se enfrentan a problemas como: alta penetración de la corrupción y fraude en la esfera pública, falta de recursos humanos y conocimientos técnicos, escasez de recursos financieros, bajos niveles de acceso a tecnologías de información y comunicación, falta de habilidad para fijar normas de contabilidad para su sector público y escasa concientización de la ciudadanía para exigir la rendición de cuentas de parte de las autoridades gubernamentales.

Así por ejemplo, un adecuado presupuesto de costes de adopción, una estrategia de comunicación, mecanismos de consulta y coordinación, los cambios en la gestión pública, una buena plataforma tecnológica o el apoyo financiero internacional, son elementos o estrategias indispensables para cualquier tipo de reforma que tenga por objetivo un sistema contable gubernamental más informativo y, por tanto, pueden formar parte de lo que Lüder (2001) define como estrategia de implementación de la innovación contable.

¹¹ Caba (2001) lo define como la “elaboración del plan táctico para la puesta en funcionamiento de la innovación”.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- **Cambios en la gestión:** la contabilidad gubernamental persigue suministrar información que resuma las transacciones financieras en un período determinado a fin de, por un lado, facilitar a los usuarios la toma de decisiones y, por otro, valorar el grado de eficiencia y eficacia con que se han administrado los recursos de la entidad. De tal forma que, de poco serviría contar con información contable fiable, oportuna y de calidad si la misma no es utilizada por los diferentes usuarios para tomar decisiones; es decir, si no existe una cultura de rendición de cuentas y de valoración de la efectividad de la gestión.

Como lo señalamos anteriormente, las cuentas anuales de la administración pública no son un fin en sí mismo, sino que representan una forma de rendir cuentas por parte de los gestores públicos, que son los responsables ante quienes proporcionan recursos a la entidad; de igual forma, suponen una vía para facilitar y satisfacer las necesidades de información de los diferentes grupos de usuarios para la toma de decisiones. En otras palabras, el proceso de reforma de la contabilidad gubernamental tiene sentido, en tanto, formen parte de una reforma integral del sector público. En el caso particular de los países en estudio, la pregunta sería si, efectivamente, el proceso de reforma en los sistemas de contabilidad gubernamental está acompañado de un cambio en la cultura de la gestión pública.

- **Estrategia de comunicación:** con el fin de garantizar que los funcionarios involucrados en el proceso estén suficientemente informados tanto de los objetivos y requisitos del proceso de reforma, así como de los beneficios que el mismo generará a la gestión pública en general. Tal y como lo señala Ouda (2004), una adecuada campaña de comunicación puede ser la mejor estrategia para superar la oposición al cambio, esto mediante la celebración de talleres, seminarios o cursos de capacitación, así como por medio de la publicación de artículos y folletos que expliquen las ventajas derivadas de la reforma.
- **Consulta y coordinación:** es necesario que los funcionarios a cargo de implementar el proceso de reforma diseñen mecanismos de consulta y coordinación con las entidades gubernamentales que se incluyan en la innovación. En nuestro caso los mecanismos de consulta y coordinación deben abarcar a los gobiernos locales,

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

instituciones autónomas y empresas públicas que deben someterse a las respectivas leyes de administración financiera de las Repúblicas.

- **Capacidad Tecnológica:** contar con una plataforma tecnológica adecuada, que permita la aplicación e integración de los subsistemas de presupuesto, tesorería, control y la contabilidad es un componente clave para la modernización de los sistemas de contabilidad gubernamental en la actualidad. El proceso de reforma generalmente implica el desarrollo de nuevo software, la adquisición de nuevos equipos, la capacitación del personal en el manejo de ambos y la necesidad de contar con una línea de comunicación que permita integrar en tiempo real la información de los diferentes componentes del sistema¹². En el caso de los países centroamericanos, este es un elemento al que se le debe prestar especial atención ya que, al igual que sucede en el resto de países en vías de desarrollo, es usual que el acceso a tecnologías de información y comunicación sea limitado, tal y como lo reseña el Índice de Penetración de las TIC emitido por el Foro Económico Mundial.¹³
- **Presupuesto de costes de adopción:** es fundamental la determinación de los costes totales asociados a la implementación de la reforma, a fin de garantizar los recursos económicos necesarios para ello, sea mediante la asignación presupuestaria del gobierno o bien, mediante el apoyo financiero de organismos financieros o de cooperación internacional. Tal y como lo señala Ouda (2004), la falta de recursos económicos puede constituirse en una seria amenaza del proceso de reforma, aspecto que adquiere mayor relevancia en países en vías de desarrollo.
- **Apoyo financiero internacional:** retomando el punto anterior, la ausencia de recursos financieros para desarrollar el proyecto de innovación contable puede convertirse en uno de los principales obstáculos. Este elemento adquiere un carácter prioritario para la implantación de reformas en los sistemas de contabilidad gubernamental en los países centroamericanos, puesto que no disponen de recursos suficientes para ello.

¹² Godfrey et al. (2001) lo denominan “interconexión”.

¹³ De acuerdo con su última publicación del año 2009, Costa Rica ocupa el lugar 56, Panamá el 66, El Salvador el 78, Guatemala el 82, Honduras el 95 y Nicaragua el 125 en una lista de 140 países alrededor del mundo.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Las variables instrumentales serán favorables al proceso en caso de que: el desarrollo de la implantación haya sido un proceso participativo que tome en cuenta a diferentes actores tanto internos como externos al ente regulador de la contabilidad gubernamental, como por ejemplo, académicos, profesionales, grupos de expertos, asesores internacionales, organismos financieros y de cooperación internacional, entre otros; que se haya adoptado una adecuada estrategia de comunicación, consulta y coordinación con las entidades involucradas en el proceso de reforma, de tal forma que sus sugerencias y observaciones sean tomadas en cuenta; que el proceso de reforma de la contabilidad gubernamental se enmarque dentro de una reforma global del sector público; que se dé una adecuada capacitación e incentivos al personal a cargo de la puesta en marcha de la reforma; así como que el proceso de implantación sea de varios pasos y con pruebas piloto antes de la implantación definitiva del mismo.

2.3.3.4 Los resultados de la reforma

Los resultados de la reforma o de la fase correspondiente, realimentarán las variables de comportamiento. Dependiendo del tamaño de la brecha aún existente entre los resultados de la reforma y el concepto de la misma, el proceso de realimentación puede llevar a la conclusión del proceso o inducir reformas posteriores cambiando o sin cambiar el concepto éstas.

Por otra parte, la introducción, como parte de las variables instrumentales de la propuesta de Modelo, de elementos básicos a considerar en el momento de introducir innovaciones en los sistemas de contabilidad gubernamental permiten, como señala Ouda (2004), establecer un marco de aplicación para crear las condiciones adecuadas para el éxito en la implementación de las mismas y, como consecuencias del proceso, se mejoraría la información financiera, la medición del desempeño, la transparencia financiera y la presentación de la posición financiera del gobierno.

2.4 Método de recolección de la información

A efectos de describir los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos, procedimos a realizar un análisis detallado de los principales elementos que identifican sus atributos. Con tal fin, en primera instancia, realizamos

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

una revisión bibliográfica exhaustiva. En un segundo momento, desarrollamos, de acuerdo con los intereses de la investigación, cuestionarios para efectuar las entrevistas a los principales actores en los procesos de reforma de los sistemas de contabilidad gubernamental en cada uno de los países analizados. Seguidamente, visitamos diferentes sitios web de entidades relacionadas con los sistemas de administración financiera en los países en estudio. Por último, visitamos cada uno de los países centroamericanos a fin de, por una parte, aplicar las entrevistas de carácter personal y, por otra, obtener información importante para la caracterización de los sistemas contables.

Revisión bibliográfica: en esta fase, en primer lugar, efectuamos una detallada revisión de la literatura existente en materia de contabilidad gubernamental en el contexto internacional. En segundo lugar, acudimos a bibliografía referente a los sistemas de administración financiera en los países de la región centroamericana y al contexto en que estos se desarrollan.

Elaboración de cuestionarios para las entrevistas: conocedores del contexto en que se desenvuelven los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos y de la literatura existente respecto a la comparación de estos sistemas a nivel internacional, procedimos a la formulación de entrevistas que permitan, por un lado, constituirse en fuente primaria de información y, por otro, identificar los atributos de los sistemas de contabilidad gubernamental de cada uno de los países en estudio y del contexto en que se desarrollan.

Recordemos que, según Buendía *et al.* (1998), la entrevista a profundidad es un encuentro cara a cara entre el investigador y los informantes, encuentros dirigidos hacia la comprensión de las perspectivas que tienen los informantes respecto de sus experiencias y situaciones. A través de preguntas dirigidas a los actores, se busca encontrar lo que es importante y significativo para los informantes y descubrir acontecimientos y dimensiones subjetivas de las personas, tales como creencias, pensamientos, valores, etc. Esta información resulta fundamental para comprender su propia visión de mundo. El objetivo de la entrevista es, por tanto, comprender las perspectivas y experiencias de las personas entrevistadas.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

En este sentido, la metodología de cuestionario o entrevistas con personas involucradas de manera directa e indirecta en el tema de estudio, ha sido utilizada por diversos investigadores, tanto en el ámbito del CIGAR, como otros ámbitos (Chan *et al.*, 1996). Entre otros, se puede citar a: Lüder (1992), Chan *et al.* (1996), Montesinos *et al.* (1998), Brusca y Montesinos (2000), Caba (2001), Benito y Brusca (2004), Lye *et al.* (2005), Pilcher (2005), Paulsson (2006), Benito *et al.* (2007), Grossi (2007), Lee y Fisher (2007), Rakoto (2007), Chang *et al.* (2008) o Christensen y Romel (2008). Incluso, el profesor Lüder desarrolló una guía de entrevista para llevar a cabo sus investigaciones en el tema, la misma fue reformulada posteriormente por Chan *et al.* (1996). Ésta se constituyó en la base para la formulación de las entrevistas diseñadas en la presente investigación y que se muestran en el anexo N° 1.

La entrevista aplicada a los directores generales de contabilidad gubernamental la dividimos en cuatro áreas, concordantes con la descripción desarrollada en la presente investigación, a saber: el subsistema regulador de la contabilidad gubernamental, el subsistema de capital humano, el subsistema de prácticas contables y los aspectos generales respecto al proceso de armonización de la normativa contable con las IPSAS. El resto de entrevistas versan, fundamentalmente, sobre la participación que cada uno de los agentes detallados ha tenido en los procesos de reforma de los sistemas de contabilidad.

Revisión de sitios web: en esta fase efectuamos una investigación detallada, en diferentes sitios web, de la información que permita ampliar los elementos para la descripción del contexto económico, social, cultural, político jurídico de cada uno de los países en estudio.

Formulación de las entrevistas: las entrevistas fueron aplicadas a los principales actores que pueden ejercer una determinada influencia en el desarrollo de la contabilidad gubernamental según lo señalado por diversos autores. Específicamente, en cada país en estudio, se procedió a una entrevista personal al Director General de la Contabilidad Gubernamental (productores de la información), a representantes de los Colegios de Contadores Públicos, de las Contralorías Generales o Tribunales de Cuentas, de las Universidades Públicas y de los Organismos Financieros Internacionales

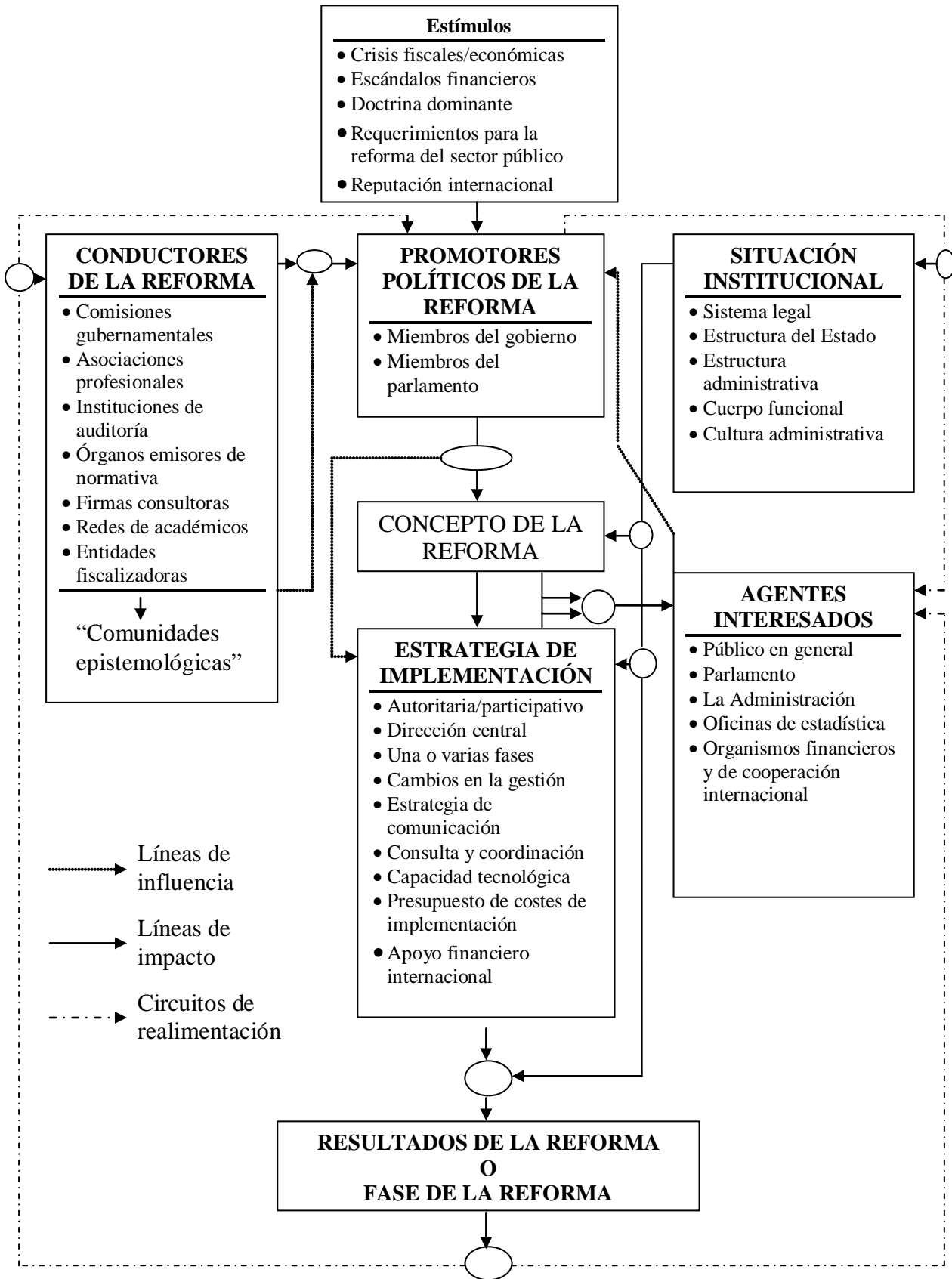
Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

(usuarios de la información). Las mismas fueron realizadas entre el 25 de julio y el 15 de setiembre de 2009. En el anexo N° 2 se detallan los nombres de las personas entrevistadas y los respectivos organismos a los que representan.

Es importante recordar que la adaptación o adopción de la normativa contable para el sector público de la IFAC se encuentra en la actualidad en un proceso de estudio e implementación en estos países, lo que genera una evolución constante, de ahí que, durante los meses de mayo y junio de 2010 procedimos a solicitar, por medios electrónicos, información a los directores de los órganos reguladores de la contabilidad gubernamental sobre las acciones desarrolladas en esta materia durante los últimos meses. Las entrevistas efectuadas a estos funcionarios, para efectos de esta investigación, como ya se ha dicho, se llevaron a cabo entre los meses de julio y setiembre del año 2009. De esta forma, la información obtenida en esta última etapa, se constituye en un elemento prioritario para la descripción de las variables instrumentales del modelo propuesto en el capítulo anterior para la comparación analítica de los sistemas de contabilidad gubernamental de estos países.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Figura N° 2.1
Propuesta de Modelo de Contingencia adaptado al entorno centroamericano



Fuente: Elaboración propia

CAPÍTULO N° 3

**DESCRIPCIÓN DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD
GUBERNAMENTAL DE LOS PAÍSES CENTROAMERICANOS**

3.1 Desarrollo de los sistemas de Administración Financiera y Control en los países centroamericanos

Costa Rica

Históricamente, es posible distinguir dos líneas diferenciadas en cuanto a los modelos de administración financiera del Estado costarricense; el primero, que va de 1951 hasta a fines del año 2001, marcado por una Ley de Administración Financiera de la República, N° 1279, que fue útil para su época y para el tamaño del Estado en ese momento, pero que no era funcional para la Costa Rica de finales del siglo XX (Mejía, 1995). Un segundo momento, a partir de la aprobación de la actual Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (LAFRPP), que entró en vigencia el 04 de setiembre del año 2001.

Entre esos dos momentos, existieron diversos intentos por reformar la administración financiera en el marco del programa de modernización del Estado. En un principio se podría mencionar el proyecto para el desarrollo e implantación del denominado Sistema Integrado de Planificación, Presupuesto y Contabilidad, cuyo inicio data de 1980 y lo relativo a la reforma presupuestaria de varias administraciones anteriores. Posteriormente, existió una propuesta de reforma presupuestaria apoyada por la USAID en 1992.

En el año 1995, a solicitud del Ministerio de Hacienda, el FMI envía una misión técnica con el propósito de realizar un diagnóstico general los principales problemas que enfrenta la administración financiera gubernamental en el país y plantear los elementos básicos de una estrategia de solución (Vargas, 1995). Entre las principales limitaciones señaladas en el informe de la misión destacan:

- El sistema de administración financiera vigente es un modelo organizativo disperso, con competencias fragmentadas y compartidas entre las dependencias participantes;
- Falta de participación de los gestores directos, en virtud de la concepción centralista;
- Plan contable escasamente operativo y no utilización del criterio de devengo; y,

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- Limitada efectividad del control.

Por otra parte, según el Ministerio de Hacienda (1995), resulta crítica la inexistencia de mecanismos suficientemente transparentes para sentar responsabilidades y contar con un rendimiento de cuentas satisfactorio de parte de los funcionarios públicos, en especial de los que ostentan cargos de dirección, en el que el interés no se centró en el seguimiento inmaculado de los procedimientos establecidos, sino en la consecución de los objetivos.

Ante las debilidades y limitaciones determinadas en el informe, el gobierno de José María Figueres Olsen, concibe el Proyecto de Reforma de la Administración Financiera como un compromiso fuerte y decidido por proporcionar elementos que le permitan al Estado cumplir con los requerimientos de la sociedad en el marco del proceso de modernización. Este proyecto en sus inicios contó con el respaldo del Gobierno de España y del Banco Mundial para su aplicación. Y se planteó bajo la concepción de la teoría general de sistemas, concibiendo cuatro subsistemas, a saber: presupuesto, tesorería, contabilidad y crédito público. La reforma se fundamenta en los principios básicos de la centralización normativa y la descentralización operativa a partir de un sistema integrado y bien estructurado, en donde se concibe la centralización de políticas, normas y procedimientos con la administración descentralizada de cada uno de los subsistemas, en pro de una mayor eficiencia y eficacia en la toma de decisiones (Mejía, 1995).

El proyecto de reforma tiene por objetivo propiciar y orientar la modernización de la administración financiera con el fin favorecer una adecuada utilización de los recursos públicos, mediante el sistema integrado de administración financiera, un marco jurídico moderno y una estructura organizacional funcional y renovada en sus procesos.

Como consecuencia de este proceso, en el año 1998 se inicia el proceso de desarrollo del Sistema Integrado de la Gestión Financiera (SIGAF) cuya implantación rige a partir a partir del año 2003 y, en el año 2001, entra en vigencia la LAFRPP que, entre otros objetivos, pretende: propiciar que la obtención y aplicación de los recursos públicos se realicen según los principios de economía, eficiencia y eficacia; desarrollar sistemas que

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

faciliten información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero del sector público nacional, como apoyo a los procesos de toma de decisiones y evaluación de la gestión; y definir el marco de responsabilidad de los participantes en los sistemas regulados. La tabla N° 3.1 detalla la legislación más relevante en relación con el SIGAF.

Tabla N° 3.1
Legislación emitida en relación con el SIGAF, Costa Rica

Tema	Tipo y N° de normativa	Fecha de aprobación	Detalle
Administración financiera	Ley N° 8131	18-09-2001	Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (LAFRPP)
	Decreto Ejecutivo N° 30058-H	13-01-2004	Reglamento de la LAFRPP
Control	Ley N° 7428	04-11-1994	Ley orgánica Contraloría General de la República
	Ley N° 8292	31-7-2002	Ley general de control interno
Transparencia	Ley N° 8422	06-10-2004	Corrupción y enriquecimiento ilícito

Fuente: elaboración propia

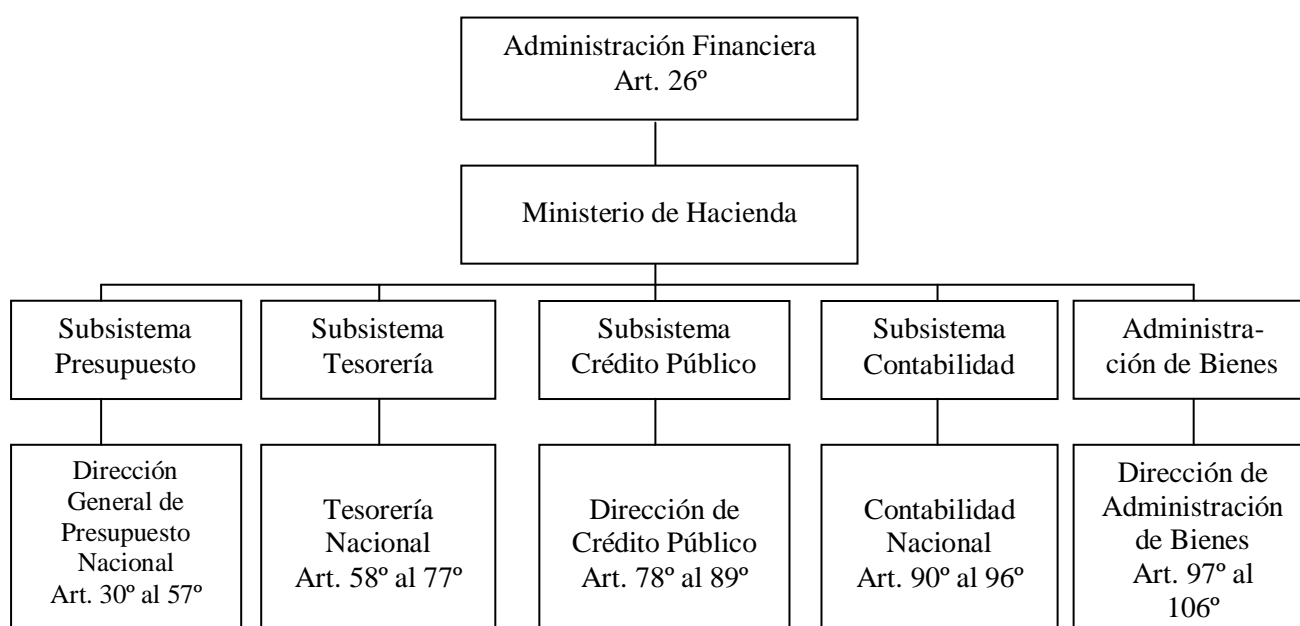
En su artículo 1° la LAFRPP estipula que su ámbito de aplicación es la regulación del régimen económico-financiero de los órganos y entes administradores o custodios de los fondos públicos. Será aplicable a:

- a) La Administración Central, constituida por el Poder Ejecutivo y sus dependencias;
- b) Los Poderes Legislativo y Judicial, el Tribunal Supremo de Elecciones;
- c) La Administración Descentralizada y las empresas públicas del Estado; y,
- d) Las universidades estatales, las municipalidades y la Caja Costarricense de Seguro Social, únicamente en cuanto al cumplimiento de los principios en materia de responsabilidades y a proporcionar la información requerida. En todo lo demás, se les exceptúa de los alcances y la aplicación de dicha Ley.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

El cumplimiento de las funciones de la Administración Financiera está a cargo del Ministerio de Hacienda, quien delegará la rectoría de los subsistemas en cada una de las direcciones generales, a saber: Presupuesto, Tesorería, Contabilidad y Crédito Público (ver figura N° 3.1). Por su parte, la responsabilidad del control y fiscalización recae en la Contraloría General de la República (CGRCR), regida por su Ley Orgánica N° 7428 del año 1994.

Figura N° 3.1
Estructura del Sistema de Administración Financiera en Costa Rica
Ley N° 8131



Fuente: elaboración propia

El Salvador

Producto de un proceso de modernización del Estado, en el año 1992, y con el apoyo del BID, se inicia una reforma integral en los sistemas de administración financiera, que finaliza en año 2001 con la entrada en funcionamiento del Sistema de Administración Financiera Integrado (SAFI). El SAFI tiene como fundamento legal la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado (LOAFE), aprobada en noviembre de 1995 y que viene a sustituir la anterior Ley Orgánica de Presupuesto vigente desde el año 1954 (ICAP, 2003a).

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Previo a la aprobación de la LOAFE, las actividades relacionadas con la gestión financiera de las instituciones se realizaban de manera desarticulada, situación que se debía, entre otras cosas, a la existencia de leyes obsoletas, procesos individuales y desintegrados en las entonces existentes Direcciones Generales del Presupuesto, Tesorería y de Contabilidad Gubernamental; a lo que había que unir normas dispersas respecto a la Administración Financiera del Sector Público (Ministerio de Hacienda El Salvador, 2003).

La Dirección General de Presupuesto se regía por la Ley Orgánica de 1954 y realizaba la Formulación del Presupuesto en forma manual. Por otra parte, la Dirección General de Tesorería trabajaba con base en una Ley del año 1937, que contenía una legislación meramente procedimental, operaba un sistema de pagos centralizado y se limitaba a ser una caja pagadora.

En cuanto a la Dirección General de Contabilidad Gubernamental, había iniciado un proceso de modernización interno, que dio origen a la aprobación de la Ley Orgánica de Contabilidad Gubernamental en 1991. Esta Ley cambiaba el esquema de la anterior Contabilidad Central por una contabilidad descentralizada para el registro de las operaciones financieras del Sector Público; sin embargo, en esa normativa se regulaban aspectos presupuestarios y de inversión pública.

De igual forma, el recurso humano involucrado en las actividades financieras del sector público, estaba desactualizado en cuanto a conocimientos, las instituciones contaban con poco o nada de tecnología y las aplicaciones específicas existentes no propiciaban la integración entre las dependencias, ni proporcionaban información confiable con la oportunidad que se requería para la toma de decisiones (Ministerio de Hacienda de El Salvador, 2003).

La primera incursión en el campo de la reforma de la administración financiera integrada en El Salvador contó con la participación del FMI en el período comprendido entre 1991 y 1994. Posteriormente, la USAID participó con un aporte de 4 millones de dólares para tal fin. Finalmente, con el auspicio del BID, por medio de un préstamo de 9 millones de dólares, se logró implantar el Sistema de Administración Financiera Integrado (SAFI), que se define como un conjunto de principios, normas, organización

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

y procedimientos que sistematizan la captación, asignación y empleo de los recursos públicos.

El SAFI, se crea bajo el amparo de la LOAFE y se rige por los principios básicos de centralización normativa y descentralización operativa. Esta Ley, tiene por objeto la normalización y armonización de la gestión financiera del sector público y cuenta con cuatro subsistemas, el de Presupuesto, de Tesorería, de Contabilidad Gubernamental y de Crédito Público. La tabla N° 3.2 resume la legislación aprobada que tiene influencia directa en la aplicación del SAFI.

Tabla N° 3.2
Legislación emitida en relación con el SAFI, El Salvador

Tema	Tipo y N° de normativa	Fecha de aprobación	Detalle
Administración financiera	Decreto N° 516	23-11-1995	Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado (LOAFE)
	Decreto N° 82	16-08-1996	Reglamento a la LOAFE
Control	Decreto N° 438	31-08-1995	Ley orgánica de la Corte de Cuentas de la República
	Resolución de Corte de Cuentas de la República	27-08-1993	Se aprueban las Normas Técnicas de Control Interno

Fuente: elaboración propia

Según la LOAFE, el SAFI tiene, entre otros objetivos, los siguientes:

- Establecer los mecanismos de coordinación de la Administración Financiera entre las entidades e instituciones del sector público, para implantar los criterios de economía, eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos; y
- Establecer procedimientos para generar, registrar y proporcionar información financiera útil, adecuada, oportuna y confiable, para la toma de decisiones y para la evaluación de la gestión de los responsables de cada una de las áreas administrativas.

El artículo 2° de la citada Ley señala que quedan sujetas a sus disposiciones todas las Dependencias Centralizadas y Descentralizadas del Gobierno de la República; las Instituciones y Empresas Estatales de carácter autónomo; las Municipalidades; y, las

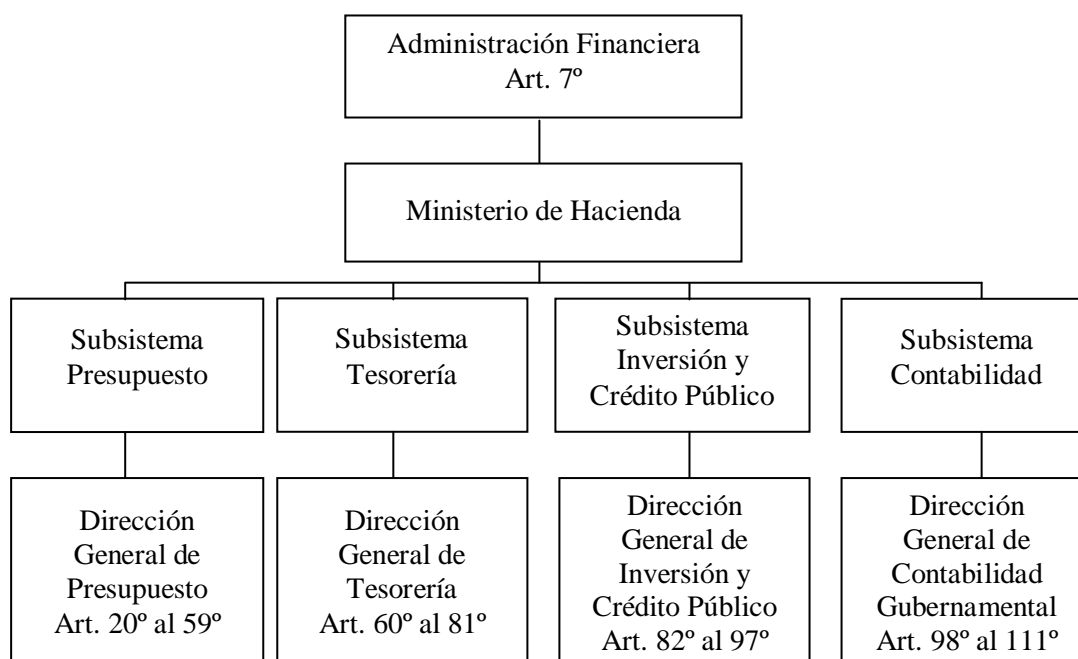
Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

entidades e instituciones que se financian con fondos públicos o que reciban subvención o subsidio del Estado.

El cumplimiento de las funciones de la administración financiera está a cargo del Ministerio de Hacienda que, para el adecuado funcionamiento de los subsistemas, cuenta con las Direcciones Generales de Presupuesto, Tesorería, Contabilidad Gubernamental y Crédito Público (ver figura 3.2). La programación, ejecución y seguimiento de la inversión en las entidades e instituciones públicas, la realiza el Sistema Nacional de Inversión Pública (SINACIP).

Las actividades de control y fiscalización del Erario Público lo ejerce la Corte de Cuentas de la República (CCR), que según su Ley Orgánica (N° 438).

Figura N° 3.2
Estructura del Sistema de Administración Financiera en El Salvador
Ley N° 516



Fuente: elaboración propia

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Guatemala

En 1990 se inició en Guatemala un proyecto de administración fiscal financiado por USAID, el cual fue concluido a finales de 1993. De este proyecto surgen una serie de recomendaciones respecto a las debilidades del sistema vigente, a la falta de atención a los detalles y a la organización del Ministerio de Finanzas. Es así como, en 1994, el BM, el PNUD y el Instituto de Administración Pública de Nueva York, aunaron esfuerzos para, en conjunto con el Gobierno de Guatemala, elaborar un diseño conceptual y un plan para el desarrollo de un sistema de administración financiera gubernamental y control.

Entre las principales debilidades detectadas en el Ministerio de Finanzas, según Mejía (1995), se encuentran: la planificación y programación del proceso de presupuesto muy detallado; total ausencia de un desarrollo normativo de los procedimientos contables; la Tesorería no era más que una oficina de pago sin retroalimentación; y carencia de capacidad técnica del personal del área de auditoría.

Para subsanar estas debilidades, se hizo indispensable desarrollar una reforma integrada de la administración financiera y de la auditoría gubernamental que comprendiera los aspectos relativos a los ingresos y gastos públicos, programación presupuestaria, operaciones y registros contables y financieros, procedimientos para adquisiciones, pagos ágiles, seguros y transparentes, así como medidas efectivas y oportunas de control interno y externo. Dicha reforma se enmarca dentro del proceso de reestructuración de la administración pública guatemalteca.

Para ello, se propuso el desarrollo del Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF), el cual incluiría el sistema de programación financiera y operaciones descentralizadas como parte del Poder Ejecutivo, con el Ministerio de Finanzas como órgano rector; mientras que, el sistema de auditoría gubernamental, incluye las normas de control interno, la auditoría interna y externa, con la Contraloría General de Cuentas (CGC) como responsable de su rectoría.

Así, el Sistema Integrado de Administración Financiera y Control (SIAFSAG), surge a la vida jurídica mediante el Acuerdo Gubernativo N° 217-95, de fecha 17 de mayo de

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

1995. El SIAFSAG comprende los subsistemas de presupuesto, contabilidad, tesorería, crédito público, adquisiciones y auditoría. La tabla N° 3.3 muestra la legislación aprobada en relación directa con el SIAFSAG.

Tabla N° 3.3
Legislación emitida en relación con el SIAFSAG, Guatemala

Tema	Tipo y N° de normativa	Fecha de aprobación	Detalle
Administración financiera	Acuerdo Gubernativo N° 217-95	17-05-1995	Se crea el Sistema Integrado de Administración Financiera y Control
	Decreto N° 101-91	16-01-1997	Ley orgánica de presupuesto (LOP)
	Acuerdo Gubernativo N° 240-98	24-04-1998	Reglamento a la LOP
Control	Decreto N° 31-2002	05-06-2002	Ley orgánica de la Contraloría General de Cuentas
Transparencia	Decreto N° 89-2002	17-12-2002	Ley de probidad y responsabilidad de los funcionarios y empleados públicos
	Decreto N° 57-2008	23-09-2008	Ley de acceso a la información

Fuente: elaboración propia

El SIAFSAG, tiene por objeto disponer de información financiera útil, oportuna y apta para la toma de decisiones; así como, que sea transparente y que facilite el proceso de control y rendición de cuentas, bajo los principios de centralización normativa y una desconcentración operativa en la administración financiera del Estado, contemplando normas de eficacia, eficiencia, economicidad, contribuyendo a consolidar las cuentas nacionales, para poner a la administración pública al servicio de la sociedad y hacer a los funcionarios y servidores públicos responsables de sus actos (ICAP, 2003b).

Con apoyo financiero del BM, el proyecto se ejecutó en tres etapas, aprobándose, para la primera (SIAF I), un convenio de préstamo con el BM, mediante el Decreto N° 89-95. La segunda etapa (SIAF II), se financió por medio de un convenio de préstamo aprobado por Decreto N° 46-98; mientras que la tercera etapa (SIAF III), que inicia operaciones a partir de marzo del año 2003 y finaliza en el año 2005 y también fue apoyada desde el punto de vista técnico y financiero por el BM. Según el Ministerio de Finanzas República de Guatemala (2005), un aspecto preponderante en el éxito de la

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

reforma financiera ha sido el apoyo incondicional que cada Gobierno ha brindado a la modernización del Estado y, sobre todo, al proyecto SIAFSAG para que se logren los objetivos planteados en cada una de las etapas.

A partir de enero de 1998, con la vigencia de la nueva Ley Orgánica del Presupuesto (LOP) N° 101-97, se inicia la operación del SIAFSAG, implementándose el medio informático que contiene el Sistema de Contabilidad Integrada (SICOIN).

De acuerdo con lo señalado en su artículo 1°, la LOP tiene por finalidad normar los sistemas presupuestarios, de contabilidad gubernamental, de tesorería y de crédito público (ver figura N° 3.3), a efecto de, entre otros:

- Realizar la programación, organización, coordinación, ejecución y control de la captación y uso de los recursos públicos bajo los principios de legalidad, economía, eficiencia, eficacia y equidad, para el cumplimiento de los programas y los proyectos de conformidad con las políticas establecidas; y
- Responsabilizar a la autoridad superior de cada organismo o entidad del sector público, por la implantación y mantenimiento de un sistema contable integrado, que responda a las necesidades de registro de la información financiera.

Figura N° 3.3
Estructura del Sistema de Administración Financiera en Guatemala
Ley N° 101-97



Fuente: elaboración propia

Según el artículo 2° de la LOP, quedan sujetas al cumplimiento de sus disposiciones: los organismos del Estado; las entidades descentralizadas y autónomas; las empresas cualquiera sea su forma de organización, cuyo capital esté conformado, mayoritariamente, con aportaciones del Estado; y, las demás instituciones que conforman el sector público.

De conformidad con el artículo 232° de la Constitución Política de la República y con el Decreto 31-2002, la Contraloría General de Cuentas (CGC) es el órgano encargado del sistema de control y fiscalización de las entidades públicas guatemaltecas.

Honduras

En 1990 Honduras inicia un proyecto de modernización del Estado, bajo el auspicio del Banco Mundial y Banco Interamericano de Desarrollo. En el marco de este proyecto, se incluyó la aplicación de una reforma de la administración financiera y de la gestión

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

pública, para lo cual se contó con el apoyo de un crédito de asistencia técnica para modernización del sector público (N° IDA/BIRF2814-HO).

Este proyecto de reforma surge a partir de un diagnóstico elaborado por el Ministerio de Finanzas y el Banco Mundial, que expresa la problemática existente en el área de las finanzas públicas y señala los aspectos vulnerables que enfrenta el sistema, entre los cuales destacan (Castillo, 1995):

- No existe un marco legal que abarque a los sistemas integrantes del macro sistema de administración financiera en forma coordinada y de aplicación uniforme para la administración central y las instituciones descentralizadas;
- No existe un sistema de contabilidad como tal, y los registros de las distintas ramas son realizados por organismos diferentes, sin integrarse ni coordinarse, por lo que no producen informaciones confiables, oportunas ni homogéneas; y
- No existe un sistema de control interno que funcione como tal y que cubra la totalidad de las operaciones que se realizan en el sector, ya que no se cuenta con los instrumentos esenciales para el funcionamiento del sistema, tales como políticas, normas técnicas o manuales de procedimiento.

El Proyecto de Reforma de la Administración Financiera del Sector Público, pretende, con su ejecución, dotar la República de Honduras de un sistema que, operando en concordancia con sus objetivos, le otorgue mayor racionalidad a la administración financiera del sector público, con un sistema eficiente de control de carácter financiero y operativo. La realización proyecto permitirá un avance en el perfeccionamiento y consolidación de prácticas transparentes, en las operaciones de programación, gestión y control necesarias para captar los fondos públicos y aplicados para la concreción de los objetivos, políticas y metas del Estado en la forma más eficiente posible (Castillo, 1995).

Así, con el apoyo financiero del BID se inicia en el año 2002 el proceso de formulación del Sistema de Administración Financiera Integrado (SIAFI), que tiene entre sus objetivos principales: mejorar la transparencia y la contabilidad en la asignación y uso

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

de los recursos públicos; generar información confiable, útil y oportuna para la toma de decisiones; desarrollar un plan presupuestario y capacidad de evaluación de las instituciones públicas; y mejorar los mecanismos de coordinación de la Administración Financiera entre las entidades del sector público, a fin de que se establezcan criterios de economía, eficiencia y eficacia en la gestión pública. La tabla N° 3.4 detalla la legislación que se ha emitido y tiene relación directa con el SIAFI.

Tabla N° 3.4
Legislación emitida en relación con el SIAFI, Honduras

Tema	Tipo y N° de normativa	Fecha de aprobación	Detalle
Administración financiera	Decreto N° 219	31-12-2003	Racionalización de las finanzas públicas
	Decreto N° 83	28-05-2004	Ley orgánica de presupuesto (LOPH)
	Acuerdo Ministerial N° 0419	10-05-2005	Reglamento de ejecución de la LOPH
Control	Decreto N° 10-2002	19-12-2002	Ley orgánica del Tribunal Superior de Cuentas
Transparencia	Decreto N° 31708 H	16-03-2004	Código de ética pública
	Decreto N° 301	16-12-1993	Ley contra el enriquecimiento ilícito de los servidores públicos
	Decreto N° 170	27-11-2006	Ley de transparencia y acceso a la información

Fuente: elaboración propia

Como parte del programa de reforma de la administración financiera gubernamental, en junio de 2004 fue aprobada la Ley Orgánica de Presupuesto (LOPH), que viene a sustituir la anterior Ley vigente desde 1976. El objeto de la misma, según su artículo 1°, es regular y armonizar la administración financiera del sector público hondureño. La aprobación de esta Ley, en conjunto con el desarrollo del Sistema de Administración Financiera Integrado, le permiten a la Administración Pública hondureña contar con herramientas modernas para los sistemas de registro, generación de información financiera y sistemas de control interno (Castillo, 1995).

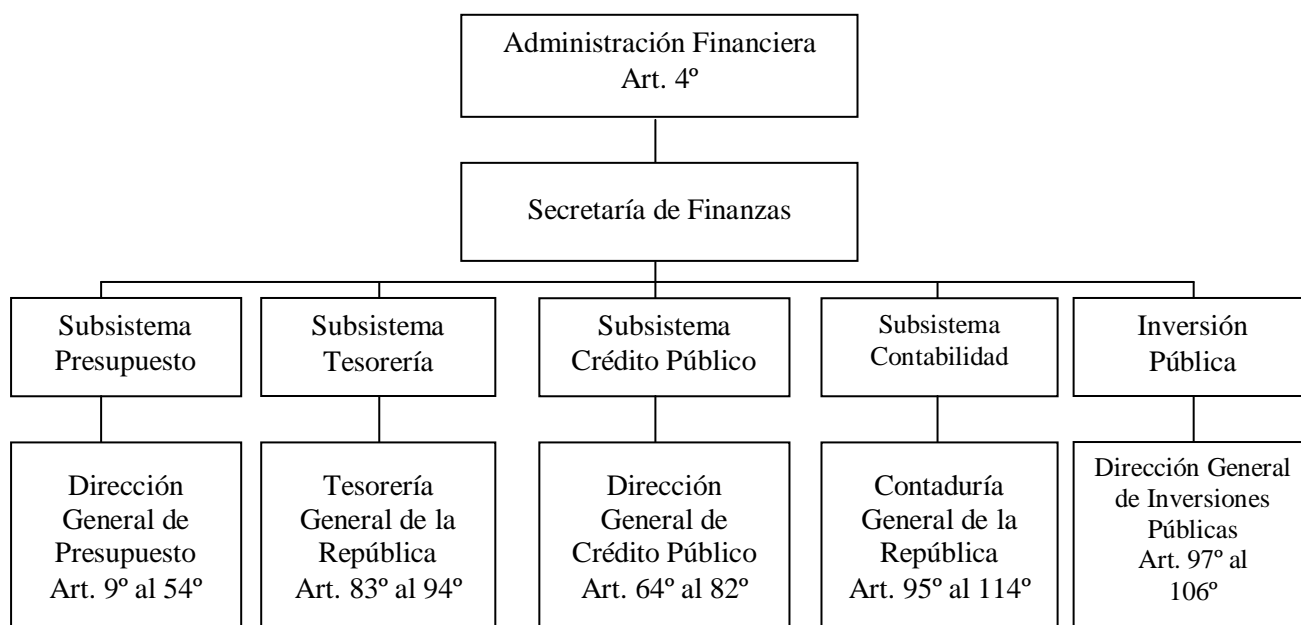
El artículo 2° de la LOPH señala que quedan sujetos a sus disposiciones: el Gobierno Central; las instituciones descentralizadas empresariales no financieras del Estado; los

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

gobiernos locales (como marco normativo general sin perjuicio de su propias normas específicas); y a toda persona, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, que reciba recursos del Estado sin importar el fin que se persiga con éstos.

Al igual que en la mayoría de los países estudio, la LOPH establece cinco subsistemas, el de presupuesto, de tesorería, de crédito público, de contabilidad y de inversión pública, cada uno de esos subsistemas están adscritos a la Secretaria de Finanzas (ver figura N° 3.4).

Figura N° 3.4
Estructura del Sistema de Administración Financiera en Honduras
Ley N° 83-2004



Fuente: elaboración propia

El subsistema de control es ejercido por el Tribunal Superior de Cuentas de la República (TSCR) cuya Ley Orgánica fue aprobada mediante Decreto N° 10-2002 de diciembre del año 2002.

Nicaragua

Una vez superados los conflictos políticos internos y tras la celebración de elecciones libres y democráticas en 1990, existió un consenso en la sociedad nicaragüense respecto a la necesidad de profundizar en las reformas de la estructura gubernamental (Sánchez,

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

2007). En este marco, y bajo el programa de ajuste estructural impulsado por el FMI, se emprendió un programa de reforma del sector público, con el apoyo de organismos internacionales, cuyo objetivo, según Villalta (1995), estaba dirigido a lograr la creación de un sector público con capacidad de decisión, moderno, pequeño, fuerte, eficiente, facilitador y tecnológicamente capaz de proveer servicios de alta calidad a través de una mejor asignación y utilización de recursos.

Previo a iniciar el proceso de reforma de los sistemas de administración financiera gubernamental, se realizó, con apoyo del Banco Mundial, un diagnóstico de la situación en que estos se encontraban; destacando entre sus hallazgos: los problemas existentes en materia de rendición de cuentas y, por consiguiente, en la lucha contra la corrupción y la aplicación de sanciones en función de las responsabilidades de los funcionarios gubernamentales; la ausencia de un marco normativo que regule la administración financiera gubernamental; múltiples problemas generados en los subsistemas de crédito público y de tesorería; así como, la casi nula información obtenida de los sistemas de contabilidad gubernamental.

Bajo este panorama, en 1994, se inicia, como parte del programa integral de reforma de la administración pública, un proceso de modernización de los sistemas de administración financiera gubernamental, conocido como el “Sistema Integrado de Gestión Administrativa Financiera y Auditorías” (SIGFA). Para ello, se contó con el apoyo financiero del BM que giró un monto de 10,5 millones de dólares para aspectos relacionados con el presupuesto, auditoría y desarrollo informático. También la USAID contribuyó con un aporte de 4,5 millones de dólares para mejorar la contabilidad y control externo y, finalmente, el BID aportó 1,5 millones de dólares para los componentes de tesorería y crédito público (Mejía, 1995). La tabla N° 3.5 detalla la legislación aprobada para dar soporte legal al SIGFA.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 3.5
Legislación emitida en relación con el SIGFA, Nicaragua

Tema	Tipo y N° de normativa	Fecha de aprobación	Detalle
Administración financiera	Ley N° 290	03-06-98	Creación del SIGFA
	Ley N° 550	29-08-2005	Ley de administración financiera y régimen presupuestario (LAFRP)
Control	Decreto N° 17	11-03-1997	Se crea el Sistema de supervisión de operaciones del sector público
	Ley N° 681	26-03-2009	Ley orgánica de la Contraloría General de la República
Transparencia	Ley N° 438	06-08-2002	Ley de probidad de los servidores públicos
	Ley N° 621	22-06-2007	Ley de acceso a la información pública

Fuente: elaboración propia

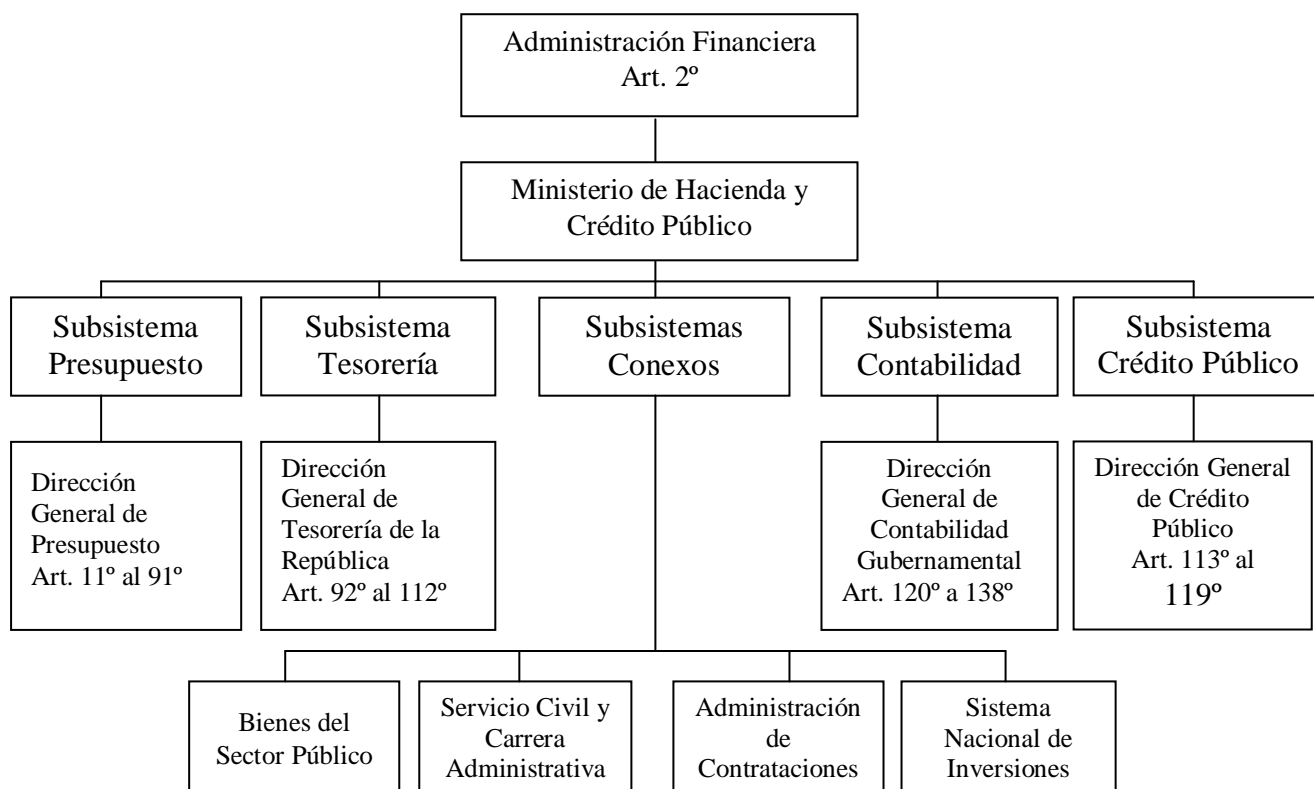
La reforma a la administración financiera constituye en un elemento importante del proceso de reforma del sector público y está orientada a integrar los sistemas administrativo-financieros para permitir una gestión eficiente, eficaz y transparente de las finanzas públicas (Villalta, 1995). Los subsistemas que componen la administración financiera en Nicaragua son: Presupuesto, Tesorería, Crédito Público, Contabilidad y subsistemas conexos, como lo es el caso del Sistema Nacional de Inversiones o el de Bienes del Sector Público (ver figura N° 3.5). Estos subsistemas son normados e integrados por el Ministerio de Finanzas. También se incluye en la reforma administrativa-financiera, a los sistemas de auditoría y control, tanto interno como externo, donde la Contraloría General de la República (CGRN) tiene un papel normativo. Los órganos rectores de cada subsistema también cuentan con normas legales y disposiciones normativas propias de sus áreas de competencia.

A pesar de la importancia del proyecto, lo cierto es que, en una primera etapa, no rindió los frutos esperados y fue sujeto de múltiples críticas de parte de diferentes sectores, sobre todo por el hecho de que el mismo no fue capaz de detectar los actos de corrupción que se le atribuyeron al gobierno de Arnoldo Alemán (1997-2002). Así, por ejemplo, en reportajes publicados durante los años 2002 y 2003 por los medios de comunicación escrita más importantes del país, a saber, La Prensa y El Nuevo Diario, se ataca frontalmente al SIGFA, denominándolo como un “elefante blanco” incapaz de revelar los desvíos de fondos públicos y otros hechos de corrupción ocurridos en este

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

período. Otro aspecto que se resalta en estas publicaciones es la fuerte inversión realizada y los elevados honorarios que se le pagaron a consultores externos contratados por los organismos financieros internacionales que participaron del proceso. Al respecto el ex contralor general de la República Agustín Jarquín, señala, en entrevista al Diario La Prensa, que “*ha sido un bochorno general, lamentable, dramático, porque la falta de la puesta en práctica de este sistema es lo que facilitó y permitió que todos los abusos ocurrieran al amparo de la discrecionalidad y la falta de transparencia... si el SIGFA hubiese funcionado, habría llevado una contabilidad al día y habría alertado de la emisión de cheques irregulares...*” (Marengo y Loáisiga, 2002, p.3).

Figura N° 3.5
Estructura del Sistema de Administración Financiera en Nicaragua
Ley N° 550



Fuente: elaboración propia

Durante el gobierno de Enrique Bolaños (2002-2006), el SIGFA continúa en su fase de desarrollo e implementación, lográndose la aprobación en el Congreso de la República, en julio del año 2005, de la Ley N° 550, denominada “Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario” (LAFRP), que vienen a sustituir la anterior

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Ley Orgánica de Presupuesto del año 1988 y se constituye en una herramienta legal moderna en pro de la modernización de la administración financiera gubernamental (Villalta, 1995). La nueva Ley regula los procedimientos relativos a la formulación, aprobación, ejecución, control, evaluación y liquidación del presupuesto general de la República así como, la información de los presupuestos de todos los órganos y entidades del sector público. Según su artículo 1º, tiene por objeto establecer el sistema de administración financiera del sector público y fortalecer su control interno, para contribuir a la eficiencia, eficacia y transparencia en el uso de los recursos públicos.

En su artículo 3º, la LAFRP señala que sus disposiciones son de aplicación a las entidades y organismos que componen el sector público, comprendido por los Poderes Ejecutivo, Legislativo, Judicial y Electoral; los entes gubernamentales creados por la Constitución Política; las entidades descentralizadas; las empresas e instituciones financieras del Estado; y otros órganos autónomos del Estado dependientes del presupuesto general de la República.

El artículo 154º de la Constitución Política de la República señala que, la CGRN es el organismo rector del sistema de control de la administración pública y fiscalización de los bienes y recursos del Estado y se rige por las disposiciones de su Ley Orgánica, N° 681 del año 2009.

Panamá

En 1990, la USAID realiza un diagnóstico de la situación de las finanzas públicas panameñas (ICAP, 2005). Entre los principales aspectos señalados destacan: el déficit fiscal había alcanzado proporciones muy elevadas; la arbitrariedad y la improvisación en el uso de los recursos públicos era conducente al fraude y la corrupción; no se había realizado en los tres últimos ejercicios fiscales programación y ejecución presupuestaria; no existía auditoría profesional competente e independiente de las finanzas públicas; se había interrumpido por más de tres años el servicio de la deuda pública, acumulando morosidades con instituciones financieras internacionales; existían deficiencias en materia de organización administrativa y de funcionamiento en las áreas de contabilidad gubernamental, presupuesto, tesorería, crédito público, contratación

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

pública, y ejecución de proyectos; falta de formulación de principios y políticas generales e institucionales; y ausencia de normas técnicas y de manuales operativos.

Ante esta situación, las autoridades gubernamentales decidieron poner en marcha el proceso de reforma, a fin de fortalecer la capacidad gerencial en materia de finanzas públicas. Para tal fin, el Contralor General de la República de ese entonces, Rubén Darío Carles, solicitó el apoyo de la USAID para la formulación e implantación de acciones conducentes al establecimiento de un sistema eficiente de administración financiera del gobierno panameño. De esta forma, en junio de 1991, se formalizó el convenio de donación y apoyo suscrito entre el Gobierno de Panamá y la USAID, iniciándose su implementación en el segundo semestre del año 1992. El proyecto de Reforma Administrativa y Financiera (RAF) considera a la administración financiera operando en cinco módulos: Presupuesto, Tesorería, Crédito Público, Contabilidad y Auditoría, la que se desarrolla sobre bases legales, reglamentarias, funcionales, institucionales y operativas existentes en el Estado (Mejía, 1995).

El proyecto RAF visualiza al subsistema de contabilidad gubernamental como el principal elemento integrador de la administración de las finanzas públicas. Por lo cual, una de las prioridades del proyecto fue dotar a la contabilidad gubernamental de herramientas normativas y procedimientos que facilitaran su nuevo rol. De esta forma, en 1994, se aprueba el Manual General de Contabilidad Gubernamental en el que, además del nuevo plan de cuentas, se establecen el marco conceptual, la estructura administrativa-contable, se definen los procesos y se adoptan los procedimientos de consolidación de la información financiera y de control interno. Tal es la importancia que las autoridades gubernamentales brindan a este proceso que el Presidente de la República proclama 1994 como el año de la Contabilidad Gubernamental.

A diferencia del resto de países de la región, en Panamá no se cuenta con una ley orgánica que incluya a todos los componentes de la administración financiera en un solo cuerpo legal, lo que no ha sido impedimento para el desarrollo del denominado Sistema Integrado de Administración Financiera de Panamá (SIAFPA) (Mejía, 1995).

El Decreto Ejecutivo N° 28 del año 2000 señala que, el Ministerio de Economía y Finanzas se constituye como órgano rector los sistemas de información financiera

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

gubernamental, delegando la operatoria del mismo en la Dirección Nacional del SIAFPA (ver figura N° 3.6). La misión de dicha Dirección es organizar, dirigir y controlar los procesos y recursos compartidos de los sistemas de información automatizados de la administración financiera y todo lo relativo a la administración eficaz del sistema, el cual servirá de base para la formulación del Presupuesto General y la gestión financiera del Estado. Entre sus objetivos principales, destacan: satisfacer los requerimientos de información oportuna y confiable de parte de los usuarios del sistema de administración financiera estatal; modernizar la gestión de la administración financiera del Estado mediante el planeamiento, desarrollo, instalación y operación continuada de un sistema automatizado de información y la ejecución de acciones y programas complementarios; expandir en forma planificada y gradual el acceso a la tecnología de la información para la gestión de administración financiera en los diferentes niveles administrativos del Estado; y contribuir a la mejora de la oportunidad, confiabilidad, calidad, transparencia, celeridad, seguridad, economía e integridad en el manejo de la información de la administración financiera estatal. La tabla N° 3.6 resume la legislación aprobada que tiene relación con el SIAFPA.

Tabla N° 3.6
Legislación aprobada relacionada con el SIAFPA, Panamá

Tema	Tipo y N° de normativa	Fecha de aprobación	Detalle
Administración financiera	Decreto N° 234	22-12-1997	Se emiten las Normas de Contabilidad Gubernamental
	Resolución N° 002-2000	28-01-2000	Se crea la Dirección Nacional del SIAFPA
	Decreto Ejecutivo N° 28	04-02-2000	Se adopta el SIAFPA como sistema oficial de registro de la información financiera
Control	Ley N° 32	08-11-1984	Ley orgánica de la Contraloría General de la República
Transparencia	Ley N° 6	22-01-2002	Normas para la transparencia en la gestión pública

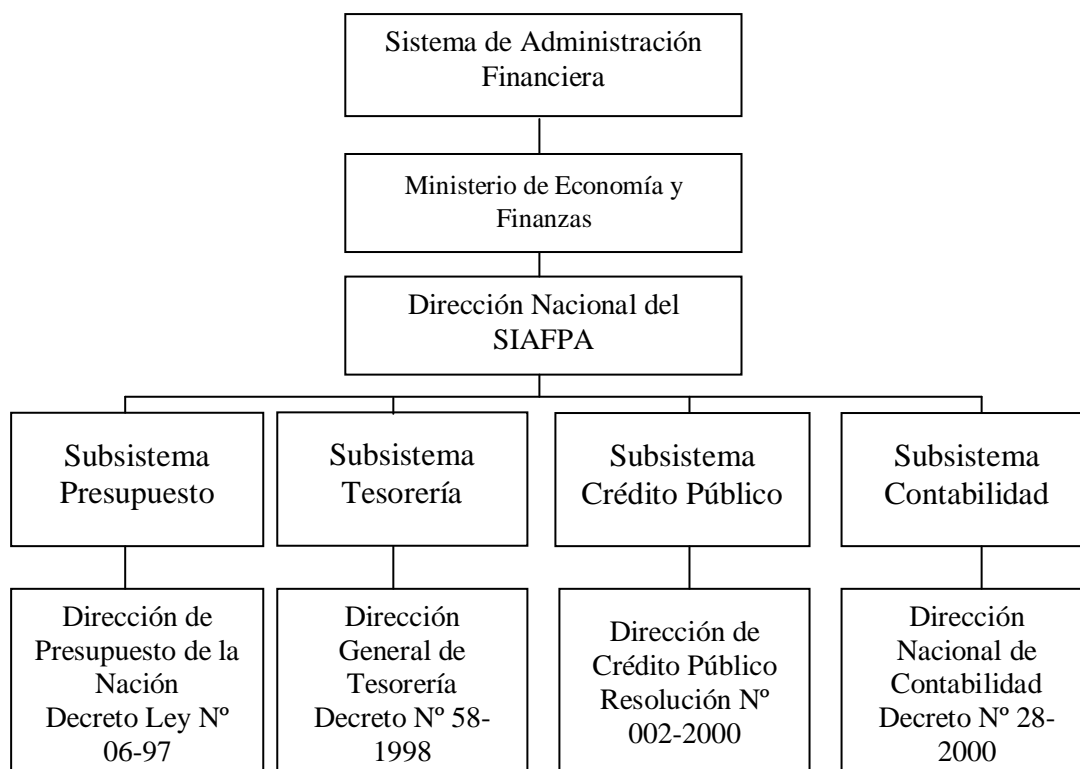
Fuente: elaboración propia

Según el artículo 4° del Decreto Ejecutivo N° 28, todas las instituciones y dependencias gubernamentales desarrollarán las actividades que sean necesarias para favorecer el procedimiento de implantación y aplicación del SIAFPA, de conformidad con los lineamientos y procedimientos que para efectos de su administración establezca el

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Ministerio de Economía y Finanzas a través de la Dirección Nacional del Sistema Integrado de Administración Financiera y que, para los efectos de fiscalización, establezca la Contraloría General de la República (CGRP).

Figura N° 3.6
Estructura del Sistema de Administración Financiera en Panamá



Fuente: elaboración propia

De acuerdo con la Constitución Política de la República, la fiscalización de las actuaciones de los gestores públicos estará a cargo de la CGRP.

La tabla N° 3.7 resume el marco legal de los sistemas de administración financiera de los países centroamericanos, sus principales componentes y su cobertura en los diferentes niveles de la administración pública.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 3.7
Marco legal de los sistemas de administración financiera gubernamental en los países centroamericanos

País	Marco Legal	Sistema de Administración Financiera	Cobertura del Sistema de Administración Financiera
Costa Rica	Constitución Política (Título XIII) y la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (N° 8131)	El Sistema Integrado de la Administración Financiera (SIGAF) integra contabilidad, tesorería, crédito público y presupuesto. Implementado en su actual versión electrónica desde el año 2003	Gobierno Central
El Salvador	Constitución Política (Art. 223° al 234°) y la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado (N° 516)	El Sistema de Administración Financiera Integrado (SAFI) integra contabilidad, presupuesto, tesorería, inversión y crédito público. Implementado en su actual versión electrónica desde el año 1995	Sector público no financiero
Guatemala	Constitución Política (Art. 237° al 243°) y la Ley Orgánica del Presupuesto (N° 101)	El Sistema Integrado de Administración Financiera y Control (SIAF-SAG) comprende presupuesto, contabilidad, tesorería, crédito público, adquisiciones y auditoría. Rige en su actual versión electrónica desde el año 1996	Sector público no financiero
Honduras	Constitución Política (Art. 361° al 372°) y la Ley Orgánica de Presupuesto (N° 83-2004)	El Sistema de Administración Financiera Integrada (SIAFI) abarca presupuesto, tesorería, compras, crédito público, contabilidad, contrataciones y administración de bienes. En su versión electrónica actual funciona desde el año 2006	Gobierno Central
Nicaragua	Constitución Política (Capítulo III) y la Ley de Administración Financiera y Régimen Presupuestario (N° 550)	El Sistema Integrado de Gestión Financiera y Auditoría (SIGFA) incluye tesorería presupuesto, deuda pública, compras y contabilidad. Se han venido realizando implementaciones parciales desde 1995	Sector público no financiero
Panamá	Constitución Política (Capítulo II), el Decreto N° 28 y la Resolución N° 002 de creación de la Dirección del SIAFPA	El Sistema Integrado de Administración Financiera de Panamá (SIAFPA) incluye presupuesto, deuda pública, tesorería y contabilidad. Se ha implementado desde el año 1997	Todo el sector público

Fuente: elaboración propia

3.2 Descripción de los sistemas de contabilidad gubernamental

3.2.1 Subsistema de regulación contable

La historia de la contabilidad gubernamental en Centroamérica tiene un punto de partida común para todos los países, ya que, como se mencionó anteriormente, luego de la independencia de España en 1821, la región se constituye como la República Federal Centroamericana y como tal, en el año 1825, decretó la creación “De la Contaduría Mayor de Cuentas”(Artículo 58° del Cap. III, Sección Única De la Contaduría Mayor” octubre de 1825) y en el Artículo 59° se crea la plaza de “Contador Mayor”. La creación de esta Contaduría Mayor fue herencia de las leyes españolas y se dio para tratar de ordenar las finanzas de la República Federal de Centroamérica. Posteriormente, en 1831, el Presidente de la República Federal decretó la “Ley Orgánica Provisional, para el ramo de Hacienda de la Federación”, que en su capítulo 6° habla “De la Contaduría Mayor de Cuentas”.

En 1838, producto de una guerra civil, cada una de las regiones decide separarse de la Federación e inician su historia como Repúblicas independientes, sirviendo de base en un inicio para regular las finanzas del Estado la citada Ley aprobada por la Federación en 1831.

3.2.1.1 Base Legal

Costa Rica

La LAFRPP establece que el Subsistema de Contabilidad Pública estará conformado por el conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos para recopilar, registrar, procesar y controlar, en forma sistemática, toda la información referente a las operaciones del sector público, expresables en términos monetarios, así como por los organismos que participan en este proceso. La tabla N° 3.8 describe, a modo de resumen, los principales elementos de la evolución histórica de la normativa que regula la contabilidad gubernamental en Costa Rica.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 3.8
Evolución del proceso normalizador en Costa Rica

Año	Detalle
1839	Mediante el Decreto XII, denominado “Reglamento General para la Hacienda Pública del Estado” se regula “la Contaduría Mayor de Cuentas”.
1858	Se emite el Decreto IV, denominado “Reglamento de Hacienda”, que regula lo referente a “la Contaduría Mayor”.
1869	Se promulga el Decreto XIII, denominado “Ley Adicional al Reglamento de Hacienda”, en su Capítulo III habla “Del Tenedor de Libros”. Fue a partir de este momento que se considera, nació, como tal, la Contabilidad Gubernamental
1877	Mediante el Decreto X, se creó el “Reglamento de la Contabilidad de Hacienda Nacional”
1951	Se emite la Ley N° 1279 denominada, “Ley de la Administración Financiera de la República”.
1969	Se aprueba la “Ley adicional al Reglamento de Hacienda” que da origen a la actual Dirección General de Contabilidad Nacional.
1997	En marzo de ese año, la Contabilidad Nacional presenta la propuesta de reestructuración de la totalidad de la dependencia, bajo el amparo del proceso de modernización de la Administración Financiera impulsada por el Ministerio de Hacienda
1998	Se aprueban los “Principios de Contabilidad para el Sector Público costarricense”
2001	Se aprueba la Ley N° 8131 “Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos”.
2004	Se emite el Decreto N° 31584-H, que define la estructura organizacional de la DGCN
2006	Decreto N° 32988-H que reglamenta la Ley 8131
2008	Se promulga el Decreto Ejecutivo 34918-H, mediante el que se establece la adopción e implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSAS) en el ámbito costarricense, las cuales regirán a partir del 02 de enero del 2012

Fuente: elaboración propia

Es importante indicar que a la fecha de elaboración del presente documento se ha elaborado un nuevo Plan General Contable Gubernamental, el cual ya fue aprobado por el Ministro de Hacienda y, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 93° de la LAFRPP, se encuentra en consulta en la CGRCR, previo a la emisión del decreto correspondiente.

El Salvador

El artículo 98° de la LOAFE establece que el Subsistema de Contabilidad Gubernamental es el elemento integrador del Sistema de Administración Financiera y está constituido por un conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos para recopilar, registrar, procesar y controlar en forma sistemática toda la información referente a las transacciones del sector público, expresable en términos monetarios, con el objeto de proveer información sobre la gestión financiera y presupuestaria. La tabla

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

3.9 detalla la evolución histórica de la normalización de la contabilidad gubernamental en El Salvador.

Tabla N° 3.9
Evolución del proceso normalizador en El Salvador

Año	Detalle
1832	Por medio de reglamento del Poder Ejecutivo, se crea el Tribunal Superior o Contaduría Mayor de Cuentas.
1872	Mediante Ley se le da rango constitucional a la Contaduría Mayor de Cuentas.
1901	Un Decreto Legislativo le brinda a la Contaduría Mayor de Cuentas la categoría de órgano independiente del Poder Ejecutivo
1919	Se promulga la primera Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Cuentas
1939	La nueva Carta Magna, cambia el nombre, no así las competencias a dicho organismo, que a partir de esa fecha se conoce como Corte de Cuentas de la República.
1952	Por medio de decreto ejecutivo N° 545 se crea la Dirección de Contabilidad, dependiente del Ministerio de Hacienda, encargada de llevar la contabilidad del Estado de conformidad con los principios contables generalmente aceptados.
1991	Mediante Decreto N° 120, la Ley de Contabilidad Central es sustituida por la Ley Orgánica de Contabilidad Gubernamental
1995	Se emite la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, (LOAFE) mediante decreto legislativo N° 516, que deroga el Decreto N° 120 de 1991.
1996	El Decreto Ejecutivo N° 82 rige el Reglamento a la LOAFE
2002	Se emite el Manual Técnico del Sistema de Administración Financiera Integrada (SAFI), que incluye el nuevo Marco Conceptual de la Contabilidad Gubernamental
2009	El Acuerdo Ejecutivo N° 203 aprueba un nuevo Manual Técnico del SAFI

Fuente: elaboración propia

Guatemala

El artículo 48° de la LOP señala que el Sistema de Contabilidad Integrada Gubernamental lo constituyen el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que permitan el registro de los hechos que tienen efectos presupuestarios, patrimoniales y en los flujos de fondos inherentes a las operaciones del Estado, con el objeto de satisfacer las necesidades de información destinadas a apoyar el proceso de toma de decisiones de la administración y el ejercicio del control, así como informar a terceros y a la comunidad sobre la marcha de la gestión pública. En la tabla N° 3.10 se detalla la legislación que a lo largo de la historia de la República de Guatemala ha normado el sistema de contabilidad gubernamental.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 3.10
Evolución del proceso normalizador en Guatemala

Año	Detalle
1824	La Ley N° 1 crea la Contaduría Mayor de Cuentas, responsable de exigir, calificar y custodiar las escrituras de los negocios de la entonces Hacienda Federal
1881	Por Decreto Gubernativo N° 261, se crea la Dirección General de Cuentas, la cual tiene entre otros objetivos, ejercer la inspección inmediata sobre todas las oficinas fiscales de la República en todo lo que se refiere a la contabilidad
1921	Se promulgó el Decreto Legislativo N° 1127 “Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas” concediéndole la independencia para el buen éxito de sus labores como Tribunal.
1921	Se aprueba la Constitución Política Federal de Guatemala, en su artículo 142° establece: “Se creará una Tesorería General de la Federación y un Tribunal Mayor de Cuentas llevará la contabilidad y fiscalizará los ingresos y erogaciones nacionales”
1948	Se emite el Decreto N° 515 que establece la Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría General de Cuentas
1964	Se emite la Ley Orgánica de Presupuesto, Contabilidad y Tesorería de la Nación por medio del Decreto N° 552. Esta Ley traslada la responsabilidad de la Contabilidad Gubernamental al Ministerio de Finanzas de la República.
1973	Mediante Decreto Ley N° 286 se aprueba la Ley Orgánica de Presupuesto
1995	Se aprueba el Acuerdo Gubernativo N° 217-95, por medio del cual se inicia el proyecto denominado Sistema Integrado de Administración Financiera y Control (SIAF-SAG)
1997	Entra en vigencia la nueva Ley Orgánica del Presupuesto (Decreto N° 101-97), con lo que se inicia la implantación del Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental (SICOIN)
1998	La Dirección de Contabilidad del Estado emite el nuevo marco conceptual de la contabilidad gubernamental.
2008	Con la promulgación del Acuerdo Gubernamental 394-2008 se asignan nuevas funciones a la Dirección de Contabilidad del Estado.
2008	Mediante Acuerdo Ministerial, el Ministerio de Economía y Finanzas emite el Manual de Administración Financiera Municipal que funge como marco regular de la contabilidad de los ayuntamientos.

Fuente: elaboración propia

Es importante señalar que a la fecha de elaboración de esta tesis doctoral, el Ministerio de Finanzas en conjunto con la CGC han elaborado el proyecto denominado Plan Único de Cuentas Contables y el Manual de Cuentas para el Sector Público no Financiero, con fundamento en las IPSAS, los mismos se encuentran en la fase de revisión por parte de las instituciones autónomas y descentralizadas del Estado (MINFIN, 2009).

5. Honduras

La LOPH en su artículo 95° establece que el subsistema de contabilidad gubernamental es el responsable de registrar las operaciones económico-financieras y patrimoniales del sector público facilitando los datos o la información general que fuere necesaria para el desarrollo de sus cometidos. Entre sus principales objetivos se encuentran: establecer y

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

mantener planes y manuales contables que respondan a un modelo único de contabilidad e información, que integre las operaciones financieras tanto presupuestarias como patrimoniales, en armonía con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público; y registrar sistemáticamente todas las transacciones que produzcan y afecten la situación económica, financiera y patrimonial de las entidades del sector público. La tabla N° 3.11 resume los principales aspectos de la evolución del proceso de regulación de la contabilidad gubernamental hondureña.

Tabla N° 3.11
Evolución del proceso normalizador en Honduras

Año	Detalle
1894	El artículo 141° de la Constitución Política dispone la creación de la Contaduría Mayor o Tribunal Superior de Cuentas, que se encargará, entre otros, de registrar la contabilidad del Estado.
1928	Por medio del Decreto Ejecutivo N° 37 se aprueba la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. Uno de los departamentos de este Tribunal fue la Oficina de Centralización de Cuentas responsable de lo concerniente a la contabilidad gubernamental.
1955	Mediante el Decreto Ley N° 94, se crea la Contaduría General de la República, dependiente de la Secretaría de Economía y Hacienda y que sustituye en sus funciones a la Oficina de Centralización de Cuentas.
1976	Entra en vigencia la Ley Orgánica de Presupuesto, mediante Decreto N° 407, que regula el sistema de contabilidad gubernamental.
1980	Bajo el Decreto Ley N° 1001 del 14 de Julio de 1980, fue publicada la Ley Orgánica de la Contaduría General de la República, que establece el Sistema de Contabilidad Integrada del Gobierno Central.
2000	Subsistema de Contabilidad gubernamental que implementa el Modulo de Contabilidad en el Ambiente del Sistema de Administración Financiera Integrada (SIAFI).
2004	Se aprueba la actual Ley Orgánica de Presupuesto N° 83-2004 que, entre otros aspectos, deroga la Ley N° 1001.
2005	Mediante Acuerdo Ejecutivo N° 0419 se aprueba el Reglamento de Ejecución General de la Ley Orgánica de Presupuesto.
2006	La Contaduría General de la República emite el Manual de Contabilidad para el sector público
2007	La Contaduría General de la República emite las Normas Técnicas del Subsistema de Contabilidad Gubernamental.

Fuente: elaboración propia

Nicaragua

El artículo 120° de la LAFRP, establece que el Subsistema de Contabilidad Gubernamental comprende el conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos que permiten el registro sistemático e integrado de las transacciones financieras,

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

presupuestarias y patrimoniales de los organismos y entidades del Sector Público. Estas transacciones u operaciones se expresarán en términos financieros en un sistema contable, único y obligatorio, que pueda procesar, consolidar y generar información suficiente, oportuna y confiable, con el objeto de satisfacer las necesidades de información necesarias para el control de las operaciones y apoyo del proceso de toma de decisiones. En la tabla N° 3.12 se describe la normativa que a lo largo de la historia ha regulado el sistema de contabilidad gubernamental nicaragüense.

Tabla N° 3.12
Evolución del proceso normalizador en Nicaragua

Año	Detalle
1899	Tribunal de Cuentas de la República, tiene su origen en las Contadurías que rigieron durante la época de la colonia española y aún después de la Independencia del Imperio español. El 14 de octubre de 1899, se decreta la fusión de la Contaduría Mayor con la Dirección de Contabilidad del Estado.
1900	Entra en vigencia la Ley que crea el Tribunal Supremo de Cuentas de la República.
1930	El Congreso Nacional, reformó la Ley y el nombre del Tribunal Supremo de Cuentas de la República, bajo la designación de Tribunal de Cuentas
1944	Mediante Decreto N° 7 se establecen las facultades del Asesor Técnico del Tribunal de Cuentas. Entre otras funciones debe: fiscalizar, inspeccionar y vigilar la Contabilidad de la Nación.
1966	Se emite una nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, que en su artículo 1° establece que, el Tribunal de Cuentas de la República de Nicaragua es un órgano del Poder Ejecutivo encargado de ejercer la suprema fiscalización y vigilancia de la Administración del Tesoro Nacional, cumpliendo y haciendo que se cumplan fielmente las leyes y disposiciones fiscales.
1979	Mediante Decreto Ejecutivo N° 86, aprobado el 20 de septiembre de 1979, se promulga la Ley Creadora de la Contraloría General de la República, entre otras funciones este órgano está obligado a dictar y actualizar los reglamentos, políticas, normas, manuales e instructivos relacionados con la Contabilidad Gubernamental, incluyendo la consolidación de la información financiera.
1988	La Asamblea Nacional de la República de Nicaragua emite la Ley N° 51, denominada Ley de Régimen Presupuestario de la República.
1998	La Ley N° 290 en su artículo 21°, establece la obligación de parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público dirigir y administrar la Contabilidad Central del Poder Ejecutivo y consolidar la información financiera del mismo. Así como, dirigir el Sistema Integrado de Gestión Financiera, Administrativa y Auditoría (SIGFA).
2005	Se aprueba la Ley de Administración Financiera y Régimen Presupuestario, vigente hasta la fecha.
2007	La Dirección General de Contabilidad Gubernamental (DGCGN) emite las el Manual de Contabilidad Gubernamental que incluye, los Principios y Normas de Contabilidad Gubernamental de Nicaragua, el Plan General de Cuentas, una guía de asientos contables modelo y, el formato de los estados financieros del sector público.

Fuente: elaboración propia

Cabe mencionar que, a pesar de que el Manual de Contabilidad Gubernamental se emite en año 2007, a la fecha de realización de las entrevistas que permiten realizar la presente

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

descripción de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos (Agosto de 2009), no se han puesto en práctica en forma íntegra los Principios y Normas de Contabilidad Gubernamental y no se han emitido estados financieros consolidados del sector público. Según nos manifiestan los funcionarios de la Dirección General de Contabilidad Gubernamental (DGCGN), se espera durante el año 2010 emitir los estados financieros consolidados del sector público nicaragüense correspondientes al año 2009. De tal forma que, para la descripción de los principales elementos que conforman el sistema de contabilidad gubernamental de Nicaragua, se procederá a realizar un análisis de lo que señalan tanto la LAFRP como las Normas y Principios de Contabilidad y de lo que en la práctica contable se ejecuta en la actualidad.

Panamá

Las Normas de Contabilidad Gubernamental fueron aprobadas por la CGRP, mediante Decreto N° 234 del 22 de diciembre de 1997. En ellas se define la contabilidad gubernamental como un conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos que permiten recopilar, analizar, medir y procesar en forma sistemática las transacciones del sector público, expresables en términos monetarios, con el objeto de proveer información sobre su gestión financiera. Estas normas son obligatorias en todas las entidades públicas nacionales, municipales, autónomas o semiautónomas, empresas estatales y juntas comunales, excepto en las entidades del grupo de intermediarios financieros.

La oportunidad, confiabilidad e integridad de la información financiera ratifica los beneficios de la contabilidad gubernamental y el sustento de las decisiones. Este propósito orientó el logro de resultados tales como los siguientes: la implantación de un sistema contable uniforme y de aplicación obligatoria en todas las instituciones del sector público; la aplicación del Manual de Contabilidad Gubernamental (NCG) y de los reglamentos para la presentación periódica de los informes financieros a nivel institucional; la aprobación de 27 Normas de Contabilidad Gubernamental; y la institucionalización de la publicación de los estados financieros del sector público

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

(Mejía, 1995). La tabla 3.13 detalla la evolución histórica del proceso de regulación de la contabilidad gubernamental en Panamá.

Tabla N° 3.13
Evolución del proceso normalizador en Panamá

Año	Detalle
1878	Se promulga la Ley N° 22, en la que se establece el primer Reglamento para el Control del Gasto Público, señalando que el presupuesto del Estado era facultad del Poder Legislativo.
1904	Según la Ley N° 12 se crea el cargo de Visitador Fiscal, con Jurisdicción Nacional, a cargo de Supervisar el manejo de las operaciones del Tesoro Público e investigar y ordenar el cumplimiento de las regulaciones de la Contabilidad
1904	Por medio de la Ley N° 56, se crea el Tribunal de Cuentas y se reglamenta su organización con las leyes N° 9 de 1907 y N° 34 de 1908. En 1908, según Ley N° 49, se autoriza al Poder Ejecutivo a organizar la Contabilidad.
1917	Con la Ley N° 33, se estableció la sustitución del Tribunal de Cuentas por un Juzgado de Cuentas.
1930	La Ley N° 84 se creó la Oficina de Contabilidad y Contraloría, a cargo de la CGRP
1941	Mediante Ley N° 6, se organiza la CGRP, que de acuerdo con los artículos 6° y 37° es el órgano responsable de la Contabilidad Gubernamental.
1991	Se firma Convenio de Donación N° 525-0306, entre los Estados Unidos de Norteamérica y la República de Panamá. En el año de 1992, la Contraloría General de la República da inicio a la ejecución del Proyecto de Reforma a la Administración Financiera (RAF), con la colaboración de la USAID, para mejorar las áreas componentes de la administración financiera.
1993	La CGRP emite el Decreto N° 113, mediante el cual adopta el primer Manual General de Contabilidad Gubernamental, con los principios, normas y procedimientos contables aplicables a todas las dependencias públicas en la República de Panamá.
1997	Se emite la Enmienda N° 5, al Convenio de Donación, extendiendo la fecha final del Proyecto RAF al 31 de diciembre de 1998.
1997	Mediante Ley N° 97 se crea el Ministerio de Economía y Finanzas que será el responsable de llevar la contabilidad integrada y preparar los estados financieros.
1997	El Decreto N° 234 aprueba las Normas de Contabilidad Gubernamental para el sector público panameño.
2000	El Decreto N° 81 se crea la Dirección de Métodos y Sistemas Contables, órgano de la CGRP, encargado de establecer la normativa contable gubernamental
2000	Se crea oficialmente la Dirección Nacional de Contabilidad (DNC) dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas, ente encargado de la contabilidad gubernamental
2004	Se inicia el proceso de traslado de la responsabilidad de integrar y consolidar la contabilidad gubernamental a la DNC

Fuente: elaboración propia

En el año 2010 se contrató una firma consultora internacional que se encarga de realizar un estudio que incluye: un diagnóstico, que contenga la comparación del sistema normativo actual con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF), el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional y los aspectos legales panameños que rigen la materia; la propuesta de la versión actualizada del

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Manual General de Contabilidad Gubernamental; y la propuesta de los Reglamentos para la preparación de los estados financieros e instructivos sobre aplicaciones de la normativa contable.

3.2.1.2 Naturaleza del organismo técnico regulador

a. Organismos de carácter público

Costa Rica

El artículo 93° de la LAFRPP establece como órgano rector de la contabilidad gubernamental a la Dirección General de Contabilidad Nacional (DGCN), dependiente del Ministerio de Hacienda y regulada mediante Decreto Ejecutivo N° 31584-H de enero de 2004.

Dentro de las funciones principales que le atribuye dicho Decreto, se encuentran: proponer al Ministro de Hacienda para su aprobación, los principios y las normas generales que regirán el Subsistema de Contabilidad Pública; establecer procedimientos contables que respondan a normas y principios de aceptación general en el ámbito gubernamental; definir la metodología contable a aplicar, así como la estructura y periodicidad de los estados financieros que deberán producir las entidades; velar porque las instituciones del sector público atiendan los principios y las normas mencionados en el inciso anterior; y asesorar técnicamente a todas las entidades del sector público nacional, en las materias de su competencia.

El Salvador

La LOAFE establece que el Subsistema de Contabilidad Gubernamental estará a cargo de la Dirección General de Contabilidad Gubernamental (DGCG) dependiente a su vez del Ministerio de Hacienda. Dicha Ley, establece como competencias de la DGCG, entre otras: proponer al Ministro de Hacienda, para su aprobación, los principios y normas generales que regirán al Subsistema de Contabilidad Gubernamental; analizar, interpretar e informar de oficio o por solicitud de los entes contables interesados, las consultas relacionadas con la normativa contable y aprobar los planes de cuentas y sus

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

modificaciones, de las instituciones del sector público; realizar el seguimiento contable respecto al manejo del patrimonio estatal y producir la información pertinente con criterios objetivos; ejercer en las instituciones del sector público la supervisión técnica en materia de su competencia; y preparar estados financieros e informes periódicos relacionados con la gestión financiera y presupuestaria del sector público.

Para tal efecto, la DGCG cuenta con un departamento normativo que se encarga de regular la contabilidad gubernamental y de interpretar la normativa vigente.

Guatemala

Corresponde al Ministerio de Finanzas Públicas la emisión de disposiciones que regulen las operaciones presupuestarias, financieras y patrimoniales. En aspectos específicos de contabilidad, el artículo 49° de la LOP señala a la Dirección de Contabilidad del Estado (DCE) como el ente rector del Sistema de Contabilidad Integrada Gubernamental y, como tal, responsable de prescribir, poner en funcionamiento y mantener dicho sistema en todo el ámbito del Sector Público No Financiero.

Entre las principales atribuciones de la DCE se encuentran: dictar las normas de contabilidad integrada gubernamental para el sector público no financiero; definir la metodología contable a aplicar, así como la periodicidad, la estructura y las características de los estados contables; realizar el registro sistemático de las transacciones del sector público con efectos presupuestarios, patrimoniales y financieros, en un sistema común, oportuno y confiable, que permita conocer el destino de los egresos y la fuente de ingresos, expresados en términos monetarios; y, con base en los datos financieros y no financieros, generar información relevante y útil para la toma de decisiones a los distintos niveles de la gestión pública.

Honduras

El artículo 102° de la LOPH establece que la Contabilidad General de la República (CGRH) será el órgano técnico coordinador del subsistema de contabilidad y, como tal, es responsable de dictar normas y procedimientos técnicos de obligatorio cumplimiento

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

de cada una de las dependencias del Sector Público. Esta oficina depende del Ministerio de Finanzas y tiene la jerarquía de Dirección General.

Entre sus atribuciones se encuentran: aprobar los sistemas y procedimientos de contabilidad que lleven las dependencias del Gobierno Central; registrar las operaciones financieras y patrimoniales de tales dependencias; presentar, mensualmente, al Ministerio de Finanzas, un informe sobre la situación fiscal del Gobierno Central correspondiente al mes anterior; presentar, anualmente, al Ministerio de Finanzas, el Balance General Integrado del Gobierno y el Informe sobre la Situación Financiera Consolidada del Sector Público; y preparar la información que sobre las Cuentas de los Gastos Públicos debe se debe rendir anualmente al Poder Legislativo.

Según las Normas Técnicas de Contabilidad, la CGRH, en su condición de Órgano Rector, revisará periódicamente la normativa y, de ser necesario, la actualizará en función de las directrices que se deriven del análisis de la experiencia de su aplicación y de las observaciones y recomendaciones debidamente fundamentadas que formulen las instituciones públicas que participan en el proceso contable.

Nicaragua

El Subsistema de Contabilidad Gubernamental estará a cargo de la Dirección General de Contabilidad Gubernamental (DGCGN), dependiente del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se constituye en el centralizador y responsable de la base de datos del SIGFA. A tal efecto, la DGCGN cuenta en su estructura formal con un departamento de Normas Contables que, entre sus funciones principales, se encarga de emitir e interpretar las normas y principios de contabilidad.

Según la LAFRP corresponde a la DGCGN, entre otras, las siguientes funciones básicas: establecer un sistema interrelacionado de políticas, normas y controles internos en el proceso de registro del sistema de contabilidad de todas las transacciones que originan las entidades y organismos del Sector Público en el momento en que son conocidas y causan un efecto de cambios en el patrimonio; producir, para usos gerenciales y de control administrativo, los estados financieros de los Entes Contables, presentando los resultados de las operaciones, la situación financiera y los cambios

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

operados en el período, así como, los informes periódicos presupuestarios de cada órgano y entidad; y elaborar estados financieros consolidados del sector público, comprensivos de la totalidad de sus operaciones patrimoniales y presupuestarias, de manera que posibiliten el análisis comparativo y la evaluación de los resultados de sus operaciones y de su situación financiera.

Panamá

En 1998, mediante la Ley N° 97, se crea el Ministerio de Economía y Finanzas al que, entre otras responsabilidades, se le encarga llevar la contabilidad gubernamental integrada y preparar los estados financieros consolidados del sector público, los cuales, una vez auditados por la CGRP constituirán la fuente oficial sobre la situación financiera del sector público (artículo 2°). A tal efecto, en el año 2000, se crea la Dirección Nacional de Contabilidad (DNC) como órgano encargado de, entre otras cuestiones, dirigir y desarrollar el funcionamiento de la contabilidad presupuestaria y financiera del Estado; elaborar anualmente los estados financieros y presupuestarios consolidados, así como la información complementaria pertinente del conjunto institucional del sector público; coadyuvar en la adecuada y eficiente gestión contable en las entidades del sector público, de manera que posibilite la medición y registro de las operaciones presupuestarias y financieras en forma oportuna; y velar por el cumplimiento de la aplicación de los métodos y sistemas de contabilidad establecidos por la CGRP para las dependencias públicas.

Por otra parte, según lo señalado en el Decreto N° 81 del año 2000, la Dirección de Métodos y Sistemas de Contabilidad (DMSC), órgano dependiente de la CGRP, es el encargado de: normar e instituir los métodos y sistemas de contabilidad gubernamental; capacitar y asesorar en la materia; y fiscalizar el sistema de contabilidad gubernamental.

Es decir, en el caso panameño, a diferencia del resto de los países de la región, las normas que rigen la contabilidad gubernamental son emitidas por la CGRP y la contabilidad como tal es responsabilidad del Ministerio de Economía y Finanzas por medio de la DNC.

b. Otros agentes

Costa Rica

En el caso costarricense la colegiatura es de carácter obligatorio para todos los graduados universitarios que deseen ejercer su profesión. Para ello, los profesionales en contabilidad cuentan con dos colegios que les agrupan, a saber, el Colegio de Contadores Privados de Costa Rica y el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (CCPCR). El primero de ellos, asocia a las personas que han estudiado como mínimo la carrera de contabilidad a nivel técnico medio o de diplomatura. El segundo, agremia a aquellos contadores que han culminado su formación de licenciatura en la carrera de contaduría pública o equivalente y que ejercen cargos de contadores, auditores o consultores en instituciones de carácter privado o público. La principal diferencia entre los grupos de profesionales es la mayor atribución del ejercicio de la profesión de parte de los Contadores Públicos, quienes por Ley tienen “Fe Pública” y, por tanto, pueden emitir certificaciones y opiniones respecto a la situación financiera de una entidad.

El artículo 14° de la Ley N° 1038 del 19 de agosto de 1947 establece que es responsabilidad del CCPCR, promover el progreso de la ciencia contable y cuidar del adelanto de la profesión en todos sus aspectos; de ahí que, mediante Circular N° 08-2006, el CCPCR establece que, en su deber de proveer una recomendación para el Sector Público y Gubernamental, acogen y recomiendan el uso de las IPSAS. Con tal finalidad, señala la mencionada circular, el CCPCR tomará las acciones necesarias para divulgar las normas contables recomendadas con el fin de que puedan ser implementadas en el sector público, apoyando así la labor que en tal sentido realiza la DGCN.

A excepción de lo anterior, la participación del gremio profesional en la formulación de normativa para la contabilidad gubernamental ha sido nula. Sin embargo, es importante resaltar que el CCPCR, por medio de un convenio con el BM, ha desarrollado el programa denominado “Proyecto de Mejoramiento de la Calidad de Información Financiera” (PROMEFI), mediante el cual ha logrado capacitar, a la fecha, a más de 1000 funcionarios de instituciones autónomas y de gobiernos locales en materia de IPSAS. A pesar de la importancia del proyecto ejecutado por el CCPCR, hay que

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

señalar que el mismo no ha tenido ningún nivel de coordinación con las autoridades del Ministerio de Hacienda.

En relación con la aportación del sector universitario en el desarrollo de la contabilidad gubernamental, al igual que en el caso de los gremios profesionales, ha sido escasa, limitándose a capacitaciones en materia de IPSAS que se brindaron en el año 2009, como parte de una contratación de servicios de la DGCN.

Por otra parte, el artículo 93° de la LAFRPP establece que previo a la aprobación de los principios y las normas generales que regirán el Subsistema de Contabilidad Gubernamental, así como en establecimiento de procedimientos contables que respondan a normas y principios de aceptación general en el ámbito público, la DGCN debe de solicitar la opinión de la CGRCR. En razón de lo anterior, la CGRCR ha emitido diversos pronunciamientos sobre los proyectos de reforma a los sistemas de contabilidad gubernamental.

Por último, la participación de los organismos financieros internacionales en la implementación y reforma de los sistemas de información financiera gubernamental, ha sido importante en todos los países de la región. En el caso particular de Costa Rica, se puede mencionar en un principio el apoyo brindado, en el año 1992, por la USAID para realizar una propuesta de reforma presupuestaria. Posteriormente, en 1995, a solicitud del Ministerio de Hacienda, el FMI envía una misión técnica con el propósito de realizar un diagnóstico general de los principales problemas que enfrenta la administración financiera gubernamental en el país y plantear los elementos básicos de una estrategia de solución (Vargas, 1995). Producto de dicho diagnóstico, se inicia un proceso de reforma integral con el apoyo del Gobierno de España, del BM y el PNUD para su aplicación. Por último, para el proceso de implementación de las IPSAS, la Fundación Costa Rica Estado Unidos de América (CRUSA), aprobó un proyecto de apoyo económico a finales del año 2008. Parte de los recursos económicos aportados por CRUSA se destinaron a la contratación de una firma consultora internacional a fin de que, en coordinación con el personal de la DGCN, diseñaran el denominado Plan General de Contabilidad Pública, basado en lo establecido por las IPSAS.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

El Salvador

La incorporación a un colegio profesional no es obligatoria para el ejercicio de la profesión. En el caso de los profesionales en contabilidad se rigen por lo dispuesto en el Decreto N° 828, denominado Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría y éstos se agrupan en dos organizaciones gremiales. En primer lugar, la Corporación de Contadores de El Salvador, que agrupa a los técnicos en contabilidad que se han formado a nivel de una diplomatura. En segundo lugar, el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos (ISCP), cuyos miembros deben poseer la condición de licenciados en Contaduría Pública o carrera afín. El ISCP tiene, entre otras, la finalidad de promover la aplicación de normas técnicas para el ejercicio profesional de sus miembros y proteger y defender el ejercicio de la profesión.

Es importante señalar que el ISCP no ha tenido ningún tipo de participación en el proceso de emisión de normativa, procedimientos o en la formulación e impulso de políticas relacionadas con el desarrollo de la contabilidad gubernamental. Su participación se ha restringido a ofrecer cursos de capacitación sobre aspectos normativos como parte de su programación de actividades de formación continua dirigidos a sus asociados y a la ciudadanía en general, sin que haya mediado ningún tipo de coordinación con las autoridades del Ministerio de Hacienda para tal efecto.

Al igual que en el caso de los gremios profesionales, la participación del sector académico en los procesos de formulación de normas y procedimientos en la contabilidad gubernamental salvadoreña ha sido nula. Y esto es así, primero, como lo señala el Director de la Escuela de Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador en la entrevista que le realizamos, porque las autoridades del Ministerio de Hacienda nunca han requerido de la Universidad para estos aspectos y, segundo, porque en la Universidad no se han desarrollado programas de investigación y docencia en este campo.

En el caso de la CCR, si bien participó en un inicio en el proceso de modernización de la administración financiera, formando parte de comisiones de trabajo, lo cierto es que su participación en la última década se ha limitado al control ex post de la información financiera y a las actividades propias de fiscalización, emitiendo recomendaciones por

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

hallazgos efectuados en sus actividades de control, pero sin tener relación alguna con los procesos de implementación de normativas y procedimientos en la contabilidad del sector público.

Como se señaló con anterioridad, al igual que el resto de países de Centroamérica, el gobierno salvadoreño ha contado con organismos multilaterales como la USAID, el BM y el BID para impulsar el proceso de reformas de la gestión pública en general y, en particular, para desarrollar procedimientos de mejora de sus sistemas de contabilidad gubernamental, mediante la aplicación del SAFI. En la primera etapa se contó con el apoyo financiero y técnico de la USAID y, en los años recientes, con participación, sobre todo por medio de proyectos de financiamiento, de los otros dos organismos citados. Por su parte, al igual que en el resto de los países, uno de los factores que han acelerado el proceso de innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental ha sido la necesidad de armonizar éstos con lo estipulado en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, del FMI.

Guatemala

De acuerdo con lo señalado por el Decreto N° 72-2001, la incorporación de los graduados universitarios que deseen ejercer su profesión a un colegio profesional es obligatoria. Incluso, en el caso particular de los funcionarios públicos que requieren de una titulación universitaria para el desarrollo de sus funciones, el artículo N° 15 del Reglamento de Servicio Civil señala como requisito de ingreso a sus cargos ser colegiado activo. Los profesionales en contabilidad y auditoría se agrupan, indistintamente, en el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA) o en Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG). Entre los objetivos de este último se encuentran, proponer y promover ante los organismos del Estado la reglamentación técnica de la profesión contable y coadyuvar al mejoramiento del nivel académico y técnico de sus agremiados, lo que lo constituye en el ente rector de la contabilidad financiera en Guatemala.

En relación con la normativa contable gubernamental, es importante señalar que el IGCPA, por medio de Comité de Sector Público, ha formado parte, desde el año 2006, de los grupos de trabajo formados por el Ministerio de Finanzas para analizar la

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

contabilidad gubernamental guatemalteca. Una de sus principales aportaciones fue la elaboración de un estudio comparado entre la normativa internacional de contabilidad gubernamental y la normativa vigente en Guatemala, que se constituyó en un elemento fundamental para la elaboración de la propuesta de las Normas de Contabilidad para el Sector Público No Financiero de Guatemala (NCSPG).

En cuanto al sector académico, no ha tenido ningún tipo de participación en la definición de normas, procedimientos o programas de capacitación en temas relacionados con la contabilidad gubernamental, como lo señala el Director de Escuela de Contabilidad Pública y Auditoría de la Universidad de San Carlos, en la entrevista realizada.

Por su parte, Contraloría General de Cuentas (CGCG), en su deber de velar por la probidad, transparencia y honestidad de la administración pública, ha tenido una activa participación en los procesos de modernización de la administración financiera en sus diferentes etapas, formando parte de las comisiones de trabajo que para tal efecto se han instaurado, participando de los programas de capacitación en materias relacionadas con la Hacienda Pública y emitiendo recomendaciones a los responsables del Ministerio de Economía y Finanzas. Así, por ejemplo, la CGCG formó parte de la comisión que, en el año 2008, emite el marco regulador de la administración financiera integrada de los gobiernos locales y, por medio de sus informes de auditoría, ha hecho hincapié en la necesidad de actualizar el marco regulador de la contabilidad gubernamental, lo que ha generado, entre otras cosas, la formulación de la propuesta de las NCSPG que, entre otros objetivos, pretende la adaptación de las IPSAS al entorno guatemalteco y la armonización de la normativa contable a los requerimientos del Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas del FMI.

Finalmente, la participación en el proceso de modernización de la administración financiera en general y de la contabilidad gubernamental en particular, ha contado, desde el año 1995 hasta la fecha, con el apoyo financiero y técnico del BM, tanto en las tres etapas que se han desarrollado del proyecto SIAFSAG, como en la cuarta fase que se desarrolla en la actualidad mediante el contrato de préstamo N° 42804-GT, y que tiene entre sus objetivos, procurar un nuevo marco regulador de la contabilidad

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

gubernamental y la integración completa de los gobiernos locales al proyecto SIAFSAG.

Honduras

De acuerdo con lo estipulado en la Ley de Colegiación Profesional Obligatoria, aprobada mediante Decreto N° 73 del año 1962, para el ejercicio de una determinada profesión se requiere estar incorporado a un colegio profesional. En el caso de los profesionales en contabilidad, disponen de dos colegios que los agremian, a saber, el Colegio Hondureño de Profesionales Universitarios en Contaduría Pública y el Colegio de Peritos Mercantiles y Contadores Públicos de Honduras. Para incorporarse a una de las dos organizaciones se requiere poseer un título universitario que lo acredite como Licenciado en Contaduría Pública o como Perito Mercantil, respectivamente.

A pesar de que entre las funciones que se definen en las respectivas Leyes Orgánicas que dan sustento legal a ambas corporaciones se encuentra colaborar con el Estado y con la Universidad Nacional Autónoma de Honduras, lo cierto es que ninguna de las organizaciones gremiales a tenido participación en el proceso de reforma e introducción de innovaciones en los sistemas de contabilidad gubernamental. Sin embargo, según manifiesta el Director de la CGRH, en la entrevista realizada, en los primeros meses del año 2010 han sostenido reuniones con representantes del Colegio Hondureño de Profesionales Universitarios en Contaduría Pública, a fin de que, por medio de un convenio con el BID, participen de un programa de capacitación dirigido a los funcionarios de las entidades públicas en materia de IPSAS.

Al igual que en el resto de los países de la región, el sector académico no ha tenido ningún grado de participación en los procesos de reforma de la administración financiera pública; ya sea, como señala el Director de la CGRH, porque no han manifestado interés en formar parte del proceso o porque las autoridades del Ministerio Finanzas no los han hecho partícipes del asunto.

Por su parte, el TSCR, en correspondencia con su Ley Orgánica, únicamente realiza revisiones de cumplimiento ex post, emitiendo informes y recomendaciones sobre los principales hallazgos en el proceso de fiscalización del sistema de contabilidad

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

gubernamental, pero es responsabilidad plena de las autoridades del Ministerio de Finanzas el ejecutar tales recomendaciones, por lo que en el proceso de reforma de la normativa y procedimientos contables no ha tenido una participación directa.

Por último, en el caso de los organismos financieros internacionales, su participación ha sido activa, sobre todo en materia de cooperación técnica y financiera. En el primer aspecto, por medio de misiones y consultores que han impulsado el proceso de reforma; y, en el segundo, mediante empréstitos y donaciones que han permitido el desarrollo del mismo. Adicionalmente, tal y como lo señala el Director de CGRH, la necesidad de armonizar la información generada por el sistema de contabilidad gubernamental con lo estipulado en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas del FMI, ha estimulado el proceso de evolución en materia de contabilidad del sector público hondureño.

Nicaragua

En Nicaragua, la colegiatura no es obligatoria para el ejercer una determinada profesión. La regulación de la actividad profesional se enmarca en la Ley General de Colegiación y del Ejercicio Profesional N° 588 del año 2007. En el caso particular del ejercicio de la contabilidad, los profesionales de esta materia que lo deseen se agremian en el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN), entidad que entre otros objetivos, pretende: aconsejar por iniciativa propia las reformas legales o reglamentarias que considere de necesidad a las autoridades del Gobierno del país encargadas de aplicar o interpretar las normas técnicas-científicas de la Profesión de la Contabilidad y de la Auditoría, tanto en la gestión pública, como en el sector privado; y emitir las opiniones y evacuar las consultas sobre la interpretación o aplicación de las normas técnicas y científicas de la Contabilidad y de la Auditoría, que le formulen los particulares o los organismos públicos. A pesar de lo anterior, no ha habido participación del CCPN, en la promulgación de normas y procedimientos de contabilidad para el sector público nicaragüense, ni en actividades de capacitación en la materia.

Igual que en el caso del CCPN, la aportación del sector académico en la formulación de normas, procedimientos de contabilidad gubernamental ha sido nula, en parte, como señala el Director de la Escuela de Contabilidad Pública de la Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua, por que las autoridades del Ministerio de Hacienda nunca han

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

solicitado la participación de las Universidades para este fin y, en parte, por la escasa importancia que se le ha dado en la Universidad a la investigación y docencia en temas relacionados con la contabilidad del sector público.

En relación con la CGRN, sí ha tenido un papel importante en la elaboración del marco normativo que, a partir del año 2006, regula la contabilidad gubernamental en Nicaragua. Por una parte, participando activamente en las comisiones de trabajo que tenían por finalidad la elaboración del marco regulador y, por otra, mediante la elaboración de informes de auditoría que señalaban la necesidad de regular la disciplina contable en el sector público. Lo primero, en cumplimiento del artículo 153º de la Ley Orgánica de la CGRN N° 625, que rigió a dicho ente hasta mediados del año 2009. Esta Ley establece que la emisión de normas y procedimientos de los manuales de contabilidad de las Entidades y Organismos del sector público serán elaborados en coordinación con la CGRN y aprobados por ésta entidad fiscalizadora antes de su implantación.

Cabe destacar que con la aprobación de la Ley N° 681 de julio del año 2009 se elimina la participación directa del ente contralor en la emisión de normas que regulen la contabilidad gubernamental. A pesar de lo anterior, el Manual de Contabilidad Gubernamental señala que, cuando existan dudas respecto a la interpretación de los principios, normas y procedimientos técnicos que regulan el funcionamiento del Sistema de Contabilidad Gubernamental, serán resueltas por la DGCGN, con la aprobación de la CGRN, para cuyo efecto podrá actuar de oficio a solicitud de los interesados. De igual forma, el Acuerdo Ministerial 03-07, indica que la CGRN aprobará y autorizará los manuales del sistema de contabilidad gubernamental, así como su implantación.

En cuanto a la participación de los organismos financieros internacionales en la emisión de normas de contabilidad gubernamental, se ha dado sobre todo mediante la participación de consultores de organismos como el BID, la USAID y el BM, que han realizado diagnósticos de la situación de los sistemas de contabilidad. En los últimos meses, según señala el Director de la DGCGN, los organismos financieros internacionales han presionado con la posibilidad de no girar recursos de cooperación, si

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

no se pone en práctica los principios y normas de contabilidad gubernamental. Adicionalmente, la necesidad de armonizar la información contable con los requerimientos del Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del FMI, genera una imperiosa necesidad de mejorar los procesos contables en el sector público nicaragüense.

Panamá

En Panamá la colegiatura no es obligatoria, por lo cual el porcentaje de profesionales en contabilidad afiliados a las distintas agrupaciones existentes no es mayoritario; esto a pesar de la existencia de cuatro colegios profesionales en materia contable, a saber: el Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá, la Asociación de Mujeres Contadoras Públicas Autorizadas de Panamá, la Asociación de Contadores Públicos Autorizados de Panamá y el Movimiento de Contadores Públicos Autorizados de Panamá. A efecto de la regulación de la contabilidad en el sector privado panameño, representantes de estas agrupaciones, junto con delegados de las Universidades Públicas y el Director General de Comercio del Ministerio de Comercio e Industria, conforman la Junta Técnica de Contabilidad.

Para el caso particular de las reformas y la regulación de la contabilidad gubernamental, no existe evidencia de participación de estas agrupaciones de profesionales. Así lo reconocen los diferentes actores entrevistados para el desarrollo de esta investigación, como es el caso de representantes de la CGRP, de la DNC y del Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá.

La emisión de la normativa vigente en materia de contabilidad gubernamental ha estado en manos de la CGRP, según mandato de la Constitución Política de Panamá, que en su artículo 276° señala como funciones del ente fiscalizador, establecer los métodos de contabilidad de las dependencias públicas, nacionales, provinciales, municipales, autónomas o semiautónomas y de las empresas estatales. Esta función normalizadora a recaído a partir del año 2000 en la Dirección de Métodos y Sistemas de Contabilidad, dependencia adscrita a la CGRP.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Al igual que en el resto de países de la región, la participación del sector académico en la formulación o revisión de la normativa y procedimientos contables gubernamentales ha sido nulo, tal y como lo señalan representantes de la DCN y de la Universidad de Panamá. La única acción que se ha emprendido en materia de colaboración entre la DNC y las Universidades se limita a la participación en programas de capacitación y actualización de profesores universitarios en materias relacionadas con la administración financiera gubernamental con el fin de que estas asignaturas tengan un enfoque teórico-práctico y utilicen como material didáctico los instrumentos generados por el Proyecto RAF.

Finalmente, los organismos financieros internacionales, han tenido una participación fundamental en el proceso de reforma de la administración financiera en general y de la contabilidad gubernamental en particular, sobre todo en apoyo financiero y técnico. Así, por ejemplo, en el año 1990, el gobierno panameño solicitó apoyo a la USAID para realizar un diagnóstico de la situación de la administración financiera del Estado.

Y, posteriormente, se firma el convenio N° 525-0306, por medio del cual se desarrolla el proyecto de RAF que, entre otros productos, crea el SIAFPA, el Manual de Contabilidad Gubernamental y de las Normas de Contabilidad Gubernamental. El citado convenio de cooperación fue ampliado en 1995, lo que generó apoyo continuado de parte de la USAID hasta mediados del año 2000. En este período fue importante el apoyo que el Estado panameño recibió del parte del gobierno de los Estados Unidos de América, ya que, además de la Misión de la USAID en Panamá, se recibió la colaboración de instituciones norteamericanas, tales como, la Oficina del Contralor General (GAO), el Instituto de Educación Internacional (IIE), y la Unidad de Tecnología Informática de la USAID en Washington, que facilitaron acciones de capacitación en el país y en el exterior y la adquisición de recursos informáticos. De igual forma, el BM ha apoyado en diversos proyectos relacionados con la mejora de los sistemas de contabilidad gubernamental. En la actualidad, para el financiamiento del proceso de armonización con las IPSAS, se cuenta con el respaldo financiero del BM, mediante el proyecto “Préstamos Suplementario N° 7446”.

3.2.1.3 Nivel de uniformidad alcanzado en materia de contabilidad gubernamental

Costa Rica

Como se señaló anteriormente, el artículo 1° de la LAFRPP establece que la Ley será aplicable a: la administración central; la administración descentralizada y las empresas públicas del Estado; y a las universidades estatales, las municipalidades y la Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS), estas últimas, únicamente en cuanto al cumplimiento de responsabilidades y a proporcionar la información requerida por el Ministerio de Hacienda para sus estudios.

De lo anterior se concluye que, la LAFRPP no regula los sistemas de administración financiera de los gobiernos locales costarricenses, de las universidades estatales y de la CCSS. A pesar de lo anterior, lo cierto es que la Ley no exonera a estas entidades en materia de responsabilidades y a proporcionar la información requerida por el Ministerio de Hacienda para sus estudios.

Para efectos de regularizar la situación, la CGRCR, en el año 2007, emitió las Normas Técnicas Básicas que regulan el sistema de administración financiera de las Municipalidades, las Universidades Públicas y la CCSS. Con base en estas Normas, las direcciones financieras de estos órganos están obligados, entre otras a: proveer información útil, adecuada, oportuna y confiable, de fácil análisis e interpretación, que sirva de apoyo para la toma de decisiones del jerarca y titulares subordinados, así como para terceros interesados; posibilitar la integración de las cifras contables de la institución en el Sistema de Cuentas Nacionales; así como para efectos de suministrar la información necesaria para la elaboración de los estados consolidados del sector público. Además, en las normas se señala que la administración deberá acatar la normativa técnica y disposiciones adicionales, relacionadas con el subsistema de contabilidad, así como preparar, aprobar, divulgar y propiciar el conocimiento de los estados financieros, de conformidad con lo establecido por las instancias internas y externas competentes.

A pesar de la emisión de estas normas, el nivel de uniformidad alcanzado a nivel de gobierno central respecto a los gobiernos locales es escaso, así lo señalan los diferentes

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

actores entrevistados, quienes reconocen un mayor avance en la contabilidad a nivel de gobierno central respecto a los gobiernos locales, fruto de una mayor disponibilidad de recursos tecnológicos, humanos, técnicos y normativos en el gobierno central.

En relación con la normativa contable a nivel privado, la responsabilidad de la misma recae, de acuerdo con lo establecido por la Ley N° 1038, en el CCPCR. A tal efecto, en el año 2001, la Junta Directiva de dicho Colegio adoptó las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por la International Accounting Standards Board (IASB) como los principios que regulan la contabilidad privada en Costa Rica. Posteriormente, en el año 2005, mediante Circular N° 06-2005, se sustituyen las NIC por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) promulgadas también por la IASB.

Al igual que para el caso del resto de países de la región, es opinión común de los diferentes grupos entrevistados para efectos de la presente investigación que existe un mayor avance en la elaboración de la información contable en el sector privado respecto de la del sector público, producto de una mayor regulación, de la mayor disponibilidad de recursos económicos, tecnológicos, humanos y de la propia cultura institucional.

El Salvador

La LOAFE en su artículo 2° señala que, quedan sujetas a sus disposiciones todas las dependencias centralizadas (gobierno central) y descentralizadas del Gobierno de la República; las Instituciones y Empresas Estatales de carácter autónomo; las municipalidades; y, las entidades e instituciones que se costeen con fondos públicos o que reciban subvención o subsidio del Estado.

Bajo la premisa de que el sistema de contabilidad gubernamental funciona en el marco de la centralización normativa y descentralización operativa, en el ámbito del SAFI las instituciones señaladas en el párrafo anterior tomarán sus propias decisiones administrativas y operativas para cumplir con los objetivos y propósitos de las mismas; las responsables de ello son las Unidades Financieras Institucionales (UFI), que serán las encargadas de su administración financiera y de la relación técnico-funcional con los organismos normativos de los subsistemas del SAFI (Alvarado *et al.*, 2003).

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Las UFI, como responsables de las operaciones financieras, serán estructuradas como unidades de segundo nivel organizacional, dependerán del titular de la institución u organismo y actuarán por delegación de éste. Cada UFI contará con una Unidad Contable Institucional (UCI), responsable de registrar las transacciones económicas de los entes públicos, para ello deberán cumplir con las normas y requerimientos que se establezcan para el subsistema de contabilidad gubernamental. A su vez, las UCI podrán descentralizar internamente la contabilidad, en la medida que se logre mayor eficiencia en el manejo financiero y siempre que no se produzcan duplicaciones en el registro de las transacciones, debiendo contar con autorización previa de la DGCG.

La responsabilidad de consolidar la información generada por cada una de las UCI recae en la DGCG, quien tiene entre sus responsabilidades: la coordinación de todos los aspectos relativos a regulación y procedimientos con las UCI; requerir de éstas toda información complementaria, necesaria para asegurar la confiabilidad de los informes de contabilidad; y, propiciar la formación y capacitación en materia de contabilidad gubernamental, a los funcionarios que laboran en las UCI.

A pesar de lo anterior, el nivel de uniformidad alcanzado con los gobiernos locales no ha sido el óptimo y, según nos señalan los funcionarios entrevistados en la CCR y en la DGCG, a la fecha, un porcentaje importante de municipios no cuentan con un sistema de contabilidad confiable y oportuno. Lo anterior es consecuencia de, entre otras razones, de la escasez de recursos tecnológicos, humanos y económicos y, sobre todo, de la alta injerencia política existente en los ayuntamientos, lo que influye considerablemente en la selección del personal.

En el Salvador, El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública¹⁴ y Auditoría, con base a sus atribuciones legales recogidas en el artículo 444° del Código de Comercio y del artículo 36° de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública, estableció que, a partir del 1° de enero del año 2004, la base general para la elaboración y presentación de los estados financieros de las diferentes entidades

¹⁴ El Consejo es un organismo técnico, autónomo en lo administrativo, adscrito al Ministerio de Economía. El Consejo estará integrado de la siguiente manera: un representante del Ministerio de Economía, el Ministerio de Hacienda, de la Superintendencia del Sistema Financiero, de la Superintendencia de Valores, de la Asociación Nacional de la Empresa Privada; y dos representantes de las asociaciones gremiales de contadores

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

privadas y públicas serán las Normas Internacionales de Contabilidad, posteriormente sustituidas por las NIIF de la IASB.

Por otra parte, al igual que en el resto de los países centroamericanos, en opinión de las personas entrevistadas para esta investigación, el nivel de desarrollo de la contabilidad del sector privado ha sido sustancialmente mayor que el de la contabilidad del sector público. Entre otras razones de este desfase se argumenta: una mayor disponibilidad de recursos; un capital humano con mayores niveles de formación; un marco regulador basado en la normativa internacional; una participación directa de los colegios profesionales en la implantación de normas, procedimientos y capacitación de los contadores; y la ausencia de burocracia.

Guatemala

El artículo 2º de la LOP establece que están sujetos a tal normativa: los organismos del Estado; las entidades descentralizadas y autónomas; las empresas cualquiera sea su forma de organización, cuyo capital esté conformado mayoritariamente con aportaciones del Estado; y las demás instituciones que conforman el sector público. A tal efecto, el sector público guatemalteco está segregado en el sector público no financiero y el sector público financiero.

En el primer grupo, se sitúan el gobierno central, las entidades descentralizadas y no empresariales, las entidades autónomas no empresariales, las instituciones de seguridad social, las empresas públicas nacionales, las empresas públicas municipales y los gobiernos locales; en el segundo, se incluyen las instituciones financieras de gobierno central y las instituciones financieras municipales.

Actualmente, la DCE consolida mediante el SICOIN las transacciones financieras del denominado gobierno central, para tal efecto: captura la información de los diferentes centros de registro del sistema; registra las transacciones presupuestarias, financieras y patrimoniales del Gobierno Central; centraliza la información contable que producen las unidades ejecutoras del Gobierno Central; y, produce los Estados Financieros que muestren la situación patrimonial y la gestión financiera y presupuestaria del Gobierno Central.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

La función de llevar la contabilidad del Gobierno Central se desconcentrará en los centros de registro del sistema, siempre en el marco de la teoría contable y de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para efectos de registros contables en las entidades no pertenecientes al Gobierno Central, el SICOIN está implementado en la Administración Central, en las Empresas Públicas, Entidades Descentralizadas y en 89 de los 333 Gobiernos Locales. El objetivo es que todas las entidades del Sector Público No Financiero lleven su contabilidad en un sistema único y uniforme, y que la consolidación de los estados financieros se realice en forma automática.

Para el caso particular de los gobiernos locales, la DCE y la CGCG, emitieron el año 2008, el denominado “Manual de Administración Financiera Integrada Municipal” (MAFIN), que tiene por objetivo regular los procesos relacionados con la formulación, ejecución, evaluación y liquidación del presupuesto municipal, así como de la contabilidad integrada gubernamental, tesorería, préstamos y donaciones, así como la organización y funciones básicas de la Unidad de Administración Financiera Integrada Municipal. En lo relacionado, con la contabilidad de los municipios, el MAFIN tiene como propósito, además de regular la contabilidad de estas entidades, establecer las bases funcionales y organizacionales del diseño, implementación y operación del Sistema de Contabilidad Integrada en las Municipalidades y sus Empresas.

Lo anterior a fin de que estas entidades mejoren sustancialmente sus sistemas de información financiera, ya que, tal y como lo señalan las diferentes personas entrevistadas, el desarrollo de la contabilidad en los ayuntamientos no ha tenido un nivel de desarrollo similar al resto del sector público, esto como consecuencia, entre otras causas, de la politización de dichos entes, de la innecesaria rotación de personal y de la escases de recursos económicos, humanos y tecnológicos.

En relación con la normativa que regula la contabilidad del sector privado, la responsabilidad recae en la Comisión de Normas y Procedimientos Contables del Instituto Guatemalteco de Contaduría Pública y Auditoría, quien estableció la obligatoriedad de todas las empresas guatemaltecas de emitir sus estados financieros, a partir del 01 de enero de 2009, de acuerdo con lo estipulado en las NIIF de la IASB. La

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

anterior disposición fue acogida por el CCPAG, que funge a partir del año 2006 como órgano regulador de la contabilidad en Guatemala.

Honduras

La LOPH establece, en su artículo 2º, que sus disposiciones son aplicables a: el Gobierno Central, que incluye los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, el Tribunal Superior de Cuentas, el Tribunal Supremo Electoral, la Procuraduría General de la República y demás entes públicos de similar condición jurídica; a las instituciones centralizadas empresariales no financieras del Estado; a los gobiernos locales, a pesar de que éstos pueden desarrollar sus propias normas específicas, teniendo como referencia siempre lo estipulado en la LPOH; y a cualquier entidad o persona que reciba recursos del Estado para su manejo, funcionamiento o inversión.

Por su parte el artículo 35º del Reglamento de Ejecución de la LOPH, expresa que las normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental serán únicas y de aplicación uniforme para todas las instituciones del sector público y en cada una de ellas se aplicará un mismo plan de cuentas y los mismos manuales. Para tal efecto, todas las instituciones deberían registrar sus transacciones financieras bajo el SIAFI.

Por su parte, las Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental señalan en su artículo 3º que las mismas son únicas y de aplicación uniforme y obligatoria para todo el Sector Público. Su aplicación estará bajo la responsabilidad de las máximas autoridades ejecutivas institucionales, de las Gerencias Administrativas o dependencias que hagan sus veces y de los servidores públicos que cumplan funciones de registro, análisis, evaluación y seguimiento financiero y patrimonial en cada uno de los Organismos que integran el Sector Público.

A pesar de lo anterior, en el informe de la TSC N° 08-2007, se señala que al verificar el grado de funcionamiento del SIAFI, se encuentra que, algunas instituciones del Estado, no están procesando sus operaciones a través del sistema, como por ejemplo el Instituto Hondureño de Cooperativas y el Instituto de Previsión Social de Empleados de la Universidad Nacional Autónoma. Otras instituciones de la Administración Central ingresaron a través del SIAFI información de forma errónea. Se pone como ejemplos: el

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Congreso Nacional, la Presidencia de la República, la Secretaría de Despacho Presidencial, la Secretaría de Salud, la Defensa Nacional, entre otros. Adicionalmente, entidades del sector descentralizado ni siquiera presentaron su proyecto de presupuesto para el año 2008.

En la actualidad, según el Director de la CGRH las Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental son de obligado cumplimiento para todo el sector público hondureño, con excepción de los gobiernos locales, que tienen la posibilidad de emitir sus propias regulaciones en la materia.

En relación con la normativa contable para el sector privado hondureño, ésta es regulada por la Ley de Normas de Contabilidad y Auditoría, N° 189-2004, que tiene por objeto establecer el marco regulatorio necesario para la adopción e implementación de la NIIF y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) en el ámbito hondureño. A tal efecto, esta Ley designa como órgano rector de la contabilidad a la Junta Técnica de Normas de Contabilidad y Auditoría (JUNTEC), integrada por un representante de la SEFIN, uno de la Comisión Nacional de Bancos y Seguros, uno del Consejo Hondureño de la Empresa Privada, uno de los colegios profesionales en materia contable, uno de la Universidades Autónoma de Honduras y uno de las firmas de auditoría debidamente registradas. La JUNTEC estableció la implantación de las NIIF a partir del 2008, de manera gradual, con el objetivo de que a partir del año 2011, la adopción sea obligatoria para todas las empresas.

Nicaragua

Según el artículo 3° de la LAFRP, quedan sometidos a dicha Ley, el Poder Ejecutivo, incluyendo en éste la Presidencia y Vicepresidencia de la República, Ministerios de Estado y órganos desconcentrados dependientes de éstos; los Poderes Legislativo, Judicial y Electoral; los entes gubernamentales creados por la Constitución Política; las entidades descentralizadas por funciones; las entidades descentralizadas territoriales; las empresas del Estado; las sociedades comerciales con participación accionaria mayoritaria del Estado; las instituciones financieras del Estado; y otros Órganos Autónomos del Estado dependientes del Presupuesto General de la República, incluyendo las Municipalidades.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Ahora bien, en opinión de los funcionarios de la DGCGN y de la CGRN el nivel de uniformidad alcanzado en la materia ha sido escaso, sobre todo si se toma en cuenta que las empresas del Estado, las entidades autónomas y los ayuntamientos tienen sus propias normas y principios de contabilidad, los cuales tienen la obligación de armonizar con los emitidos por el ente regulador; sin embargo, en su criterio, son reiteradas las inconsistencias y la falta de uniformidad, tanto en procedimientos como en normas de valoración y registro.

En el sector privado, de acuerdo con lo señalado en la Ley del Colegio de Contadores Públicos, corresponde a dicha entidad gremial, por medio de su Comité de Normas Contables, emitir e interpretar las Normas de Contabilidad y Auditoría aplicables en el país, que serán de cumplimiento obligatorio en el campo de la Contaduría Pública. A tal efecto, el Colegio de Contadores Públicos en el año 2003, aprobó la adopción de las NIC mediante un proceso gradual que culminaría con la aplicación íntegra de dicha normativa en el año 2007. Posteriormente, en el año 2007, se emitió una resolución que señala una prórroga para la adopción integral de las NIIF, las cuales serán de cumplimiento obligatorio en forma íntegra para la emisión de estados financieros al cierre del año 2009.

Panamá

El Decreto N° 234, mediante el cual se establecen las Normas de Contabilidad Gubernamental, señala en su artículo 2° que las normas enunciadas serán de aplicación obligatoria en todas las entidades públicas nacionales, municipales, autónomas o semiautónomas, empresas estatales y juntas comunales en la República de Panamá, excepto en las entidades del grupo de Intermediarios Financieros.

Como se mencionó anteriormente, la DNC constituye el órgano rector de la contabilidad del sector público panameño, en la perspectiva de centralización normativa y descentralización operativa. La centralización implica dar orientación e integrar desde el punto de vista de políticas, normas y procedimientos, el funcionamiento del sistema de contabilidad. La descentralización consiste en la obligación que tienen las entidades de llevar los registros contables de sus operaciones financieras y presupuestarias. En este sentido, la Norma de Contabilidad N° 3 señala que la DCN orientará y coordinará las

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

acciones pertinentes con las entidades del sector público, a fin de elaborar sus respectivos manuales de contabilidad institucionales o específicos.

En este sentido, y como producto del proyecto RAF, se emitió el Decreto N° 28 de febrero del año 2000, mediante el cual se adopta el SIAFPA, como el sistema oficial de registro de la información del Sistema de Administración Financiera y Presupuestaria del Estado Panameño; por tanto, todas las instituciones y dependencias gubernamentales deberán desarrollar las actividades que sean necesarias para favorecer el procedimiento de implantación y aplicación del SIAFPA, de conformidad con los lineamientos y procedimientos que para efectos de su administración establezca el Ministerio de Economía y Finanzas a través de la Dirección Nacional del SIAFPA y que, para los efectos de fiscalización, establezca la CGRP.

Ahora bien, según detalla el Manual General de Contabilidad Gubernamental, para el control del patrimonio del Estado y para producir la información financiera pertinente del universo institucional del sector público, se establecen tres niveles de operación dentro de los cuales los organismos públicos registran y reportan sobre las diversas transacciones que realizan, estableciéndose, de esta manera, un conducto regular de comunicación que fluya del organismo superior al inferior y viceversa. Estos niveles son:

- Nivel nacional, constituido por la DCN como órgano rector de la contabilidad gubernamental que, entre sus funciones, se encarga de la consolidación de la información contable y la emisión de estados financieros; y la Dirección de Métodos y Sistemas de Contabilidad como órgano regulador;
- Nivel central o institucional, es decir, la oficina de contabilidad institucional, que tiene como funciones principales: registrar y reportar sobre las operaciones presupuestarias, financieras y patrimoniales de la institución; solicitar información pertinente a las dependencias contables periféricas, para la integración contable; integrar las operaciones presupuestarias, financieras y patrimoniales de las dependencias que operen como niveles contables periféricos; y preparar y presentar los informes financieros institucionales; y

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- Nivel operativo, definido como la unidad contable responsable de captar transacciones económicas, registrarlas contablemente y proporcionar información financiero-económica, originada en el manejo financiero, presupuestario y patrimonial de la administración desconcentrada de una institución.

En relación con el desarrollo de la contabilidad gubernamental en el gobierno central respecto al de los gobiernos locales, igual que en el resto de países centroamericanos, las personas entrevistadas manifiestan que es mayor en la administración central, entre otras razones, por los escasos recursos con que cuentan muchos de los ayuntamientos. Además, el reducido personal con que cuentan no tiene ni la formación ni la experiencia suficiente en el tema de contabilidad gubernamental. Unido a lo anterior, en muchas de las municipalidades existe una alta rotación de personal como producto de la influencia política en la designación de los funcionarios municipales.

Por último, en cuanto a la normativa contable del sector privado, como se mencionó anteriormente, el órgano regulador es la Junta Técnica de Contabilidad, que es una agencia del gobierno panameño, adscrita al Ministerio de Comercio e Industrias, que tiene varias funciones relacionadas con la vigilancia del ejercicio de la profesión contable en la República de Panamá. La Junta, en el año 2005, decidió adoptar como propias y de aplicación en la República de Panamá las NIIF emitidas por el IASB.

3.2.1.4 Enfoque utilizado para el establecimiento de los principios básicos del modelo

Costa Rica

Producto del proceso de reforma de la administración financiera pública, en el año 1998, se emiten los Principios de Contabilidad para el Sector Público Costarricense, los cuales constituyen un conjunto de conceptos básicos y reglas para el registro contable y presentación de la información, cuya aplicación es de carácter obligatorio para todas las dependencias del gobierno central. A la fecha de publicación de este documento, dichos principios se mantienen vigentes, sin embargo, producto de la emisión del Decreto N° 34918-H del 09 de diciembre de 2008, mediante el que se aprueba la “Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

en el ámbito costarricense”, se encuentra en proceso de aprobación un nuevo Plan General de Contabilidad Pública que entrará en vigencia a partir del 01 de enero de 2011. La tabla N° 3.14 detalla los principios de contabilidad vigentes para el sector público costarricense.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 3.14
Principios de contabilidad para el Sector Público Costarricense

Principio	Detalle
Ente contable	Constituirá un ente contable público los Órganos y Entes que administran o custodian fondos públicos
Gestión continua	La actividad del ente público se extiende por tiempo indefinido, de manera permanente y continua, a menos que disposiciones legales establezcan lo contrario.
Período contable	Corresponde al tiempo máximo en el que periódicamente el ente contable público, debe medir y analizar los resultados presupuestarios y patrimoniales de su gestión
Registro	Todos los hechos de carácter contable deben ser registrados en oportuno orden cronológico en el que se produzcan éstos, sin que se presenten vacíos, lagunas o saltos en la información registrada
No compensación	Se deben registrar todas las operaciones bajo el criterio de partida doble, por lo que en ningún caso deben compensarse las partidas de activos, pasivos, gastos e ingresos
Unidad de medida	El Colón, moneda de curso legal en el país, es la unidad monetaria para valorar las transacciones económicas.
Realización	La contabilidad gubernamental reconocerá los resultados de las variaciones patrimoniales cuando los hechos económicos que los originen cumplan con los requisitos jurídicos y/o inherentes a las transacciones
Devengo	El registro de los ingresos y gastos públicos se efectuarán en función de su devengamiento, independientemente de la percepción efectiva de los recursos y del pago por las obligaciones contraídas
Valor histórico	Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica al considerarlos realizados y devengados, se registrarán según las cantidades de efectivo que los afecten o de su equivalente o de la estimación razonable que de ellas se haga.
Revelación suficiente	Los estados contables y financieros deben contener toda la información necesaria que exprese adecuadamente la situación económica-financiera y de los recursos y gastos del Ente y, de esta manera, sean la base para la toma de decisiones
Importancia relativa	La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes del Ente susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios
Uniformidad	Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación, las políticas contables, los procedimientos de registro y la presentación contable deben ser utilizados en forma consistente en el tiempo y en el espacio
Prudencia	La medición o cuantificación contable debe ser prudente en sus cálculos, así como en la selección de procedimientos considerados como equivalentes y aceptables, escogiendo aquellas que indudablemente no modifiquen, ni a favor ni en contra, la situación de la entidad o el resultado de sus operaciones
Hechos posteriores al cierre	La información conocida con posterioridad a la fecha de cierre y antes de la fecha límite para la presentación de los informes contables dadas por la legislación vigentes o por la establecida por el órgano rector del sistema y que suministren evidencia adicional sobre condiciones que existían antes de la fecha de cierre, deben reconocerse en el mismo período
Desafectación	Con carácter general, los ingresos de índole presupuestario se destinan a financiar la totalidad de los gastos de dicha naturaleza
Consolidación	El sistema de Contabilidad Pública debe posibilitar la consolidación de cifras económicas financieras de los entes contables públicos, permitiendo la eliminación de transacciones recíprocas entre los entes consolidados

Fuente: Decreto Ejecutivo N° 34460-H

El Salvador

Los principios de contabilidad del sector público salvadoreño, datan del año 1991 en el que se emite la Ley Orgánica de la Contabilidad Gubernamental (N° 120), la cual

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

contiene un conjunto de principios que pretenden regular la actividad. En el año 1995, con la aprobación de la LOAFE, la Ley N° 120 es derogada, sin embargo los principios contables se mantienen invariables hasta la fecha. En la actualidad, tales enunciados forman parte del Manual Técnico del SAFI, aprobado mediante decreto N° 203 del año 2009, los que se detallan en la tabla N° 3.15.

Tabla 3.15
Principios de contabilidad del sector público salvadoreño

Principio	Detalle
Ente Contable	Toda institución o fondo creado por ley o decreto que administre recursos y obligaciones del sector público, constituirá un ente contable con derechos, atribuciones, y deberes propios, los que en conjunto conformarán el ente contable gubernamental
Medición Económica	La contabilidad gubernamental registrará con imparcialidad todo recurso y obligación susceptible de valorar en términos monetarios, reduciendo los componentes heterogéneos a una expresión común, medidos en moneda nacional de curso legal, salvo autorización expresa en contrario
Dualidad Económica	El principio reconoce como método de registro en la contabilidad gubernamental la partida doble, y consecuentemente, la ecuación del inventario se representa como: RECURSOS = OBLIGACIONES, o bien, ACTIVO = PASIVO + PATRIMONIO
Devengado	La Contabilidad Gubernamental registrará los recursos y obligaciones en el momento que se generen, independientemente de la percepción o pago de dinero, y siempre que sea posible cuantificarlos objetivamente
Realización	La Contabilidad Gubernamental reconocerá los resultados de variaciones patrimoniales cuando los hechos económicos que los originen cumplan con los requisitos jurídicos y/o inherentes a las transacciones
Costo Como Base De Valuación	La Contabilidad Gubernamental registrará los hechos económicos, sobre la base del valor de intercambio de los recursos y obligaciones económicas, salvo que determinadas circunstancias justifiquen la aplicación de un criterio diferente de evaluación
Provisiones Financieras	La contabilidad gubernamental reconocerá la incorporación de métodos que permitan expresar los recursos y obligaciones lo más cercano al valor de conversión, a una fecha determinada
Período Contable	La contabilidad gubernamental definirá intervalos de tiempo para dar a conocer el resultado de la gestión presupuestaria y situación económica-financiera, que permitan efectuar comparaciones válidas
Exposición de Información	Los estados financieros que se generen de la contabilidad gubernamental, incluirán información necesaria para una adecuada interpretación de las situaciones presupuestaria y económica-financiera, reflejando razonable y equitativamente los legítimos derechos de los distintos sectores interesados
Existencia Permanente	Todo ente contable responsable de llevar contabilidad gubernamental, se considera de existencia permanente y continua a menos que disposiciones legales establezcan lo contrario
Cumplimiento de Disposiciones Legales	La contabilidad gubernamental estará supeditada al ordenamiento jurídico vigente, prevaleciendo los preceptos legales respecto de las normas técnicas
Consistencia	La contabilidad gubernamental estará estructurada sistemáticamente sobre bases consistentes de integración, unidad y uniformidad

Fuente: Manual Técnico del SAFI, 2009

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Guatemala

El marco conceptual de la contabilidad gubernamental de Guatemala, emitido en el año 1998, señala que para que exista una correcta interpretación de los estados financieros y confianza en los mismos, éstos deben ser preparados de acuerdo con reglas o normas de aceptación general, conocidos como “Principios de Contabilidad” y son de observancia obligatoria. La tabla N° 3.16 detalla los principios que rigen la contabilidad gubernamental en Guatemala.

Tabla N° 3.16
Principios de contabilidad para el sector público guatemalteco

Principio	Detalle
Entidad	Se considera ente a todo organismo público con existencia propia e independencia que ha sido creada por Ley o Decreto. La entidad pública es un organismo establecido por una legislación específica, la cual determina los objetivos de la misma, su ámbito de acción y sus limitaciones.
Negocio en marcha	Se considera que el ente tiene vida permanente, salvo modificación posterior de la Ley o Decreto que lo creó en la que se especifique lo contrario
Unidad monetaria	Uno de los objetivos de la contabilidad es mostrar la situación financiera del ente en términos monetarios, para tal efecto los entes deben presentar los eventos y operaciones que lleven a cabo en moneda nacional.
Conservadurismo	En la medición o cuantificación de los hechos económico-financieros del Ente se debe adoptar un criterio restrictivo a los efectos de exponer la situación menos favorable, dentro de las posibles, para el mismo.
Sustancia antes que la forma	Las operaciones y eventos económicos deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su sustancia y realidad financiera y no solamente de acuerdo con su forma.
Costo histórico original	Los bienes se deben registrar a su costo de adquisición o a su valor estimado, en caso de que sean producto de una donación, expropiación o adjudicación. Las operaciones y transacciones que la contabilidad cuantifica al considerarlas realizadas, se registran según las cantidades de dinero que se afecten o a la estimación razonable que de ellas se haga.
Realización	La contabilidad gubernamental reconocerá los resultados de las variaciones patrimoniales cuando los hechos económicos que los originen cumplan con los requisitos jurídicos inherentes a las transacciones.
Período contable	La vida del ente se dividirá en periodos uniformes para efecto del registro de las operaciones y de información acerca de las mismas.
Revelación suficiente	Los estados financieros presupuestales y patrimoniales deben incluir la información suficiente para mostrar amplia y claramente la situación financiera, presupuestal y patrimonial del ente; inclusive, si es necesario, dichos estados se acompañarán de notas explicativas de información, que sea conveniente revelar con el fin de que los usuarios estén suficientemente informados.
Importancia relativa	La información procesada por el sistema contable y especialmente la presentada en los estados financieros, presupuestales y patrimoniales, debe incluir los aspectos importantes o significativos del ente susceptibles de ser cuantificables en términos monetarios.
Consistencia o uniformidad	Las políticas, métodos de cuantificación y procedimientos contables deben ser los apropiados para reflejar la situación del ente, debiendo aplicarse con criterio uniforme a lo largo de un período y de un período a otro.

Fuente: Acuerdo Ministerial 18-98

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Honduras

Como parte del proceso de reformas en la administración financiera gubernamental y en cumplimiento con lo señalado, tanto en la LOPH, como en su Reglamento de Ejecución, la CGRH emitió, en el año 2007, las Normas Técnicas del Subsistema de Contabilidad, en las cuales se define, entre otros, el marco conceptual que señala las características generales del subsistema y los principios en los cuales se basa. La tabla N° 3.17 resume los principios de contabilidad para el sector público hondureño.

Tabla N° 3.17
Principios de contabilidad para el sector público hondureño

Principio	Detalle
Período Contable	De acuerdo con lo establecido en el artículo 95° de la Ley Orgánica del Presupuesto, el período contable está comprendido entre el uno de enero y el treinta y uno de diciembre de cada año. Sin embargo, cuando así se requiera, podrán presentarse estados financieros por períodos diferentes.
Ente contable	Constituyen entes contables las instituciones públicas con personalidad jurídica clasificadas como Descentralizadas: Instituciones Autónomas (Empresas Públicas e Instituciones Públicas, financieras y no financieras) y las Municipalidades.
Unidad Monetaria	La moneda de curso legal del país es el medio para valorar las transacciones presupuestarias, financieras y patrimoniales. Las operaciones que se generen en una moneda distinta, se convertirán a moneda de curso legal para su registro correspondiente, de acuerdo al tipo de cambio fijado para la compra por el Banco Central de Honduras, vigente al momento de materializarse las operaciones.
Partida doble	El asiento de apertura es el primer registro contable que se deberá hacer para reabrir los libros después del cierre y liquidación del ejercicio anterior.
Valuación al costo	Las transacciones económicas de la Entidad, serán registradas al costo de adquisición.
Consistencia	Las Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental serán utilizadas en forma similar a lo largo de un período y de un período a otro.
Conservadurismo	En la medición de derechos y obligaciones que requieran de estimaciones para distribuir costos, gastos e ingresos se debe optar por la más conservadora, es decir, la que muestre el resultado y la posición financiera menos favorable para la entidad.
Centralización normativa y descentralización operativa	El ente rector de la contabilidad gubernamental definirá las políticas, las normas y los procedimientos; mientras que el registro de las operaciones lo efectuarán las dependencias del sector público.
Normas Internacionales de Contabilidad Aplicables al Sector Público	En armonía con las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas, deberá tenerse en cuenta la Ley de Normas de Contabilidad y Auditoría (Decreto 189-2004) y las Normas Internacionales de Contabilidad Aplicables al Sector Público (NICSP), que contienen estándares universales para mejorar la calidad de presentación de la información financiera del sector público.

Fuente: Manual de Contabilidad Gubernamental de Honduras (2007)

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Nicaragua

En el año 2007, mediante Acuerdo Ministerial 03-07 se publica el Manual de Contabilidad Gubernamental, que se constituye en el marco regulador de la contabilidad del sector público nicaragüense, entre otras cosas incluye, los principios de la contabilidad gubernamental, que se detallan en la tabla N° 3.18.

Tabla N° 3.18
Principios de contabilidad para el sector público nicaragüense

Principio	Detalle
Equidad	Los estados financieros deben prepararse de tal forma que reflejen con imparcialidad los distintos intereses de los usuarios de la información que el sistema contable produce.
Ente contable	La información contable se relaciona con cada una de las entidades establecidas para desarrollar una actividad pública. Son entes contables las entidades que tengan: patrimonio propio, personería jurídica, autonomía administrativa.
Ente en marcha	Toda entidad contable se considera de existencia permanente y continua, a menos que disposiciones legales establezcan lo contrario.
Partida doble	Toda transacción que dé origen a un registro contable, afectará por lo menos a dos cuentas de la contabilidad, lo que dará a un registro simultáneo en el debe y el haber, por valores iguales.
Cuantificación económica	La información contable de la entidad y organismo se refiere siempre a bienes, derechos y obligaciones que poseen valor económico y los cambios experimentados en ellos, por ende deben ser valuados en términos monetarios.
Período o ejercicio contable	A efectos de posibilitar la formulación de los estados financieros de manera periódica y facilitando la comparación de los mismos durante periodos homogéneos, se deben efectuar cortes en el tiempo por lapsos iguales a un año.
Reconocimiento	Las transacciones y hechos económicos serán reconocidos formalmente en el momento que ocurran o se devenguen, haya o no movimiento de dinero. Los ingresos de la se registrarán en el momento que efectivamente se recauden.
Valuación al costo	Las transacciones de la Entidad, susceptibles de cuantificación, serán registradas al costo de producción, construcción, adquisición o intercambio, representado por la suma de dinero pactada al momento de producirse el hecho.
Consistencia	Los principios, normas y procedimientos contables serán utilizadas en forma similar a lo largo de un período y de un período a otro, para que la información que se produzca sea comparable.
Exposición	Los estados financieros deben contener toda la información necesaria que permita su discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación de la situación financiera.
Prudencia	Cuando en la medición de derechos y obligaciones se requiera de estimaciones que permitan distribuir costos, gastos e ingresos entre periodos de tiempo relativamente cortos y existan dos o más alternativas, debe optarse por la más conservadora.
Centralización normativa y descentralización operativa	A nivel central el Ministerio de Hacienda y Crédito Público define las políticas, las normas y los procedimientos, con la aprobación de la Contraloría General de la República, mientras que el registro de las operaciones se efectuará lo más cerca posible de donde se realizan los hechos económico-financieros.
Universalidad	La contabilidad gubernamental debe registrar todos los hechos económicos, cualquiera sea su naturaleza, que afecten o puedan afectar el patrimonio y/o los recursos y gastos de la entidad contable, sin compensación alguna entre sí.

Fuente: Acuerdo Ministerial 03-07

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Panamá

Uno de los objetivos del proyecto RAF, contempla la promulgación de las Normas de Contabilidad Gubernamental, para tal efecto el Decreto N° 234 de diciembre de 1997 establece, la adopción de 27 normas que, en su conjunto, regulan el sistema de contabilidad gubernamental panameño. La tabla N° 3.19 detalla los principios de contabilidad vigentes para el sector público de Panamá.

Tabla N° 3.19
Principios de contabilidad para el Sector Público Panameño

Principio	Detalle
Entidad Económica	Uno de los principales supuestos en la contabilidad es que las actividades económicas pueden ser identificadas con una entidad o unidad de contabilización
Entidad en Marcha	Muchos métodos contables se basan en la presunción o supuestos de que la entidad tendrá una existencia permanente o una larga vida
Unidad Monetaria	La contabilidad se basa en el supuesto de que el dinero sea denominador común mediante el cual se realizan las actividades económicas y que las mismas pueden ser cuantificadas en términos monetarios. En la República de Panamá la unidad monetaria nacional es el Balboa (B/.), el cual está a la par con el dólar (\$) de los Estados Unidos de América y es de libre cambio
Período Contable	Este supuesto implica que las actividades económicas de una entidad pueden ser divididas en períodos artificiales de tiempo. En el caso panameño este período inicia el 01 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año.
Costo Histórico	La práctica contable ha comprobado a través de los años que el costo es generalmente el método más útil para medir y comunicar la información financiera
Reconocimiento de los Ingresos	Este principio nos da las pautas sobre la oportunidad o momento en que se debe registrar o reconocer los ingresos y el importe de estos ingresos. La regla general es que el ingresos se debe registrar cuando se realiza o cuando se devenga y no antes
Equiparación de Ingresos y Gastos	Rige el registro y la presentación de gastos, estableciendo que estos deben ir equiparados, emparejados o igualados con los ingresos. Este método pretende que los gastos sigan a los ingresos, en el período que estos gastos contribuyen a generar ingresos.
Revelación	Indica que los estados financieros de una entidad deben presentar suficiente información financiera para que un lector independiente de la misma pueda tomar decisiones sensatas con relación a la entidad.
Importancia Relativa	El concepto de la importancia relativa es un tanto difícil de captar. Una información es importante o significativa cuando su inclusión u omisión sería capaz de influir o cambiar el juicio de una persona lectora de la información.
Práctica Conservadora	Se podría interpretar como que no se deben anticipar las utilidades, pero si se deben anticipar las pérdidas; o cuando existen dudas entre que método o procedimiento contable escoger aquel que sea menos propenso a sobrestimar los activos o utilidades.
Relación Costo - Beneficio	Mantener registros y preparar la información contable tiene sus costos y estos tienen que ser sopesados con relación al beneficio que se obtiene.
Práctica de Sectores Especializados	Hay que dar consideración especial a las prácticas contables de ciertos sectores especializados que, por la naturaleza de su actividad adoptan métodos o prácticas diferentes las encontramos en los bancos y entidades de seguros

Fuente: Decreto N° 234

3.2.1.5 Orientación del modelo contable en función de sus usuarios y objetivos

Costa Rica

La LAFRPP en su artículo 91° señala entre los objetivos del subsistema de contabilidad, proveer información de apoyo para la toma de decisiones de los jefes de las distintas instancias del sector público responsables de la gestión y evaluación financiera y presupuestaria, así como para terceros interesados.

Por otra parte, el artículo 96° estipula la obligación de la DGCN de presentar los estados financieros del sector público al Ministro de Hacienda para que éste los remita a la CGRCR, la cual, una vez que los analice y se pronuncie sobre los mismos, deberá enviarlos como parte de su informe anual a la Asamblea Legislativa. Adicionalmente, por mandato del artículo 11° de la Constitución Política, los entes públicos están obligados a poner a disposición de la ciudadanía, la información pertinente para una adecuada rendición de cuentas. Finalmente, el Ministerio de Hacienda (2010), destaca que los organismos financieros internacionales entre los cuales figuran el FMI, el BM y el BID, requieren de información financiera confiable para la toma de sus decisiones respecto a programas a aprobar para países en desarrollo como es el caso de Costa Rica. De igual manera, los países cooperantes quieren conocer el destino que se le ha dado a los recursos aportados a la cooperación internacional. En ambos casos, un sistema contable confiable, basado en normativa internacional, es de gran ayuda para atender los requerimientos de información tanto de países cooperantes como de organismos financieros; brindando, de esta forma, una seguridad razonable respecto al uso adecuado de los recursos derivados de la cooperación.

Ahora bien, como parte de las entrevistas realizadas, se consultó a los representantes de la DGCN acerca de la medida en que las normas contables y, por ende, los estados financieros, están orientados a satisfacer las necesidades de los usuarios, ante lo cual señalan que, en primer lugar, y en cumplimiento de la LARFPP, se dirige a satisfacer las necesidades de los órganos de representación política (Asamblea Legislativa), y a los órganos de fiscalización (CGRCR y auditoría interna). En una segunda escala de prioridades, mencionan a los organismos financieros y de cooperación internacional; a los analistas económicos, financieros y servicios de rating; a los encargados de formular

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

políticas públicas; y a la ciudadanía. En el caso particular de los organismos financieros internacionales, señalan la obligación de remitir información en forma periódica al FMI en el formato estipulado por el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.

El Salvador

La LOAFE en su artículo 99°, señala que el Subsistema de Contabilidad Gubernamental tendrá, entre otros objetivos fundamentales, proveer información de apoyo a la toma de decisiones de las distintas instancias jerárquicas administrativas responsables de la gestión y evaluación financiera y presupuestaria en el ámbito del sector público, así como para otros organismos interesados en el análisis de la misma; y posibilitar la integración de los datos contables del sector público en el sistema de cuentas nacionales.

Por su parte, el artículo 105° de dicha Ley indica que la DGCG tiene entre sus obligaciones, preparar anualmente el informe correspondiente a la liquidación del presupuesto y el estado demostrativo de la situación del tesoro público y del patrimonio fiscal, para que el Ministro de Hacienda lo remita, de acuerdo con la legislación vigente, a la Asamblea Legislativa. Así mismo, el Reglamento de la LOAFE, asigna entre las funciones de la DGCG, proveer la información que en materia de contabilidad soliciten los organismos internacionales.

Con base en lo anterior, desde el punto de vista normativo, los usuarios de la información generada por el sistema de contabilidad gubernamental, que se definen son: los jefes de las entidades gubernamentales; el Banco Central de la Reserva, como consolidador de las cuentas públicas; la Asamblea Legislativa; y los organismos financieros internacionales. Otros grupos de usuarios, que señalan los funcionarios de la DGCG entrevistados son: la CCR, los analistas económicos y financieros, los acreedores y los ciudadanos.

Guatemala

La LOP señala, entre otras atribuciones de la DCE: generar, con base a los datos financieros y no financieros, información relevante y útil para la toma de decisiones a los distintos niveles de la gestión pública; realizar operaciones de ajuste y cierre

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

contable; y producir anualmente los estados financieros para su remisión a la CGC. Es decir, esta Ley establece como usuarios directos de la información contable a los gestores públicos y al ente fiscalizador. Por su parte, el marco conceptual de la contabilidad gubernamental es más específico en el detalle de los usuarios de la información financiera pública, señalando además de los dos anteriores, a la Presidencia de la República, la Secretaría General de Planificación Económica, los funcionarios y directivos de las instituciones autónomas y descentralizadas, los ministerios especializados y sectoriales, el Congreso de la República, el Banco de Guatemala, las universidades del país y la Biblioteca Nacional.

De igual forma, la Ley de Acceso a la Información Pública N° 57-2008, señala la obligación de todas las entidades del sector público guatemalteco de poner a disposición de la ciudadanía en general, información que garantice la transparencia y la rendición de cuentas, incluyendo la información de carácter financiero.

Ahora bien, según lo indicado por los funcionarios de la DCE entrevistados, las normas de contabilidad gubernamental están orientadas a satisfacer, en primer término, el cumplimiento de la LOP, es decir, brindar información pertinente al ente contralor y a los gestores públicos. En una segunda escala de usuarios ubican a: los organismos financieros internacionales; entidades públicas; y los analistas económicos y financieros. En tercer nivel, señalan a los ciudadanos y a los órganos de representación política.

Honduras

Entre los objetivos del sistema de contabilidad gubernamental, según la LOPH y el Manual de Contabilidad Gubernamental, se encuentran: facilitar la tarea de control y auditoría; proveer la información requerida en el proceso de elaboración de las cuentas nacionales; centralizar la información para elaborar la rendición de cuentas sobre la Hacienda Pública dirigida al Congreso Nacional; suministrar información para la toma de decisiones de parte de los responsables de la gestión pública y de terceros interesados en la misma; y proporcionar información financiera que se pueda armonizar con el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas del FMI.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Con base en el párrafo anterior, podemos concluir que, desde el punto de vista normativo, el sistema de contabilidad gubernamental se orienta a satisfacer las necesidades de información de los órganos de control político (Congreso Nacional) y técnico (TSCR), de los gestores públicos, del Banco Central de Honduras como entidad responsable de las cuentas nacionales y de organismos financieros internacionales. Ahora bien, además de los actores citados, el Director de la CGRH señala, en la entrevista realizada, como usuario de la información financiera pública a: la ciudadanía en general, sobre todo teniendo en cuenta lo señalado por la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública y, los cooperantes internacionales.

Nicaragua

La LAFRP en su artículo 123° señala, entre otras funciones de la DGCGN, producir, para usos gerenciales y de control administrativo, los estados financieros de los Entes Contables, presentando los resultados de las operaciones, la situación financiera y los cambios operados en el período. Además, en el artículo 138°, se establece que los estados financieros del sector público deberán presentarse, una vez al año, ante las Asamblea Nacional.

Por su parte, en el Manual de Contabilidad Gubernamental se señala, entre los objetivos del sistema de contabilidad gubernamental, presentar la información contable ordenada, de manera que facilite las tareas de control y auditoría asimismo producir información para evaluar la situación financiera de las responsabilidades de la gestión pública.

De lo anterior podemos resumir que, desde el punto de vista normativo, la información del sistema de contabilidad gubernamental debe estar en función de las necesidades de la CGRN, de las autoridades y de los gestores públicos. En la práctica, el interés principal, según lo señalado por los funcionarios de la DGCGN, la información se enfoca a satisfacer los requerimientos legales y el control.

Panamá

La Ley N° 6 del año 2002, que dicta las normas para la transparencia en la gestión pública panameña, indica en su artículo 2° que todo ciudadano tiene derecho a solicitar,

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

sin necesidad de sustentar o justificación alguna, la información de acceso público o de conocimiento de las instituciones públicas. Así mismo, señala la obligación de parte de la CGRP y del Ministerio de Economía y Finanzas de publicar, en un plazo no mayor de treinta días, posteriores a la fecha de cierre del período contable, un informe de ejecución presupuestaria y situación patrimonial del Estado.

Por su parte, la Norma de Contabilidad Gubernamental N° 4 establece que los estados financieros proporcionan información que es utilizada por los órganos Ejecutivo y Legislativo. Otros grupos importantes de usuarios, señalados, son: los proveedores, clientes, analistas financieros, encargados de estadísticas macroeconómicas, organismos internacionales y público en general. Así mismo, indica que los usuarios requieren los estados financieros como parte de la información que necesitan con el fin, entre otros, de hacer evaluaciones y tomar decisiones financieras.

En este mismo sentido, el Manual de Normas de Contabilidad Gubernamental define como los principales usuarios de la información financiera a los ciudadanos en general, a los legisladores y otros cuerpos de supervisión, a los acreedores, inversionistas y otros que se relacionan con el proceso de préstamos. Entre los objetivos del sistema de información contable, establece: proveer informes financieros del Estado que puedan ser utilizados como instrumento de fiscalización por parte de la CGRP y la Asamblea Legislativa, sobre la actividad pública; y suministrar información estadística necesaria sobre los ingresos y gastos del gobierno para el sistema de cuentas nacionales y las estadísticas de las finanzas públicas.

Al igual que para el resto de los países, en la entrevista realizada con funcionarios de la DNC, se consultó la medida en que las normas de contabilidad gubernamental en Panamá están orientadas a satisfacer las necesidades de los diferentes grupos de usuarios, ante lo cual nos señalan que, en un primer nivel de usuarios se puede ubicar a los órganos de representación política (Asamblea Legislativa) y los órganos de control externo (la CGRP). En un segundo nivel, ubican a los acreedores, intermediarios financieros, prestamistas e inversores en deuda pública, los analistas económicos y financieros, los servicios de rating, los gestores públicos internos, los encargados de

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

formular políticas y, organismos de cooperación internacional. En el tercer nivel de prioridades, citan a los ciudadanos, a los partidos políticos y sindicatos.

3.2.2 Subsistema de Capital Humano

3.2.2.1 Política de incorporación a la administración

Costa Rica

La incorporación a la administración pública la dicta el Estatuto de Servicio Civil, regido por la Ley N° 1581 del año 1953 y sus reformas. El Estatuto señala que la responsabilidad de los procesos de preselección de los servidores públicos recae en la Dirección General de Servicio Civil, la cual, una vez aplicada las pruebas correspondientes y analizados los atestados de los oferentes, los incorporará a una base de personal elegible para los distintos puestos que se requieran.

Para el caso específico de incorporación de funcionarios de la DGCN, el procedimiento consiste en que, una vez que se dispone de una plaza vacante en dicha entidad, su director solicita a la Dirección de Servicio Civil el requerimiento. Basado en el perfil de funcionario que se solicita, la Dirección de Servicio Civil remitirá al director de la DGCN una terna para las entrevistas y valoración de los atestados respectivos, a partir de lo cual se procede a la selección del que se considere idóneo.

El Salvador

La responsabilidad de normalizar la relación entre las entidades del gobierno central con sus funcionarios recae, según la Ley de Servicio Civil N° 507 de 1961 y sus reformas, en las Comisiones de Servicio Civil y el Tribunal de Servicio Civil. Por lo anterior, la selección del personal que se incorpora a laborar en el gobierno salvadoreño bajo la figura de “Carrera Administrativa” es regido por la Comisión de Servicio Civil, la cual, de acuerdo con el artículo 20° de dicha Ley, se hará por medio de pruebas de idoneidad, a las que se admitirán únicamente los solicitantes que reúnan los requisitos establecidos.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

El procedimiento es el siguiente: al ocurrir una vacante que no se pueda cubrir por el sistema de ascenso, la Comisión de Servicio Civil respectiva publicará un aviso en uno de los diarios de mayor circulación en la República, solicitando a los interesados presentar los documentos respectivos. Una vez recibidos los atestados de las personas que cumplan con los requisitos del puesto, se convocará a las pruebas de idoneidad respectivas y con base en los resultados de las pruebas, la Comisión seleccionará los tres candidatos mejor calificados y los propondrá a la autoridad, organismo o institución que deba nombrar al nuevo funcionario, quien, una vez realizadas las entrevistas del caso, tendrá la potestad de escoger al que considere apto para el puesto.

Guatemala

Al igual que en la mayoría de países de la región centroamericana, las relaciones entre la administración pública y sus funcionarios es regulada por una Ley de Servicio Civil (Nº 1748 del año 1968), por el Reglamento a dicha Ley, aprobado mediante Decreto Nº 18-98, y por la Ley de Salarios de la Administración Pública (Decreto Nº 17-73). Como órgano rector en esta materia, la Ley 1748 crea la Oficina Nacional de Servicio Civil (ONSC).

En relación con la política de incorporación de funcionarios a la Administración, el artículo 3º de la Ley de Servicio Civil señala que: *“los puestos de la Administración Pública deben adjudicarse con base en la capacidad, preparación y honradez de los aspirantes. Por lo tanto, es necesario establecer un procedimiento de oposición para el otorgamiento de los mismos, instituyendo la carrera administrativa”*. Para tal efecto, el Reglamento de la Ley estipula que las diferentes dependencias gubernamentales deben realizar una previsión a inicio de cada año del personal que pueden requerir, con el fin de remitir dicha información a la ONSC, la que procederá a realizar una convocatoria para recibir solicitudes y aplicar las oposiciones a los aspirantes. Con base en los resultados de dichas pruebas, la ONSC elaborará listados de elegibles para los distintos puestos. Una vez que la dependencia requiere cubrir una vacante, realiza la solicitud a la ONSC, quien, con base en sus registros de elegibles, remitirá un listado de, al menos, tres personas que ostenten tal condición, estos aspirantes serán sometidos a una entrevista en la dependencia solicitante, quien deberá realizar la selección final.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Honduras

Las relaciones entre el Estado y sus funcionarios son regulados por la Ley de Servicio Civil N° 126 del año 1968 y sus reformas. A tal fin, se creó la Dirección de Servicio Civil (DSCH), dependiente en forma directa de la presidencia de la República. El régimen del servicio civil comprenderá a los servidores del gobierno central y local.

Según el artículo 22° de la Ley, todos los puestos de la administración pública comprendidos en el manual de clasificación de cargos deberán adjudicarse con base en exámenes por oposición. Para lo anterior, en primer término, la DSCH hará saber al público, por medio la prensa u otros medios de publicidad que se estime convenientes, los requisitos personales que deberá reunir el candidato y los propios del cargo. Una vez recibidos los atestados de los interesados se procederá aplicar las pruebas a todos aquellos aspirantes que cumplan con los requisitos para cada puesto; calificadas las pruebas, se procede a elaborar una lista en orden descendente de calificación. Por último, el Director General de la dependencia que cuenta con el puesto vacante procede al nombramiento de una de las personas preseleccionadas y comunica su decisión la DSCH.

Ahora bien, en la práctica, según lo señala Cáceres (2003), la selección de personal no se hace siguiendo estrictamente los procedimientos establecidos en la normativa. Las convocatorias públicas dejaron de hacerse desde hace varios años y existe una alta injerencia política en los proceso de reclutamiento que ignoran el mérito como criterio fundamental para la creación de un sector público eficiente. Criterio similar expresa el Director de la CGRH en la entrevista realizada ya que, en su criterio, la mayoría de funcionarios a su cargo se contratan bajo la figura de servicios con carácter interino, estipulado en el artículo 3° de la Ley de Servicio Civil. El principal problema de este grupo de empleados es la poca estabilidad laboral con que cuentan, que genera, entre otras disfunciones, una alta rotación y poca motivación de parte de los funcionarios.

Nicaragua

El artículo 131° de la Constitución Política de Nicaragua establece que el servicio civil y la carrera administrativa serán regulados por ley. En cumplimiento de dicho mandato, la

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Ley de Servicio Civil y de la Carrera Administrativa (LSCCA) N° 476 y su Reglamento, emitidos en el año 2003 y 2004, respectivamente, regulan la relación entre el Estado y sus funcionarios, así como definen los principales aspectos referidos a la incorporación de personal a la gestión pública.

En primer término, el artículo 78° de la Ley de la LSCCA garantiza el principio del mérito para el ingreso y el desarrollo profesional de los funcionarios y empleados de Carrera Administrativa en el Servicio Civil; para tal efecto, señala que, en los procesos de selección que se establezcan se deben garantizar los principios de igualdad, mérito, capacidad y equidad para optar a una plaza de un puesto en la Administración del Estado. Con ese fin, el primer paso para ocupar un puesto vacante será la convocatoria, que deberá tener publicidad tanto en el ámbito interno de las Instituciones en la Administración del Estado como en el ámbito externo, utilizando los medios de comunicación que permitan maximizar su difusión. Tal procedimiento estará a cargo de la instancia de recursos humanos de cada institución, por medio de un Comité de Selección encargado de: definir criterios y puntuaciones para la selección; diseñar y aplicar las pruebas de idoneidad, en coordinación con la máxima autoridad del área en que se ubica la plaza a cubrir; y recibir y analizar la documentación de las personas participantes.

Según el artículo 94° del Reglamento de la LSCCA, el Comité de Selección propondrá al funcionario de rango inmediato superior del área donde existe la plaza vacante, la terna de candidatos que hayan obtenido la mejor calificación en el conjunto de las pruebas realizadas, con el fin de que elija a la persona idónea para ocupar el puesto. Ahora bien, en la práctica, según la información recabada en las entrevistas realizadas y en concordancia con lo señalado por Sánchez (2007), los procesos de selección de funcionarios públicos no están exentos de la influencia política.

Panamá

La incorporación de recurso humano al sector público panameño es regulado por la Ley de Carrera Administrativa, N° 9 de 1994 y su reforma mediante Ley N° 24 del año 2007, por medio de las cuales se crea la Dirección General de Carrera Administrativa que, entre sus funciones principales se encuentran: debe diseñar el sistema de administración

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

de recursos humanos, su organización, programas y mecanismo de ejecución, información, evaluación y control; dirigir los programas de evaluación de desempeño y productividad; la capacitación y desarrollo del recurso humano; y establecer los procedimientos de ascensos y traslados.

De acuerdo con la Ley de Carrera Administrativa y con lo dispuesto en la Resolución 02-2008, en el momento en que una institución del gobierno central disponga de una vacante deberá realizar la solicitud para la contratación respectiva, para lo cual la Dirección General de Carrera Administrativa seleccionará de su base de datos de elegibles a los tres aspirantes con mejor calificación, que serán sometidos a una evaluación de ingreso por el superior inmediato al puesto vacante. Esta evaluación se obtendrá mediante una entrevista personal e individual. Realizadas las entrevistas, el superior inmediato hará la recomendación de nombramiento a la autoridad nominadora.

A pesar de que la legislación citada estipula que la incorporación a la administración pública debe basarse en criterios objetivos (capacitación y mérito), Armijo y Cortés (2006) señalan que la situación del servicio civil y de los recursos humanos es un tema crítico en la administración pública panameña, en vista de que la carrera administrativa ha sido mediatizada por factores políticos y de carácter clientelar, que no ha podido ser superada o mejorada con los instrumentos legales y normativos en el marco de la Ley de Carrera Administrativa promulgada en 1994, inhibiendo el proceso de profesionalización que requiere la administración pública.

3.2.2.2 Credencial universitaria en el campo contable

Costa Rica

El Estatuto de Servicio Civil estipula que la Dirección General de Servicio Civil elaborará y mantendrá al día un “Manual Descriptivo de Empleos del Servicio Civil”, que contendrá una descripción completa y sucinta, hecha con base en investigación por la misma Dirección General de Servicio Civil, de las atribuciones, deberes y requisitos mínimos de cada clase de empleos en el Servicio del Estado, con el fin de que sirvan como base en la elaboración de pruebas y en la determinación de los salarios.

En el caso particular de la DGCN, según información obtenida de la entrevista realizada, para todos los puestos (con excepción de los administrativos como secretarías, choferes o mensajeros) se requiere de formación universitaria. En un primer grupo se ubican los funcionarios de carácter técnico (20% del total aproximadamente) que requieren formación a nivel de diplomatura universitaria y el resto requieren de formación a nivel de licenciatura en Contaduría Pública, Administración Pública, Economía, Administración de Empresas y, en menor porcentaje, en Derecho o Informática.

En relación con formación que se imparte en las diferentes universidades costarricenses, cabe destacar que, en una gran mayoría, se ofertan las carreras de Contaduría Pública y Administración de Empresas, en cuyos programas académicos es prácticamente nula la formación que se brinda a sus estudiantes en materia de contabilidad gubernamental, con excepción de la Universidad de Costa Rica, que imparte la carrera de Administración Pública, en la que se incluyen dos cursos de esta materia, los cuales se ofrecen en el primero y segundo ciclo del segundo año de carrera.

Conocedor de la importante deficiencia de formación existente en este campo particular, el CCPCR por medio de la Circular N° 08-2006, recomendó a las Universidades Públicas y Privadas que imparten la carrera de Contaduría Pública, incluir el análisis de las IPSAS como parte de sus programas académicos a fin de obtener una mejor formación y desempeño de los nuevos profesionales. A la fecha, no tenemos evidencia de que tal recomendación haya sido asumida por las universidades.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

El Salvador

El artículo 65° de la Ley de Servicio Civil señala que los empleos se clasificarán en grupos similares en cuanto a deberes, atribuciones y responsabilidades, de tal manera que: pueda usarse el mismo título descriptivo para designar cada empleo comprendido en el grupo; se exija a quienes hayan de ocuparlos los mismos requisitos de capacidad, eficiencia, conocimientos, experiencia, habilidad y educación; pueda usarse igual tipo de exámenes o pruebas de aptitud para escoger a los nuevos empleados; y pueda asignárseles el mismo nivel de remuneración bajo condiciones de trabajo similares. De esta forma, en dicha clasificación se establecerá aquellos puestos en que se requiere de credenciales universitaria para el desempeño del mismo.

Por otra parte, el artículo 106° de la LOAFE, señala que los funcionarios del SAFI deberán tener la idoneidad profesional para el desempeño de su cargo. En este mismo sentido, el artículo 20° del Reglamento de dicha Ley, establece que los funcionarios a cargo de las UCI, debería poseer como requisito mínimo título universitario en Contaduría Pública o formación universitaria equivalente o Contador Público Certificado. Adicional a la formación académica, estos funcionarios deberán tener aprobado, previo a su nombramiento, un curso de especialización en Contabilidad Gubernamental, dictado por el Ministerio de Hacienda, a través de la unidad responsable de la capacitación, o que haya formado parte de los planes de estudio universitario, siempre que a juicio de las autoridades del Ministerio de Hacienda cumplan los requisitos de formación para ejercer el cargo. De igual forma, para el desempeño de las funciones de consolidación del sector público, se requerirá que los funcionarios responsables posean título universitario en Contaduría Pública o formación universitaria equivalente.

La principal carrera universitaria relacionada con contabilidad que imparten la mayoría de las instituciones de educación salvadoreñas, es la de Contaduría Pública. Con el fin de que los futuros contadores públicos se formen en materia de contabilidad gubernamental, la DGCG, a finales de la década de los noventa, se dio a la tarea de solicitar a las distintas Universidades que incluyeran dentro de la programación un curso de Contabilidad Gubernamental. A la fecha, la totalidad de las instituciones de

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

educación superior que imparten tal titulación incluyen en el último año de estudios tal materia.

Guatemala

El artículo 35° de la Ley de Servicio Civil indica que la ONSC debe elaborar un plan de clasificación de puestos, en el que se detallen los deberes, responsabilidades y requisitos mínimos de cada uno de los puestos de la Administración Pública; así, en dicho manual se debe detallar el nivel de estudios requerido de acuerdo con la funciones de cada puesto. En los casos en que se trate de puestos de carácter técnico o profesional, se requiere de formación universitaria, sea a nivel de diplomatura, bachillerato o licenciatura. Particularmente en la DCE, según información recabada en la entrevista que se efectuó a su directora, de sus 84 funcionarios, aproximadamente el 80% requiere de estudios universitarios, sobre todo, en la carrera de Contaduría Pública y en menor grado en Economía.

Por otra parte, las principales universidades guatemaltecas imparten la carrera de Contabilidad Pública y Auditoría. Ahora bien, con excepción del programa de estudios para esta carrera que se imparte en la Universidad de San Carlos, en la que durante el último año de estudios se ofrece un Seminario Integrador de Contabilidad, que incluye la temática de contabilidad del sector público; en ninguno de los planes de estudio revisados se identifica algún curso relacionado directamente con este tema.

Honduras

El artículo 12° de la Ley de Servicio Civil establece que la DSCH debe, previa investigación en el terreno y consulta con la autoridad nominadora correspondiente, elaborar y mantener al día un manual de clasificación de cargos, el que deberá contener la nomenclatura de cada clase y grado, los requisitos, los deberes y responsabilidades para el desempeño de cada cargo. De forma tal que, si el manual de clasificación establece que se requiere de estudios universitarios para un puesto determinado, debería de cumplirse.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Ahora bien, de acuerdo con la información obtenida en la entrevista realizada, en la CGRH trabajan 45 personas, de las cuales, un 20% ostentan la categoría de profesionales, la mayoría graduados universitarios en contaduría pública a nivel de licenciatura; el resto del personal son peritos mercantiles, con formación universitaria de diplomatura.

La principal carrera que ofrecen las universidades hondureñas relacionada con contabilidad gubernamental, es la Licenciatura en Contaduría Pública. En particular, la Universidad Autónoma de Honduras (principal institución de educación superior en Honduras), imparte tanto esta carrera, como la Licenciatura en Administración Pública y ambas ofrecen en su plan de estudios materias relacionadas con la contabilidad gubernamental. En el primer caso, en el 9° ciclo sus estudiantes deben en forma obligatoria cursar la materia “Finanzas Públicas”; en el segundo, se imparten los cursos de Finanzas Públicas, Presupuestos Públicos y Contabilidad III, en los cuales se analizan temas relacionados con la contabilidad de las instituciones públicas.

Nicaragua

La LSCCA en su artículo 22° establece la creación del “Sistema de Clasificación de Puestos de la Administración del Estado”, como instrumento organizativo básico y de aplicación obligatoria para las instituciones públicas, el cual debe identificar, entre otras, las funciones, actividades y requisitos para cada uno de los puestos. De esta manera, los aspirantes a puestos que el Sistema de Clasificación valora en la categoría de Técnico o Profesional, deberán contar con estudios universitarios que acrediten tal condición.

En el caso particular de la DGCGN, nos señala su director en la entrevista realizada, que, aproximadamente, el 40% de sus funcionarios ocupan puestos que tienen como requisito la finalización de una carrera universitaria, principalmente en Contaduría Pública y, en menor medida, en Economía o Administración de Empresas. Para el resto de los puestos, se pide como requisito una diplomatura o título de técnico en contabilidad o carrera afín.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Con respecto a las carreras universitarias relacionadas con contabilidad que imparten las principales universidades nicaragüenses, cabe señalar que, prevalece la formación en contaduría pública. Así, por ejemplo, en el caso de la Universidad Nacional Autónoma de Managua, principal universidad del país por número de estudiantes, antigüedad y oferta académica, a nivel de grado se imparte la carrera de Contaduría Pública y Finanzas, en la que se incluye, en el plan de estudios del cuarto año, la materia “Contabilidad y Finanzas Gubernamentales”. Así mismo, en el programa de Máster en Contabilidad con énfasis en Auditoría, se imparten los cursos denominados “Contabilidad Gubernamental” y “Auditoría Pública”.

Panamá

Los funcionarios de la DCN que ocupen puestos de carácter técnico o profesional, de acuerdo con la escala de puestos definido por la Dirección General de Carrera Administrativa, deberán poseer estudios a nivel universitario. En cuanto a los técnicos, deberán haber cursado una diplomatura en una Universidad o Escuela Comercial y, en el caso de profesionales, deben contar con la licenciatura en una carrera relacionada con el puesto que desempeña. Las principales titulaciones que poseen los funcionarios de la DCN son: Contaduría Pública, Administración Pública y Administración de Negocios y, en una proporción mucho menor, en Economía, Informática y Derecho. Por otra parte, al no ser en Panamá obligatorio estar incorporado a algún colegio profesional para el ejercicio de la profesión, el porcentaje de funcionarios de la DCN que se están afiliados dichas corporaciones es mínimo.

Al igual que en otros países de la región, las universidades panameñas imparten en mayor medida las carreras de Contaduría Pública y Administración de Negocios. En el caso de la Universidad de Panamá, cuenta con una Facultad de Administración Pública, donde se ofrece, entre otras, la carrera de Licenciatura en Administración Pública y un Máster en Gestión Pública. En el primer caso, el plan de estudios incluye cursos de contabilidad gubernamental, presupuesto y finanzas públicas.

3.2.2.3 Política de capacitación de la administración

Costa Rica

El Ministerio de Hacienda cuenta con un Departamento de Capacitación Hacendaria, encargado de velar por los programas de capacitación de los funcionarios de dicho Ministerio. Sin embargo, las capacitaciones específicas sobre contabilidad gubernamental han sido prácticamente nulas y las mismas han recaído más bien en la propia DGCN, por medio de su Unidad de Asesoría, la cual, entre otras funciones debe, según el Decreto N° 35535-H, proponer a la Dirección General los planes de capacitación para la adquisición de conocimientos y actualización permanente de los funcionarios en el campo tecnológico y en materia de contabilidad gubernamental.

En los últimos dos años esta Unidad ha programado una buena cantidad de acciones de capacitación con motivo de la promulgación del decreto de adopción de las IPSAS. Así, por ejemplo, durante el año 2009, el personal de la DGCN acumuló 200 horas de capacitación con consultores internacionales contratados. De igual forma, 215 funcionarios provenientes de 132 instituciones públicas recibieron de parte de la firma consultora internacional 35 horas de capacitación en la materia. Asimismo, producto de una contratación de servicios, docentes de la Universidad de Costa Rica impartieron 40 horas de capacitación al personal de la DGCN (Ministerio de Hacienda, 2010). Finalmente, tal y como se mencionó con anterioridad, es importante resaltar el papel que ha tenido el CCPCR quien, por medio de un convenio con el BM, ha desarrollado el proyecto PROMEFI, mediante el cual ha logrado capacitar a la fecha a más de 1000 funcionarios de instituciones autónomas y de gobiernos locales en materia de IPSAS, sin que dicha capacitación se haya coordinado con las autoridades del Ministerio de Hacienda.

Ahora bien, producto del proceso de implementación de las IPSAS y de la emisión del nuevo Plan de General de Contabilidad Pública (en proceso de aprobación), han surgido, en fechas recientes, diferentes entes privados que ofrecen cursos de capacitación en materia de IPSAS, tal es el caso del CCPCR, el Colegio de Contadores Privados, el Centro de Investigación y Capacitación en Administración Pública de la Universidad de Costa Rica, universidades privadas y firmas consultoras.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Al igual que en la mayoría de países analizados, no existe como política la posibilidad de financiamiento para participar en cursos o congresos a nivel internacional a personal de la DGCN. Señalan los funcionarios entrevistados que, en caso de invitaciones de organismos internacionales para participar en alguna actividad de capacitación en el exterior, queda a criterio del Ministro de Hacienda la posibilidad de brindar algún apoyo.

El Salvador

La LOAFE, en su artículo 4º, asigna entre las funciones de la DGCG propiciar la formación y capacitación en todas las materias relacionadas con la administración financiera a los funcionarios que laboren en el SAFI. Incluso, el Reglamento de dicha Ley estipula en su numeral 30º que los funcionarios relacionados con el registro y consolidación de las transacciones económicas de los entes públicos tendrán la obligación de participar en los cursos de actualización que determine la DGCG para complementar los conocimientos en el área contable. El no cumplimiento de este requisito los inhabilita para ejercer cargos en las UCI. Para tal efecto, la DGCG deberá programar anualmente los cursos de Contabilidad Gubernamental que estime necesarios, de acuerdo a los requerimientos institucionales de capacitación (artículo 204º del Reglamento de la LOAFE).

De esta forma, según información suministrada por el Director de la DGCG, se ha capacitado en materia de contabilidad gubernamental a más de 5000 funcionarios públicos, programando en promedio 12 cursos por año, en cada uno de los cuales se forma a 40 funcionarios. Así, por ejemplo, para el año 2010, la DGCG tiene programado impartir en cinco ocasiones un curso de 40 horas dirigido a los contadores tanto de la propia Dirección, como de las UCI, que incluye tanto aspectos relacionados con actualización en materia de normas contables, como los aspectos innovadores que incluye el nuevo Manual Técnico del SAFI y temas vinculados con la normativa internacional. De igual forma, se ha programado ofrecer en cuatro ocasiones durante el año un curso similar, pero dirigido exclusivamente al personal a cargo de labores en el sistema de contabilidad gubernamental en los ayuntamientos. Por otra parte,

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

funcionarios de la DGCG han tenido la oportunidad de recibir capacitaciones de parte de representantes del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América.

Guatemala

El Acuerdo Gubernativo N° 394-2008 establece como parte de las atribuciones de la DCE: asesorar, capacitar y asistir técnicamente a las entidades del sector público en el establecimiento de las normas y metodologías del sistema de contabilidad integrada gubernamental. A tal efecto, se asigna dentro de las responsabilidades de la Unidad de Desarrollo y Normatividad de dicha Dirección, la función de asesoría y capacitación en materia normativa de sistemas de información de la contabilidad gubernamental.

De otro lado, el artículo 3° de la Ley Orgánica de la CGC establece, entre sus funciones, promover procesos de capacitación para funcionarios públicos responsables de la administración, ejecución o supervisión del patrimonio hacendario del Estado. En cumplimiento de esta disposición, el ente contralor ha ejecutado, en los últimos años, un amplio programa de capacitación dirigido a las diferentes dependencias públicas sobre temas relacionados con el control interno, la ética pública y el sistema contabilidad integrado. En este último caso, ha coordinado acciones con la DCE a fin capacitar a la máxima cantidad de funcionarios de las diferentes esferas del gobierno.

Así, para apoyar el proceso de modernización de la administración financiera en el marco del proyecto SIAFSAG, se ha realizado un importante esfuerzo de capacitación a través de seminarios, talleres, cursos y el adiestramiento en el trabajo. Para ello, según nos señala la Directora de la DCE en la entrevista realizada, cuentan con laboratorios de informática donde se imparten cursos prácticos sobre los diversos sistemas, formando, como parte de los procesos de inducción y capacitación, alrededor de 25.000 trabajadores públicos. Asimismo, la capacitación se ha llevado a las universidades y otros estamentos que tienen que ver con el proceso de modernización del Estado. Se han realizado convenios con entidades estatales para que ellos sean los que den sostenibilidad a los programas de capacitación continua en todo lo que se refiere a los sistemas de gestión pública, que alcanzan al Gobierno Central, Entidades Descentralizadas y Autónomas y los Gobiernos Municipales.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Honduras

Según el artículo 34° de la Ley de Servicio Civil, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones que le corresponden a los servidores públicos, la DSCH, de acuerdo con los respectivos jefes de las diferentes dependencias del poder ejecutivo, elaborará y presentará los planes de capacitación que se consideren necesarios. Dicho adiestramiento será periódico y obligatorio en las horas de trabajo; la DSCH deberá supervisar su desarrollo e indagar acerca del progreso que con este motivo hagan los servidores públicos.

Contrario a lo anterior, Cáceres (2003) señala como una de las principales deficiencias del sistema de servicio civil hondureño, la falta de programas ordenados de capacitación destinados a un mejoramiento del desempeño de los servidores públicos y su desarrollo profesional. Asimismo, el TSCR manifiesta en su informe N° 08-2007 que, a pesar de que la CGRH aprobó las Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental, no se ha brindado suficiente capacitación a los usuarios del sector para la aplicación de estas normas, por lo que gira instrucciones a la CGRH, para que implemente un plan de divulgación y capacitación para todos los usuarios y emisores de estados financieros sobre la aplicación de las Normas Técnicas y de las IPSAS, a efecto de lograr su implementación en el corto plazo.

Al respecto, manifiesta el Director de la CGRH que, en los últimos años, la capacitación se ha dirigido a aspectos relacionados con el SIAFI; sin embargo, a partir del año 2010, se está prestando mayor atención a la capacitación en cuestiones técnicas de la contabilidad gubernamental. Así, por ejemplo, para el mes de junio de 2010 se tiene programado un curso de 100 horas de duración dirigido a funcionarios de la DGRH y de los departamentos financieros de las diferentes dependencias públicas en temas relacionados con las IPSAS, que será impartido por el Instituto Nacional de Formación Profesional; otro grupo de funcionarios recibirá en ese mismo mes una capacitación similar, pero impartida por funcionarios del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Nicaragua

De acuerdo con lo señalado en el artículo 31° de la LSCCA, la Administración del Estado a través de sus diferentes instituciones y organismos brindará capacitación a sus funcionarios y empleados en función de los intereses de la institución, orientada a elevar sus capacidades profesionales, técnicas y personales. En esta misma línea, el Decreto N° 44-98, establece que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe asesorar a las dependencias y órganos del sector público, en todo lo referente al diseño, establecimiento, operación y mantenimiento del SIGFA. Por su parte, el Decreto N° 95-2001 establece entre las funciones de la DGCGN, coordinar la capacitación en los diferentes organismos del sector público de la materia de contabilidad gubernamental. Para tal efecto, el Departamento de Normas Contables de la DGCGN ha asumido, en colaboración con la CGRN, la labor de capacitación, prestando especial atención a lo relacionado con aspectos operativos del SIGFA, no así en materia de contabilidad gubernamental, temática que según lo señalado por el Director de la DGCGN en entrevista realizada, ha estado prácticamente ausente de la agenda de capacitación en el país.

Panamá

Según lo señala el Resuelto N° 005-2004, entre las funciones de la DNC se encuentra, brindar adiestramiento y asesoría a las entidades del sector público en materia contable. Para tal efecto, la Dirección cuenta dentro de su estructura organizacional con un Departamento de Capacitación que tiene por objetivo, ejecutar las acciones requeridas para una adecuada capacitación del personal de la propia DNC y para los usuarios del SIAFPA.

Por otra parte, el Decreto N° 113, establece que la CGRP será la encargada de la capacitación de personal y divulgación contenido de dicho Manual General de Contabilidad Gubernamental. Adicionalmente, el Decreto N° 234 señala que la CGRP resolverá las consultas que le sean formuladas en materia de contabilidad y velará por el cumplimiento de las Normas de Contabilidad Gubernamental. De igual forma, el artículo 2° del Decreto N° 420-2005 señala que la CGRP, por medio de la Dirección de

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Métodos y Sistemas de Contabilidad (DMSC), llevará a cabo la capacitación del personal responsable de la operación del Sistema de Contabilidad Gubernamental.

De lo anterior, podemos deducir que la legislación panameña asigna funciones de capacitación tanto a la DNC como a la CGRP por medio de la DMSC. En este sentido, los funcionarios de la CGRP entrevistados manifiestan que sus actuaciones en materia de capacitación se dirigen tanto a personal del Departamento de Auditoría de la misma CGRP, contadores y personal de la administración financiera de las entidades del gobierno central, instituciones descentralizadas y ayuntamientos, a quienes, en forma periódica, se les imparten cursos y seminarios en materia de Normas de Contabilidad Gubernamental y el SIAFPA.

Por su parte, según lo señalan los funcionarios de la DCN entrevistados, tal entidad ha dado un énfasis especial a la capacitación en materia contable, sobre todo a partir del año 2006 que inicia formalmente el traslado de responsabilidades y acciones en materia de contabilidad gubernamental a tal Dirección. Así, por ejemplo, en el año 2007, se suscribió un convenio de Cooperación Técnica con el Instituto de Centroamericano de Administración Pública (ICAP) para el fortalecimiento de la gestión financiera y presupuestaria del sector público. Para tal efecto, el ICAP elaboró un diagnóstico institucional de necesidades de capacitación y asistencia técnica el cual fue presentado al Ministerio de Economía y Finanzas en diciembre de 2007 y aprobado para llevarse a cabo en el 2008. El programa en mención incluye la capacitación, asistencia técnica y pasantías para funcionarios relacionados con la contabilidad gubernamental, para lo cual se desarrollaron a lo largo de los años 2008 y 2009, al menos, 16 actividades de capacitación, en la que participaron, alrededor de 500 funcionarios.

Otra de las áreas de capacitación a la que se ha dado énfasis en los últimos años, según nos indican los funcionarios de la CGRP entrevistados, ha sido al uso de las distintas aplicaciones del SIAFPA. Para tal efecto, se auspició durante varios años la participación de los ejecutivos de la Contraloría General de la República y del Ministerio de Economía y Finanzas a conferencias internacionales; se capacitó a un grupo denominado “Élite” en temas relacionados con la operación, gestión y control de la Empresa del Canal de Panamá; y se favoreció la participación de varios funcionarios

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

en eventos internacionales como el Programa Internacional de Auditores que anualmente realiza la Oficina del Contralor General de los Estados Unidos (GAO).

Por otra parte, con la idea de promover la transferencia de conocimientos contables a los estudiantes que cursan las carreras de contabilidad y administración pública, la DNC ha creado un programa de prácticas profesionales, a fin de transmitir sus experiencias en materia de contabilidad y el uso de la herramienta informática, de este programa se ha beneficiado una veintena de estudiantes.

Finalmente, en el mes de abril de 2010, como parte de las primeras actividades de la firma consultora contratada, se anunció, por parte de la CGRP, el inicio de un programa de formación denominado “Diplomado en Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público” dirigido a funcionarios de la DMSC y de la DNC, quienes serán los encargados de fungir, a futuro, como facilitadores en los procesos de capacitación internos.

3.2.2.4 Política de estabilidad e incentivos

Costa Rica

El artículo 47° del Estatuto de Servicio Civil señala que los funcionarios públicos acogidos a dicho régimen no podrán ser despedidos de sus cargos a menos que incurran en causal de despido, según lo establece el Código de Trabajo o por reducción forzosa de servicios, ya sea, por falta de fondos o para conseguir una mejor organización de los mismos. Lo anterior, garantiza una adecuada estabilidad laboral en el sector público, sin embargo, según lo señalan los funcionarios entrevistados, preocupa el hecho de que, aproximadamente un 60% de personal de la DGCN esté nombrado bajo una categoría de interino, lo cual, eventualmente, podría ocasionar que dicho personal se fuera a laborar a otras dependencias públicas que le ofrezcan puestos similares en propiedad.

Por otra parte, si bien el Estatuto de Servicio Civil estipula una serie de beneficios y una política de incentivos a los funcionarios públicos, ninguno de ellos se brinda por productividad laboral, la cual, a pesar de que es valorada mediante una evaluación anual, no es tomada en cuenta salvo para efectos de un eventual futuro ascenso.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

El Salvador

El artículo 29° de la Ley de Servicio Civil señala que los funcionarios y empleados comprendidos en la carrera administrativa y protegidos por dicha Ley, gozarán, entre otros derechos, de permanencia en el cargo o empleo. En consecuencia, no podrán ser destituidos, despedidos, suspendidos, permutados, trasladados o rebajados de categoría sino únicamente en los casos y con los requisitos que establezca la legislación. De lo anterior se desprende que, existe una adecuada estabilidad laboral, al menos para los empleados del gobierno central, lo que nos corrobora el Director de la DGCG en la entrevista realizada. El panorama no es el mismo para los empleados de los gobiernos locales, instituciones en las que sí existe una alta rotación de personal.

En relación con la política de incentivos a los funcionarios vinculados con los sistemas de contabilidad gubernamental, al igual que en el resto del sector público, éstos se originan producto de la permanencia en el cargo, sin que una mayor productividad o formación académica sean valorados para obtener una mayor remuneración económica, únicamente son utilizados en el caso de un eventual ascenso de categoría laboral, en los términos que define el artículo 33° de la citada Ley.

Guatemala

Los artículos 3° y 61° de la Ley de Servicio Civil señalan que los trabajadores de la Administración pública deben estar garantizados contra despidos que no tengan como fundamento una causa legal. En este sentido, según señalan los funcionarios de la DCE entrevistados, efectivamente, se cumple la disposición legal y la totalidad de los funcionarios de dicha Dirección gozan de estabilidad laboral.

En relación con el tema de incentivos a los trabajadores de la DCE, éstos no difieren de los que disfrutan el resto de funcionarios públicos y van dirigidos, fundamentalmente, al reconocimiento de antigüedad y, en algunos casos, a la formación que se recibe durante su vida laboral. El mérito, la capacitación y la productividad son elementos que se valoran para posibles ascensos futuros, no así como mecanismo que genere incentivos de carácter económico. Lo anterior, a pesar de que el Reglamento de la Ley de Servicio Civil, detalla en su artículo 44° que se establecerá un programa de evaluación del

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

desempeño y rendimiento laboral que servirá de base para ascensos, capacitación, incrementos salariales, traslados y permutas.

Por último, es importante señalar que los funcionarios que ostentan puestos clasificados en categorías de profesionales tienen derecho al pago de una bonificación mensual para lo cual requieren estar incorporados al colegio profesional respectivo.

Honduras

El artículo 38° de la Ley de Servicio Civil establece entre los derechos que gozan los servidores públicos adscritos al régimen de servicio civil, la estabilidad y permanencia en el cargo y, en consecuencia, a no ser trasladados, degradados o despedidos, sin justa causa y sin observancia del procedimiento legalmente establecido.

Sin embargo, Cáceres (2003) señala que uno de los problemas fundamentales del sector público hondureño es la inestabilidad en los puestos, especialmente aquellos de responsabilidad técnica, ello por cuanto, aproximadamente, sólo el 30% de los funcionarios forman parte del régimen de servicio civil y, por ende, gozan de estabilidad laboral. El resto del personal posee condición de interinos o contratos temporales y, por tanto, no tienen este derecho. Situación que confirma el Director de la CGRH, quien señala que uno de los principales problemas a que se enfrentan los funcionarios de su dependencia es la inestabilidad en sus puestos, con el agravante de la interferencia política en los procesos de selección del nuevo recurso humano.

Por último, al igual que en el resto de países analizados, la legislación hondureña no prevé la asignación de incentivos que premien el buen desempeño o que, por el contrario, castiguen el deficiente y a que se aplican en forma general. Por otra parte, como señala Cáceres (2003), el desempeño de funcionarios no se evalúa sistemáticamente conforme a una metodología homogénea.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Nicaragua

Los artículos 4° y 37° de la LSCCA establecen el principio de estabilidad de los trabajadores públicos, sobre la base del mérito, la capacidad, especialización, profesionalismo, con el objetivo de que el servidor público tenga como meta convertirse en un servidor público de carrera.

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado por el Director de la DGCGN, si bien, este principio se aplica a un porcentaje significativo de sus funcionarios, lo cierto del caso es que un grupo importante de personas se contrata en la categoría de empleados transitorios o de proyectos, los cuales son definidos por los artículos 12° y 13° de la LSCCA. Estos últimos trabajadores, por su carácter temporal, no gozan de los beneficios que tienen los funcionarios acogidos a la Carrera Administrativa, lo que origina una amplia rotación, a todas luces inconveniente, cuando se trata de labores tan técnicas como lo es el caso de las relacionadas con la contabilidad gubernamental.

En cuanto a los incentivos pecuniarios que reciben los funcionarios de la DGCGN, al igual que para el resto de empleados públicos, obedecen sobre todo a la antigüedad en el puesto y en ningún caso a un reconocimiento de méritos académicos, por desempeño excepcional o por volumen de trabajo desarrollado. Estos últimos aspectos, sólo serán tomados en cuenta para eventuales ascensos, es decir, en el momento en que surja una vacante en un puesto de rango superior y que el funcionario desee ocupar.

Panamá

El artículo 138° de la Ley de Carrera Administrativa establece que los servidores públicos de Carrera Administrativa tienen, entre otros derechos, estabilidad en sus cargos, posibilidad de ascensos y traslados. La estabilidad, estará condicionada al desempeño eficaz, productivo, honesto, ágil y responsable, así como a la atención igualitaria, imparcial y respetuosa a los usuarios y ciudadanos. Esta disposición legal, según manifiestan los funcionarios de la DCN entrevistados, se cumple en la gran mayoría de los casos para los empleados de tal Dirección, sin embargo, tal y como señalan Armijo y Cortés (2006), no se aplica a otras esferas de la administración pública, en las cuales, en forma reiterada, se da una amplia rotación de personal,

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

marcada sobre todo por cuestiones de influencia política. Esta situación es más crítica en el caso de empleados de los ayuntamientos.

Por su parte, la Ley de Carrera Administrativa señala que los funcionarios tendrán derecho a una remuneración por antigüedad en el momento en que cese su relación laboral con la Administración y estipula el derecho a vacaciones anuales. De igual forma, el artículo 114° de dicha Ley establece que la Dirección de Carrera Administrativa, en coordinación con las autoridades nominadoras, establecerá programas de motivación para los servidores públicos de carrera, a efecto de incentivar su productividad, eficiencia, y mejorar su desarrollo moral, social, cultural y su espíritu de trabajo. A pesar de lo anterior, según lo señalan las personas entrevistadas, no existe, en la práctica, ningún de incentivo económico o promoción, basado en el desempeño, producción, capacitación o formación de los funcionarios públicos.

3.2.3 Subsistema de Prácticas Contables

3.2.3.1 Prácticas contables de selección y elaboración

Tal y como se señaló en el capítulo anterior, el subsistema de selección implica el análisis del momento en que se reconocen las transacciones económicas (base de reconocimiento) y la base de valoración utilizada (enfoque de medida).

a. Base de reconocimiento

Costa Rica

El artículo 120° del Reglamento de la LARFPP establece que, para los registros contables se deberá utilizar el devengo, es decir, las transacciones y otros hechos serán reconocidos cuando ocurran y no, únicamente, cuando se efectúe su cobro, su pago en efectivo, su equivalente o cuando se dé su consumo. Las transacciones y otros hechos serán asentados en los registros contables y reconocidos en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación; sin embargo, en el caso de que el devengado de ciertos ingresos y gastos no se logre identificar, su registro contable se reconocería a

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

partir del reconocimiento o pago de obligaciones y de la percepción efectiva de los recursos.

Ahora bien, en la práctica, para el caso del registro de gastos sí se aplica el criterio de devengo, no así para el caso de los ingresos, que son registrados en el momento en que se cobran; es decir, para este caso no se cumple con la normativa vigente y se utiliza, más bien, el método de caja. Al respecto, la CGR en diversos informes (por ejemplo, DFOE-GU-22-2006, DFOE-IP-03-2006, DFOE-IP-13-2005) ha señalado este aspecto como una debilidad del sistema de contabilidad que impide cumplir con los mandatos de la LARFPP.

El Salvador

El Manual Técnico del SAFI indica que la contabilidad gubernamental registrará los recursos y obligaciones en el momento que se generen, independientemente, de la percepción o pago de dinero, o sea, bajo el principio del devengado, el cual establece que los hechos económicos que modifiquen la composición de los recursos y obligaciones del sector público, serán reconocidos en el momento que sea posible conocer y cuantificar los efectos, sin tener en consideración que produzcan o no cambios en los recursos de fácil poder liberatorio. La sola estimación o intención de producir cambios en la composición de los recursos y obligaciones no es interpretada como un hecho económico.

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado por el Director de la DGCG, en la práctica, para el registro contable de los gastos, sí se cumple fielmente con el principio de devengo, no así en el caso de los ingresos, los cuales son reconocidos cuando se devengan, siempre y cuando su plazo de cobro sea inferior a un año, de modo que para el registro de los ingresos, se aplica un criterio de devengo modificado.

Guatemala

El Manual de Contabilidad Gubernamental contenido en el Acuerdo Ministerial 18-98, establece que la base para el registro de las transacciones económicas es el devengado, es decir, los ingresos deben registrarse en el momento de su realización y los gastos en

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

el momento en que se consumen, independientemente, de la fecha de recibo o erogación del efectivo.

A pesar de lo anterior, en la práctica, los ingresos son registrados sobre una base de caja, lo que significa que son reconocidos en el momento en que se cobran; mientras que para los gastos sí se aplica el criterio de devengo, por lo que los mismos son registrados en el momento en que se consumen sin tener en consideración la fecha en que se realiza el desembolso de efectivo.

Honduras

Según las Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental (NTCG), la ejecución de ingresos se produce al devengarse y/o percibirse los recursos; sin embargo, a efectos presupuestarios, los ingresos se ejecutan en el momento en que ingresan a la Cuenta Única de la Tesorería General de la República, autónomamente de aquel en el cual se devengan. Por su parte, los gastos deben registrarse en el momento en que se devengan independientemente de la fecha de pago.

En la práctica, según lo señala el Director de la CGRH, efectivamente, los ingresos son registrados en el momento en que el efectivo se recibe (método de caja) y los gastos en el momento en que se generan como tales (método de devengado).

Nicaragua

Los Principios de Contabilidad del Sector Público nicaragüense establecen que las transacciones y hechos económicos que afecten la posición financiera, los resultados de las operaciones o la estructura de los derechos y las obligaciones de la Entidad, serán reconocidos formalmente en los registros contables en el momento que ocurran o se devenguen, haya o no movimiento de dinero. Los ingresos de la Administración Central se registrarán en el momento que efectivamente se recauden.

Por su parte, el artículo 130° de la LAFRP señala que los registros contables estarán supeditados a los momentos de afectación presupuestaria establecidos en el artículo 21° de la dicha Ley. A efectos de reflejar los movimientos patrimoniales que alteren o

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

puedan llegar a alterar la situación económica de la Hacienda Pública, el momento de afectación contable corresponderá al registro del devengado.

En la práctica, como lo señalan los funcionarios de la DGCGN entrevistados, los registros contables parten del momento de la afectación presupuestaria y, para ello, los ingresos son reconocidos sobre una base de caja, o sea, se registran en el momento en que entra efectivo a las arcas del Estado; por su parte, los gastos se registran sobre una base de devengo.

Panamá

Según lo señalado por las NCG, la base de reconocimiento para las transacciones económicas del sector público panameño se fundamenta en dos principios básicos. En primer lugar, el Principio de Reconocimiento de los Ingresos, el cual brinda las pautas sobre la oportunidad o momento en que se debe registrar o reconocer los ingresos y del importe de estos ingresos; la regla general es que el ingreso se debe registrar cuando se realiza o cuando se devenga y no antes, los ingresos se realizan cuando los productos (bienes, servicios, impuestos o tasas) y otros activos son intercambiados por efectivo o por otros activos que son rápidamente convertibles en efectivo. En segundo lugar, el Principio de la Equiparación de Ingresos y Gastos, conocido también como el principio de igualación, rige el registro y la presentación de gastos, estableciendo que éstos deben ir equiparados, emparejados o igualados con los ingresos, en el período que estos gastos contribuyan a generar ingresos.

En la práctica, los ingresos se reconocen cuando el efectivo entra a caja, es decir, se utiliza la base de caja para el reconocimiento de éstos. En el caso de los gastos, son reconocidos bajo un criterio de devengo, o sea, se reconocen en el momento en que se incurre en ellos sin considerar el momento en que los mismos sean pagados.

b. Enfoque de medida

Costa Rica

En cuanto a los hechos que se recogen en los estados financieros, particularmente en el Estado de Situación Financiera, el Plan de Contabilidad Gubernamental distingue entre las partidas de los activos, los pasivos, el patrimonio. En el primero de los casos, se incluye, además de saldos de tesorería, los derechos por cobrar, los activos fijos (bienes de dominio público y privado) y otros activos como lo es el caso de los activos diferidos.

Para el caso del registro de bienes, el artículo 130° del Reglamento de la LARFPP establece que, la DGCN deberá llevar un registro del valor total de los bienes patrimoniales muebles, inmuebles, intangibles y semovientes de la Administración Central, así como su depreciación, agotamiento y revaluación; diseñar e implementar las tablas y procedimientos para el cálculo y registro contable de la depreciación de bienes; y emitir las razones y disposiciones técnicas específicas que se aplicarán para la valoración y revaluación de activos.

Para tal efecto, dentro de la partida de activos fijos, se incluye tanto los bienes destinados a uso general, como lo son, carreteras, puentes, parques nacionales y otros; así como los bienes de patrimonio histórico, cultural y artístico. Tales activos capitalizados, se deprecian (con excepción de terrenos y obras de arte) a lo largo de su vida útil bajo el método de línea recta y, por lo general, no se revalúan a pesar de que por razones de inflacionarias los activos pierden valor monetario a lo largo del tiempo y a que la Directriz N° 01-2009 establece los procedimientos para tal efecto. En relación con los inventarios de existencias, vale señalar que no se registran como activos, sino más bien, se cargan directamente a gastos en el momento en que se realiza la compra.

Otros aspectos que llaman la atención por el hecho de no incluirse en los estados financieros del gobierno son: la estimación de insolvencia de las cuentas por cobrar, la cual no se registra en tanto, los ingresos se registran en el momento en que el efectivo es percibido; la provisión para el pago de contingencia y las obligaciones en materia de pensiones.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Según lo señala el Decreto N° 34460-H, la unidad de monetaria en que se deben realizar los registros contables será el Colón. En los casos que existan créditos u obligaciones en monedas de otros países, la contabilización de éstas debe efectuarse al tipo de cambio oficial de las monedas contratadas con respecto al colón y mantenerse un auxiliar de control en moneda extranjera que corresponda al endeudamiento público. En mayo del 2010, el Colón se transa en razón de: 510,00 colones por 1,00 US Dólar.

El Salvador

La contabilidad gubernamental se sustenta además de los principios de contabilidad generalmente aceptados, en los siguientes criterios: la inclusión de todos los activos y pasivos del sector público, susceptibles de valorarse en términos monetarios; el uso de métodos que permitan efectuar actualizaciones, depreciaciones, estimaciones u otros procedimientos de ajuste contable de los recursos y obligaciones; y el registro de las transacciones sobre la base de mantener la igualdad entre los recursos y las obligaciones.

Los bienes muebles o inmuebles de larga duración, adquiridos con el ánimo de utilizarlos en las actividades administrativas o productivas de carácter institucional, como también aquellos que forman parte de las inversiones en proyectos, deberán contabilizarse como inversiones en bienes de uso al valor de compra, más todos los gastos inherentes a la adquisición, hasta que el bien entre en funcionamiento. No obstante, aquellos bienes muebles cuyo valor de adquisición individual sea igual o inferior a seiscientos dólares (\$600,00), deberán registrarse en cuentas de gastos de gestión. La DGCG podrá, al inicio de cada ejercicio contable, actualizar los valores de compra aplicando la variación del Índice de Precios al Consumidor del año inmediatamente anterior.

Los bienes muebles o inmuebles destinados a las actividades institucionales y productivas, deberán depreciarse anualmente, aplicando el método de depreciación basado en el cálculo lineal o constante. Las instituciones que en razón de sus propias actividades requieran aplicar criterios de depreciación distintos al establecido por la DGCG, deberán someterlos a éste, asimismo, cuando circunstancias especiales ameriten una depreciación acelerada del valor contable de determinados bienes.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Es importante de resaltar el hecho de que en los estados financieros del sector público salvadoreño, a la fecha, no se han incluido bienes de infraestructura destinados al uso general, como lo son los puentes, carreteras o parques; tampoco se incluyen los bienes de patrimonio histórico, cultural y artístico.

De acuerdo con la Ley de Integración Monetaria N° 201 de noviembre del año 2000, el Colón como unidad monetaria salvadoreña, se mantendrá inalterable respecto al dólar americano, teniendo este último curso legal irrestricto con poder liberatorio ilimitado para el pago de obligaciones en dinero en el territorio nacional; es decir, con la entrada en vigencia de esta Ley, la economía salvadoreña se dolarizó, por lo cual, a partir de esa fecha, los estados financieros del sector público se expresan en dólares americanos.

Guatemala

El Manual de Contabilidad Gubernamental señala que los estados financieros básicos deben resumir la información referente a los activos, los pasivos y el patrimonio de las entidades del sector público. Concretamente, en relación con los activos señala que en el estado de situación financiera se deben mostrar los activos circulantes, a saber, los saldos de tesorería, las cuentas por cobrar y otros activos financieros; los activos fijos, como por ejemplo, los terrenos, infraestructura de uso público y privado, como su correspondiente depreciación; y los activos intangibles, como lo es el caso del software o patentes. Por su parte, los pasivos deben reflejar e incluir todas las obligaciones por cubrir en el corto y largo plazo.

Ahora bien, del análisis de los estados financieros del sector público guatemalteco en los años 2006, 2007 y 2008 y, de acuerdo con lo que nos señalan los funcionarios de la DCE entrevistados, llama la atención, que, si bien en la partida de activos fijos del estado de situación financiera se incluye los costos de las adquisiciones de equipos, maquinaria e infraestructuras de bienes destinados al uso general como lo es el caso de puentes, carreteras o parques, no se incluye en esta partida los bienes de patrimonio histórico, cultural o artístico. De igual forma, contrario a lo señalado en el Manual de Contabilidad Gubernamental, no se registra la depreciación acumulada de los activos sujetos a pérdida de valor por su uso, ni son registrados los inventarios de existencias, las cuales se reconocen directamente como gastos en el momento de la adquisición.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tampoco se incluye en los estados financieros las estimaciones por insolvencia de las cuentas por cobrar y para el caso de los pasivos, no se incluyen las provisiones para el pago de contingencia.

Por otra parte, a pesar de que la economía guatemalteca, al igual que el resto de economías centroamericanas, están sujetas a importantes fluctuaciones en los índices de precios al consumidor, no se tiene contemplado en el Manual de Contabilidad Gubernamental la posibilidad de revaluar los activos fijos a lo largo de su vida útil.

Por último, el Acuerdo Ministerial N° 18-98, señala que los registros contables deberán efectuarse en la moneda de curso nacional, en este caso la unidad monetaria guatemalteca es el Quetzal, el cual, al mes de mayo de 2010, se cambia a razón de 7,85 Quetzales por 1,00 US Dólar. Los efectos de variación en la moneda deben registrarse como ingresos o gastos extraordinarios en el estado de rendimiento financiero.

Honduras

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 2° y 104° de la LOPH, el artículo 35 de su Reglamento y el artículo 32 de las NTCG, es responsabilidad de la CGRH mantener el sistema de registro, efectuar las operaciones de apertura, registro, cierre y emitir los estados financieros correspondientes del sector público, los cuales deben incluir entre otra información, la cuantificación de los bienes y derechos, las obligaciones a favor de terceros y el correspondiente patrimonio.

En el caso particular de los activos, según señalan las NTCG, deben incluirse el detalle de los activos corrientes, a saber, el efectivo y equivalentes, las inversiones financieras y cuentas por cobrar corrientes, los fondos de fideicomiso y los bienes de consumo; los activos no corrientes, entre los que se deben detallar, las inversiones financieras no corrientes, las maquinaria y equipo, los bienes de dominio público, las construcciones de dominio público y privado; y los activos o bienes inmateriales, como lo es el caso de los activos intangibles.

En relación con las obligaciones, se deben detallar los pasivos corrientes o con vencimiento en el corto plazo, como los son: las cuentas por cobrar o los fondos de

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

terceros en custodia y los pasivos no corrientes, es decir, aquellos que tienen un vencimiento superior a un año, entre estos destacan, la deuda pública interna y externa y las provisiones técnicas de largo plazo. En la cuenta de patrimonio, se debería detallar fundamentalmente, el capital fiscal, las donaciones y transferencias de capital y los resultados acumulados.

Del análisis de los estados financieros emitidos al cierre de los períodos contables comprendidos entre el 2006 y el 2009, y según lo señalado por el director de la CGRH, llama la atención que, en el caso particular de los activos, no se incluye los bienes de patrimonio histórico, cultural y artístico, la estimación por insolvencia de las cuentas por cobrar, la depreciación acumulada de los activos sujetos a la misma, la amortización acumulada de los activos intangibles, ni las provisiones para el pago de contingencia.

La unidad monetaria en que se registrarán las transacciones financieras, presupuestarias y patrimoniales del sector público será la moneda de curso legal del país, en este caso la Lempira que, a mayo de 2010, se cambia en razón de 18,48 Lempiras por 1 US Dólar. En caso de que se realicen transacciones en monedas diferentes, sus montos deberán convertirse a la moneda nacional y las diferencias que puedan surgir producto las fluctuaciones en el precio de las divisas se registrarán como ingresos o gastos extraordinarios.

Nicaragua

El Manual de Contabilidad Gubernamental señala que en los estados financieros debe mostrarse la situación financiera del sector público a una fecha determinada, para tal efecto, estos deben incluir el detalle de los activos, los pasivos y la situación patrimonial de las entidades que conforman el sector. Los activos comprenden el conjunto de bienes y derechos económicos propiedad de la Entidad, registrados de acuerdo con los Principios y Normas de Contabilidad Gubernamental y se debe representar como activos corrientes y no corrientes. Los primeros, comprenden todos aquellos bienes y derechos disponibles o que se espera se conviertan en disponibilidades o gastos en plazo menor o igual a un año, se incluyen: los activos disponibles, las cuentas y documentos por cobrar, los préstamos otorgados, los inventarios de existencias y los activos diferidos; el segundo, las inversiones financieras, las cuentas y documentos por cobrar a

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

largo plazo y el activo fijo activo fijo como lo es el caso de los terrenos, edificios e instalaciones, mobiliario y equipo, construcciones en proceso de dominio público y privado.

Los pasivos, al igual que en el caso de los activos se dividen en pasivos corrientes y no corrientes. Los pasivos corrientes deben contener las cuentas y documentos por pagar, los intereses y comisiones por pagar, la deuda pública interna y externa, la porción corriente de los pasivos a largo plazo y las provisiones. Por su parte, los pasivos no corrientes, detallan entre otros, las cuentas y documentos por pagar a largo plazo, la deuda interna y externa de largo plazo, las provisiones de largo plazo y, además, se incluye en este rubro la depreciación acumulada de los activos fijos y la amortización acumulada de los activos intangibles.

En el caso de Nicaragua, por no haber tenido acceso a los estados financieros del sector público, se procedió a consultar, en una entrevista colectiva a los funcionarios de la DGCGN, sobre las partidas que se incluyen en los estados financieros emitidos. Según nos señalan, si bien, los activos fijos son registrados en el momento de la afectación presupuestaria respectiva, lo cierto del caso es que no existe ningún tipo de control posterior sobre dichos activos, por lo cual no se cuenta con registro auxiliar de activos fijos, lo que implica, entre otras cosas, que no se registren depreciaciones, revaluaciones o bajas de activos. Por tanto, en su criterio los saldos de dicha cuenta no representa la realidad financiera del sector público nicaragüense. Adicionalmente, los estados financieros que se presentan no incluyen: los bienes destinados al uso general, como carreteras, puentes, sitios de recreo; los bienes de patrimonio histórico, cultural o artístico; la depreciación acumulada; los intangibles; los inventarios de existencias; estimaciones por insolvencia de las cuentas por cobrar; las provisiones para el pago de contingencia; o las obligaciones en materia de pensiones.

Por otra parte, el Manual de Contabilidad Gubernamental establece que se debe registrar todo recurso y obligación susceptible de ser valuado en términos monetarios, cuantificados en moneda nacional de curso legal en la República de Nicaragua. Las transacciones en moneda extranjera deberán registrarse y expresarse en moneda nacional en su equivalente, convertidas al tipo de cambio oficial publicado por el Banco

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Central de Nicaragua en la fecha de registro de la transacción. La moneda oficial de Nicaragua es el Córdoba, la que a mayo de 2010 se cambia a razón de 21,23 Córdobas por 1,00 US Dólar.

En el caso de los activos o pasivos en moneda extranjera se registrarán en su equivalente en moneda nacional, utilizando el tipo de cambio oficial del Banco Central de Nicaragua del día de la transacción. Las ganancias o pérdidas producto de la conversión se registrarán como parte de las cuentas de resultados.

Panamá

Los estados financieros del sector público son el resultado de la aplicación del Manual General de Contabilidad Gubernamental, adoptado por el Decreto No.113 del 21 de junio de 1993. Deben presentar información referente a los derechos, obligaciones y patrimonio del sector público. En el caso particular de los activos, como lo señalan las NCG, deben seccionarse en corrientes y no corrientes, los primeros incluyen: caja y bancos, valores negociables, cuentas por cobrar, inventarios, gastos pagados por anticipado; los segundos, las cuentas por cobrar a largo plazo, inversiones, inmueble, maquinaria y equipo, depreciación acumulada.

Por su parte los pasivos, al igual que los derechos se clasifican en corrientes y no corrientes. Entre los pasivos corrientes, se encuentran, las cuentas por pagar, obligaciones en materia de pensiones o retenciones a favor de terceros; los pasivos no corrientes, entre otros, deben incluir: la deuda interna y externa con vencimiento superior a un año,

La definición de la capitalización de los activos es definido por la NCG N° 13, que señala los criterios de uso y vida útil estimada del bien. Según esta norma, para un sistema ordenado de capitalización de bienes es esencial el registro individual de éstos y los criterios deben distinguir claramente entre lo que debe capitalizarse y lo que debe cargarse a los gastos del ejercicio. En este último caso, se deberán incluir, no sólo aquellos cuya duración esperada sea menor de un año, sino también aquellos cuyo monto es menor al mínimo fijado como política del sector público.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

El valor mínimo de un bien material para ser considerado como activo fijo es de cien balboas (B/. 100,00), considerando los siguientes criterios: *unidad*, cuando el bien constituye un todo invisible; *conjunto*, cuando el bien es un todo formado de partes concordantes equivalentes a juego, equipo o número de unidades que la entidad estime conveniente clasificar.

Los activos capitalizables incluyen, los bienes de infraestructura destinados al uso general, como lo es el caso de carreteras, puentes o parques nacionales y los bienes de patrimonio histórico, cultural y artístico. Dichos activos, según lo señalado en la NCG N° 13, se deprecian utilizando el método de línea recta, cargando el monto resultante del cálculo de la depreciación en su totalidad a gastos; para efectos de dicho cálculo en la Norma citada se establecen los porcentajes de depreciación aceptados para cada tipo de activo.

Las NCG establecen que la unidad monetaria es la manera más efectiva de expresar los cambios en el patrimonio neto de una entidad, y el valor de intercambio de bienes y servicios. La presunción de unidad monetaria descansa en el hecho de que la misma es simple, universalmente disponible, fácil de entender, útil y la manera más apropiada de expresar los valores económicos. En la República de Panamá, la unidad monetaria es el Balboa (B/.), el cual está a la par y es libre de cambio con la unidad monetaria de los Estados Unidos de América, el dólar (\$).

c. Prácticas de valoración

Costa Rica

La Directriz N° CN-001-2009 señala que, las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica al considerarlos realizados y devengados se registrarán según las cantidades de efectivo que los afecten, de su equivalente o de la estimación razonable que de ellas se haga. Estas cifras podrán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que las hagan perder su significado.

Este principio reconoce como mecanismo contable válido registrar ajustes periódicos que permitan depurar y actualizar los valores que muestran los recursos y obligaciones,

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

a fin de lograr una adecuada razonabilidad en la presentación de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en los niveles de precios generales (índice de precios) y se aplican a todos los conceptos que integran los estados financieros, así como la revaluación de activos fijos, se considerará que no ha habido violación de este principio, siempre y cuando en sus cuentas re expresadas se conserve el valor histórico en las cuentas originales y paralelo a ellas se abran cuentas para registrar el valor re-expresado. Esta situación debe quedar debidamente especificada y aclarada en la información que se produzca. Ahora bien, los funcionarios de la DGCN entrevistados manifiestan que a la fecha de la entrevista (agosto 2009), no ha sido una práctica la revaluación de los activos, a pesar de que son consientes de los efectos que generan en los estados financieros los incrementos en los índices de precios.

En el caso de otros bienes, con carácter de excepción, el órgano Rector establecerá el método de valuación que corresponda, el que será adoptado por el Ente para fijar sus valores siempre que el mismo no supere el valor de mercado o realización, el que fuere menor.

Por otra parte, la Directriz mencionada, señala que los costos y gastos necesarios para poner los bienes en condiciones de utilización o enajenación se integrarán al valor histórico, además, estos deben incluir la diferencia originada en las transacciones en moneda extranjera.

El Salvador

El Manual Técnico del SAFI estipula que la contabilidad gubernamental registrará los hechos económicos sobre la base del valor de intercambio de los recursos y obligaciones económicas (método del coste histórico), salvo que determinadas circunstancias justifiquen la aplicación de un criterio diferente de evaluación. El principio establece que toda transacción se contabiliza al precio acordado al momento de formalizar el hecho económico entre las partes involucradas, excluyendo toda posible incorporación de un valor diferente al pactado, situación que no significa desconocer la existencia y procedencia de otros criterios en casos de excepción.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

En el caso de los bienes de larga duración adquiridos en ejercicios anteriores, deberán ajustarse con el índice de actualización anual. Similar criterio deberá aplicarse respecto a la depreciación acumulada de cada bien, en forma previa al cálculo de la amortización del período contable. Las adquisiciones de bienes efectuadas en el curso del ejercicio contable, deberán ajustarse con el índice de actualización resultante del número de meses de permanencia en las actividades institucionales o productivas, previo al cálculo de la amortización del período. Ahora bien, según lo manifestado por el Director de la DGCG, en la práctica, no se re-expresa el valor de los activos para compensar las variaciones en los índices de precios, igual sucede con los ajustes por pérdida de valor de los activos. Y añade que este procedimiento se ha aplicado únicamente en algunas empresas públicas, sobre todo en el caso de venta de activos fijos.

Guatemala

El Acuerdo Ministerial N° 18-98 establece que las transacciones económicas se reconocen por norma general por el método del costo, valor de adquisición o su coste de producción. En el caso de activos que tengan costos asociados para su puesta en funcionamiento, estos deberán formar parte del valor de registro del activo. En el caso específico de donaciones, serán valoradas, salvo que se indique lo contrario, por su valor razonable en el momento de la transacción.

Como se mencionó anteriormente, los activos una vez registrados a su coste no sufrirán ninguna modificación en tanto, a la fecha, no se están realizando depreciaciones ni revaluaciones de los mismos.

Honduras

Las NTCG señalan que los registros de las transacciones económicas deberán realizarse al costo de adquisición. En aquellos casos en que se necesario incurrir en gastos para poner en funcionamiento un determinado bien, éstos deben incluirse como parte del costo.

A pesar de que la economía hondureña está sujeta a fluctuaciones en su moneda y a variaciones importantes del índice de precios al consumidor, las NTCG no prevén la

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

posibilidad de revalorar los activos fijos, por tanto, los mismos se muestran en el estado de situación financiera a su costo. Como se mencionó anteriormente, a la fecha de elaboración de esta investigación, no se registran los costos por depreciación de los activos, lo que genera, entre otras, que el monto que se refleja en el estado de situación financiera no represente fielmente el valor de los activos fijos del sector público hondureño.

Nicaragua

Las transacciones de la Entidad, susceptibles de cuantificación, serán registradas al costo de producción, construcción, adquisición o intercambio, representado por la suma de dinero pactada al momento de producirse el hecho. Si se tratara de valorar inversiones en títulos o valores con cotización pública, corresponderá utilizar el valor de mercado al momento de su valuación. Cuando se reciben bienes sin contraprestación, serán contabilizados a un valor estimado que represente, con la mayor precisión posible, el monto que hubiere sido necesario desembolsar para adquirirlo en las condiciones en que se encuentra.

En las cuentas del activo se registrarán los bienes, derechos de cobro o uso y otros valores que sean propiedad de la entidad o representen un beneficio futuro. El registro se efectuará cuando se adquiera, construya o reciba un bien, se reconozca el derecho a un cobro o a recibir beneficios futuros. Los activos serán registrados a su costo de adquisición o producción. Si se desconoce, se contabilizarán a un valor estimado que represente el monto que hubiese sido necesario desembolsar para adquirirlo en las condiciones en que se encuentra. Por su parte, los pasivos se contabilizarán por el monto convenido al momento de producirse la obligación hacia terceros, de transferir o entregar activos o de recibir valores por servicios a ser provistos o prestados en el futuro.

Al igual que en el caso salvadoreño, a pesar de que el Manual de Contabilidad Gubernamental estipula las cuentas de depreciación acumulada y revaluaciones de activos, en la práctica no se registran dichas transacciones.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Panamá

Según señalan tanto el Manual de Contabilidad Gubernamental como las NCG, se requiere que la mayoría de los activos, pasivos, y patrimonio se contabilicen a su costo histórico, es decir, con base en su precio de adquisición. El principio de costo brinda fiabilidad a la información financiera ya que el costo es definitivo y verificable.

Ahora bien, en el caso de que por razones inflacionarias un activo esté registrado a un valor inferior a su valor de mercado estimado, o bien, en aquellos casos en que un activo pierda valor más allá de las tasas de depreciación, las NCG señalan la posibilidad de aplicar una re-expresión, en cuyo caso el monto neto producto de la valuación, aumento o disminución, será registrado directamente al patrimonio bajo el rubro de excedente de revaluación. Una disminución por re-expresión debe cargarse directamente contra cualquier excedente de revaluación relacionado en la medida en que la disminución no sobrepase el monto mantenido en el excedente de revaluación con respecto a ese mismo activo.

d. Método de registro y solución registral

Costa Rica

El Decreto N° 34460-H establece que se deben registrar todas las operaciones bajo el criterio de partida doble, por lo que, en ningún caso, deben compensarse las partidas de activo y pasivo del Balance de Situación, ni las de gastos e ingresos, que integran la cuenta del resultado económico-patrimonial, ni los gastos e ingresos que componen el estado de ejecución presupuestaria.

El Reglamento de la LAFRPP, establece que la DGCN diseñará e implementará los mecanismos necesarios para convertir automáticamente los registros presupuestarios en patrimoniales, de manera que, a partir del registro único de cada transacción presupuestaria, se generen las diferentes afectaciones en los demás registros contables. Para tal efecto, en el plan de cuentas se incluyen los grupos 4000-4100 “Ingresos Presupuestarios” y 5000-5100 “Gastos Presupuestarios”, para aquellas fases presupuestarias que tienen incidencia financiero-patrimonial. De esta forma, el sistema

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

presupuestario y el sistema de contabilidad patrimonial están vinculados entre sí, pero las normas presupuestarias son diferentes de las normas de contabilidad.

El Salvador

Según lo señala el Manual Técnico del SAFI, todos los registros contables del sector público salvadoreño deben realizarse mediante el criterio de partida doble.

Para efectos de la aplicación en el sistema de contabilidad gubernamental, de los clasificadores presupuestarios de ingresos y egresos aprobados por las autoridades competentes, se reconocen tres niveles de clasificación presupuestaria indicados en los mismos, a saber: 01 Rubro de Agrupación, 011 Cuenta Presupuestaria y 011 01 Objeto Específico.

En las clasificaciones presupuestarias de ingresos y egresos, los conceptos de Rubro de Agrupación y Cuenta Presupuestaria se asociarán contablemente a una o varias cuentas y los conceptos de objeto específico a sub-cuentas. Es así, como podemos indicar que se trata de un sistema articulado en el que el presupuesto está vinculado con el sistema contable e influenciado por las normas de éste.

Guatemala

Según el Acuerdo Ministerial N° 18-98 las operaciones contables patrimoniales se deben realizar mediante el criterio de partida doble y, al igual que en el caso anterior, bajo ninguna circunstancia se deben compensar ingresos y gastos en las cuentas de resultados, ni activos y pasivos en el balance general.

Las transacciones presupuestarias son originadas en la ejecución del presupuesto de ingresos y egresos aprobados por la autoridad competente y las transacciones extrapresupuestarias son todas las restantes que se realizan en el organismo o entidad pública no originadas en el presupuesto pero que inciden afectando la gestión o situación económica financiera (baja de bienes, movimiento de fondos de terceros, refinanciamiento de la deuda pública, etc.).

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Los procedimientos contables y flujos de documentos oficiales en los que se basan los registros contables son: en primer lugar, la DCE captura la información de los diferentes centros de registro del sistema; seguidamente, registra las transacciones presupuestarias, financieras y patrimoniales del Gobierno Central; luego, se centraliza la información contable que producen las unidades ejecutoras del Gobierno Central; y, por último, produce los Estados Financieros que muestren periódicamente la situación patrimonial y la gestión financiera y presupuestaria del Gobierno Central.

La contabilidad se efectúa a través del SICOIN, que se ha desarrollado en una plataforma informática en WEB y se obtiene a partir de las operaciones primarias de la ejecución presupuestaria a cargo de las Unidades Ejecutoras por medio del Sistema de Gestión -SIGES-, vinculado al SICOIN WEB. Por medio de reglas de conversión predeterminadas (matrices de conversión), se generan automáticamente transacciones contables de ejecución de recursos, gastos y operaciones que afectan el patrimonio. De acuerdo con lo anterior se puede señalar que el sistema de presupuesto está vinculado con el sistema de contabilidad e influenciado por normas de contabilidad, es decir, se trata de un sistema *articulado*.

Honduras

Las NTCG señalan que los registros contables deben realizarse bajo el principio de partida doble. Para la ejecución presupuestaria se utilizan los clasificadores de ingresos y gastos y se completará con el empleo de tablas de conversión de ejecución presupuestaria a asientos de contabilidad por partida doble denominadas "matrices".

El subsistema de contabilidad produce de manera simultánea, automática e integral, información presupuestaria, de tesorería, de crédito público, patrimonial y económica. Las transacciones se realizan una sola vez y por medio de matrices de conversión, que relacionan los clasificadores presupuestarios de recursos y gastos y la estructura programática con las cuentas patrimoniales y de resultados, posibilita la conversión automática de los registros de ejecución presupuestaria o de transacciones que representan recaudación o gastos en asientos de partida doble.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

De este modo se produce la integración simultánea y automática de los instrumentos de presupuesto y la contabilidad de partida doble, para conformar la contabilidad gubernamental.

Nicaragua

Los Principios de Contabilidad del Sector Público señalan que toda transacción que dé origen a un registro contable, afectará por lo menos a dos cuentas de la contabilidad (partida doble), lo que dará lugar a un registro simultáneo en el debe y el haber, por valores iguales, aplicando por consiguiente las cuentas que correspondan según la naturaleza de la operación.

En la actualidad los registros contables se generan en el momento de la afectación presupuestaria, es decir, el sistema de contabilidad se limita a reproducir las operaciones presupuestarias. Siguiendo lo señalado por Fuertes (2004), nos encontramos ante un sistema *no articulado*, en el cual la contabilidad patrimonial es casi inexistente. Lo anterior a pesar de que, desde el punto de vista normativo, sí debería de existir una vinculación entre el sistema contable y presupuestario.

Panamá

El Manual General de Contabilidad Gubernamental señala que para los fines de la contabilidad gubernamental es indispensable la aplicación de la partida doble.

La NCG N° 2 establece que la Contabilidad Gubernamental en Panamá se llevará de forma tal que integre las operaciones presupuestarias y financieras, observando los principios de contabilidad generalmente aceptados para el sector público, las normas de contabilidad gubernamental, las normas generales de administración presupuestaria y las disposiciones legales vigentes que le apliquen. Asimismo, el Manual General de Contabilidad Gubernamental señala que la contabilidad gubernamental integra la contabilidad de la ejecución presupuestaria con la contabilidad financiera.

3.2.3.3 Prácticas contables de comunicación

a. Delimitación de la organización del ente contable

Costa Rica

La LAFRPP se fundamenta en los principios básicos de la centralización normativa y la descentralización operativa a partir de un sistema integrado, en el que se concibe la centralización de políticas, normas y procedimientos con la administración descentralizada de cada uno de los subsistemas, en pro de una mayor eficiencia y eficacia en la toma de decisiones (Mejía, 1995). De esta forma, podemos distinguir entre lo que la Ley define como Administración Central, que está constituido por los Poderes Ejecutivo, Legislativo, Judicial y el Tribunal Supremo de Elecciones; las empresas públicas del Estado; y la administración descentralizadas, que la conforman los 81 municipios, las universidades estatales y la CCSS.

La Administración Central, se rige en todos sus extremos por lo establecido en la LARFPP y los principios de contabilidad para el sector público costarricense; las empresas públicas por lo establecido por la LAFRPP y en aspectos contables, por las NIIF; por último, la administración descentralizada se rige por las Normas Técnicas Básicas para este sector emitidas por la CGR y por reglamento propio deben emitir su propia normativa contable, la cual debe armonizarse para todos los efectos con lo señalado por los principios de contabilidad para el sector público.

El Salvador

El artículo 3° de la LOAFE, establece que la contabilidad gubernamental comprenderá el conjunto de recursos y obligaciones existentes en el Sector Público, el cual lo conforman:

- El Gobierno Central, integrado por los Órganos Ejecutivo, Legislativo, Judicial, Corte de Cuentas de la República, Tribunal Supremo Electoral, Tribunal de Servicio Civil, Fiscalía General de la República, Procuraduría General de la República y Procuraduría para la Defensa de los Derechos Humanos;

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- Organismos Descentralizados, conformados por las instituciones y empresas estatales de carácter autónomo, entidades que se costeen con fondos públicos o que reciban subvención del Estado, inclusive el Instituto Salvadoreño del Seguro Social, la Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Río Lempa, la Administración Nacional de Telecomunicaciones y cualquier otro organismo o fondo legalmente creado por ley con existencia propia e independiente; y
- Municipios, sin perjuicio de su autonomía establecida en la Constitución de la República.

Cada entidad e institución mencionada en el punto anterior, establecerá una UFI responsable de su gestión financiera, que incluye la realización de todas las actividades relacionadas con las áreas de presupuesto, tesorería y contabilidad gubernamental. La UFI, será organizada según las necesidades y características de cada entidad e institución y dependerá directamente del Titular de la institución correspondiente.

El sistema de contabilidad opera en un esquema de agregación de datos que permite generar la información a diferentes niveles de síntesis de acuerdo a la estructura organizacional del Gobierno, a partir de las transacciones financieras efectuadas en los niveles operativos. Las características básicas del sistema son dos: la descentralización de los registros primarios en cada uno de los entes responsables de ejecutar los programas del Gobierno o de prestar los servicios públicos; y la centralización de datos agregados para producir informes financieros consolidados.

Guatemala

El SICOIN tiene por objeto disponer de información financiera útil, oportuna y apta para la toma de decisiones y que facilite el proceso de control y rendición de cuentas, bajo los principios de centralización normativa y una desconcentración operativa en la administración financiera del Estado.

Como se señaló anteriormente, el sector público guatemalteco se compone de un Gobierno Central, constituido por tres poderes independientes entre sí, a saber, el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial; además de otras instituciones creadas por la

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Constitución Política de la República o leyes específicas, para actuar con independencia económica y funcional, tal es el caso de la CGRG, el Tribunal Supremo de Elecciones o la Procuraduría General de la Nación. Por otra parte, la administración pública territorial conformada por 333 municipios y otros entes del sector público constituido por entidades descentralizadas, empresas públicas no financieras, las entidades financieras, las entidades autónomas y las empresas autónomas.

En la actualidad, el SICOIN está implementado en la Administración Central, en las Empresas Públicas, Entidades Descentralizadas y en un 25% de los Gobiernos Locales. El objetivo es que todas las entidades del Sector Público No Financiero, lleven su contabilidad en un sistema único y uniforme y que la consolidación de los estados financieros se realice en forma automática.

Honduras

Las NTCG señalan que el sistema de contabilidad gubernamental se basa en el principio de centralización normativa y descentralización operativa. En este sentido, la CGRH en su condición de órgano rector y técnico coordinador del subsistema de contabilidad gubernamental, emitirá las normas técnicas, manuales, metodologías, formularios y demás disposiciones que regirán el proceso contable y velará por el cumplimiento de su aplicación. Por su parte, el proceso contable institucional será responsabilidad de las Gerencias Administrativas, Unidades Ejecutoras y de cada uno de los funcionarios y empleados de los distintos niveles que participan en este proceso, en la competencia de su gestión y desconcentración funcional y operativa, para el cumplimiento de sus objetivos estratégicos y operacionales.

Para los fines del Subsistema de Contabilidad Gubernamental, la Administración Central se considera un sólo ente contable, con una estructura jurídica homogénea, en la que los organismos que la conforman no tienen individualidad patrimonial propia y todos juntos constituyen un único ente jurídico-contable. La CGRH será responsable de mantener el sistema de registro, efectuar las operaciones de apertura y cierre y emitir los estados financieros correspondientes; éstos reflejarán en su activo la inversión correspondiente a su participación en el patrimonio neto de las Instituciones

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Descentralizadas, según lo dispone el artículo 35° del Reglamento de Ejecución de la LOPH.

Por su parte, las Instituciones Descentralizadas, Empresas Públicas, Municipios y Universidades Nacionales, son entes con personería jurídica, patrimonio independiente y presupuesto propio. Por tal razón, cada uno de ellos posee una contabilidad individual y separada que debe mostrar los resultados de su gestión presupuestaria, financiera y económica, identificando sus activos, pasivos y patrimonio. En el caso particular de las instituciones descentralizadas, deben procesar sus registros contables en el SIAFI, generando procesos en espacios del sistema independientes y separados, en tanto que los entes restantes los procesan en sistemas propios.

Nicaragua

Los Principios y Normas contenidos en el Manual de Contabilidad Gubernamental, así como el resto de las disposiciones que forman parte de dicho documento son de aplicación obligatoria para todos los Organismos y Entidades de la Administración Central que se financien total o parcialmente con fondos del Presupuesto General de la República, así como Instituciones Públicas Descentralizadas y Empresas Públicas no Financieras. Para tal efecto, se considera que: la Administración Central, conforma un solo ente contable y tiene un solo Patrimonio; las Instituciones Públicas Descentralizadas, se consideran entes contables independientes, creados por normas legales específicas, con autonomía administrativa y con personalidad jurídica, poseen recursos propios y reciben aportes financieros del Tesoro Nacional; y las Empresas Públicas No Financieras, cuya creación y organización están en función de leyes específicas de su origen, cada una de ellas posee patrimonio propio, presupuesto independiente y son entes contables independientes.

Por su parte, el artículo 121° de la LAFRP señala que cada una de las instituciones y órganos que se financian con presupuesto de la República se consideran como un Ente Contable Centralizador. A tal efecto, son responsables de centralizar los registros, informes y resultados de operaciones financieras y patrimoniales de la Entidad. Estas unidades contables, a su vez, se subdividen en Órganos de Registro, por tales, se entienden cada uno de los organismos del sector público que conforman el Ente

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Contable Centralizador y que deben operar, obligatoriamente, en el Sistema de Administración Financiera, ingresando en el mismo sus operaciones presupuestarias, contables y financieras; en virtud de ello, serán responsables jurídicamente por la ejecución de tales operaciones. Por último, cada uno de los órganos y entidades descentralizadas por funciones, entidades descentralizadas territoriales, empresas del Estado e instituciones financieras del Estado dotadas de personalidad jurídica y patrimonio propios, se consideran Entes Contables, que serán responsables de procesar y presentar al Ente Contable Centralizador la información patrimonial originada por ellos para fines de consolidación.

Panamá

Según la NCG N° 2, la contabilidad gubernamental se estructurará sobre la base de una descentralización operativa a nivel institucional y una centralización normativa como atribución exclusiva de la CGRP. De esta forma, el sector público panameño se puede subdividir en dos grandes componentes, el sector público no financiero y el sector público financiero. El sector público no financiero a su vez, se clasifica en la Administración Pública (gobierno en general) y empresas públicas no financieras. En el primer caso, se incluye al Gobierno Central; a las instituciones descentralizadas (no empresariales); las corporaciones y proyectos de desarrollo; y los municipios.

Para efectos de control del patrimonio del Estado, el control de presupuesto y producir información financiera pública se distinguen, como se señaló anteriormente, tres niveles. En primer término, la DCN, encargada de la consolidación de la información financiera de todo el sector público; en segundo lugar, un nivel central o institucional, encargado del registro y reporte sobre las operaciones presupuestarias, financieras y patrimoniales de la institución; por último, un nivel operativo, encargado del registro y reporte de las transacciones económicas en dependencias institucionales.

b. Integración de la información contable publicada

Costa Rica

La Directriz N° 001-04, señala que las instituciones públicas deberán presentar a la DGCN la información correspondiente a los diferentes cuadros auxiliares y estados financieros de las operaciones, referidos al período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de cada año, que deberán remitirse a más tardar en la primera semana del mes de febrero. Además de los cuadros auxiliares y estados financieros, deberán presentar los respectivos anexos que respaldan la información que ahí se adjunta.

Con base en la información remitida, y para efectos de presentación de los estados financieros del sector público costarricense, la DGCN, en cumplimiento con lo dictado en el artículo 95° de la LAFRPP, procede a la consolidación de la información financiera relativa al Gobierno Central; es decir, los Poderes Ejecutivo, Legislativo, Judicial, la Defensoría de los Habitantes, la CGRCR, el Tribunal Supremo de Elecciones y demás dependencias adscritas. A estos estados financieros consolidados, se les agrega la información de los gobiernos locales, las instituciones autónomas y descentralizadas y las empresas públicas del Estado. De esta forma, la información financiera que se remite a la Asamblea Legislativa en razón de la legislación vigente, se incluye la información de todo el sector público costarricense con excepción del sector financiero.

Para ello, los Principios de Contabilidad para el Sector Público señalan que el sistema de contabilidad gubernamental debe posibilitar la consolidación de cifras económicas y financieras, de los entes contables públicos, permitiendo la eliminación de transacciones recíprocas entre los entes consolidados.

El Salvador

El artículo 11° de la LOAFE señala que la consolidación que deberá realizar la DGCG, comprende la recepción, clasificación, eliminación de movimientos interinstitucionales y procesamiento de los datos contenidos en los estados financieros elaborados por cada una de las entidades y organismos públicos, con la finalidad de obtener estados

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

financieros agregados que permitan determinar la composición real, tanto de los recursos y obligaciones globales, como de aquéllos relativos a sub-sectores definidos del sector público.

Con el fin cumplir la función consolidadora, la DGCG debe actuar como unidad contable de último nivel de síntesis en la agregación de los datos y registrar las variaciones en la composición de los recursos y obligaciones del Estado, sobre la base de los datos provistos por el nivel operativo, de gestión institucional, de los datos procesados a nivel gerencial o de gestión sectorial, según corresponda.

En el procedimiento de eliminación se considerarán datos de los entes otorgantes y receptores, generados en movimientos interinstitucionales: (1) Transferencias corrientes y de capital sin contraprestación de bienes y servicios; (2) Operaciones de créditos monetarios; (3) Traspasos estacionales de caja o cuentas de depósito; (4) Comodatos de bienes muebles o inmuebles de larga duración; y (5) Operaciones de compra y venta; prestación de servicios; liquidación de impuestos; aportes previsionales; y, otros movimientos de igual naturaleza. En las comparaciones de datos quedarán excluidos los movimientos y saldos correspondientes a operaciones de intermediación, generados entre los entes otorgantes y receptores.

En resumen, cada UFI remite su información financiera a la DGCN quien se encarga, en primer término, de la consolidación de la información de las dependencias del Gobierno Central y organismos descentralizados y, posteriormente, de agregar los datos remitidos por los gobiernos locales a fin de generar los estados financieros del sector público no financiero de El Salvador.

Guatemala

Para efectos de consolidar y evaluar la ejecución financiera del sector público, las dependencias de los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas y autónomas, informan a la Dirección de Contabilidad del Estado, antes del 31 de marzo de cada año, los resultados físicos y financieros de la ejecución de sus presupuestos. No debemos olvidar que los registros contables se realizan automáticamente con el registro de la ejecución presupuestaria, a través de un comprobante único, por lo cual el sistema

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

informático como tal, realiza la integración de la información por dependencias y sectores, donde se incluye todo el sector público con excepción de los gobiernos locales.

De esta forma, la información contenida en los estados financieros del sector público guatemalteco representa la integración de las transacciones económicas del gobierno central, entidades autónomas y empresas del Estado; sin que exista un proceso de consolidación contable como tal.

Honduras

Cada institución descentralizada, empresa, municipio y universidad utilizará el Plan Único de Cuentas establecido por la CGRH, a partir del cual, generará la ejecución presupuestaria y asientos de partida doble en su propio subsistema contable, preparando sus estados financieros para la toma de decisiones institucionales, los que deberá remitir anualmente a la CGRH.

Según lo estipulado en la LOPH, su Reglamento de Ejecución y el Manual de Contabilidad para el Sector Público, la CGRH procederá a la integración de la información contable de la Administración Central y el resto de instituciones públicas, mediante un proceso de consolidación que permita generar los estados financieros del sector público hondureño.

Según nos señala el Director de la CGRH los estados financieros del sector público hondureño representan la consolidación de todos los niveles institucionales con excepción de los gobiernos locales. Para tal efecto la consolidación, bajo el método de eliminación, se realiza a nivel de cuentas que se relacionan por ejemplo, ingresos, gastos, transferencias o préstamos.

Nicaragua

El artículo 135° de la LAFRP, establece que los entes contables deberán informar y presentar anualmente sus estados financieros ante la DGCGN, los cuales deberán incluir la totalidad de sus activos, pasivos y patrimonio. La información patrimonial que le corresponda al Estado será integrada y consolidada en los estados financieros que emita

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

la DGCGN. Por su parte el artículo 136° señala la obligación de parte de la DGCGN del proceso de recepción, clasificación y procesamiento de los datos contenidos en los Estados Financieros elaborados y presentados por las entidades públicas, con la finalidad de obtener la cuenta consolidada del Sector Público.

Según indican, los funcionarios de la DGCGN entrevistados, para efectos de cumplimiento de la legalidad, al final del ejercicio contable, una vez recibida la información financiera de cada uno de los Entes Contables Centralizadores, se procede a realizar una totalización de la misma, es decir, simplemente se hace una agregación de la información, sin que exista ningún procedimiento o técnica de consolidación como lo señala el Manual de Contabilidad Gubernamental. De esta forma, los estados financieros que se presentan al final del ejercicio económico representan la sumatoria de la información financiera del sector público no financiero, sin incluir los gobiernos locales.

Panamá

La consolidación de la información financiera constituye el proceso contable utilizado para preparar los estados financieros que reflejen la situación financiera y los resultados obtenidos durante el ejercicio contable, correspondiente al gobierno central, las instituciones descentralizadas, empresas públicas, municipios y, en general, al sector público no financiero en su conjunto. Al añadirse el sector financiero, se obtendrá la situación financiera consolidada de todo el sector público.

La consolidación de la información financiera del conjunto del sector público, se efectúa con base en los informes financieros y presupuestarios que, por ley, están obligadas las diferentes dependencias a presentar a la DNC. El proceso es combinado sobre una base de rubro por rubro, al sumarse cada monto igual de activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos, dando por resultado una sola información. Para efectos de la consolidación se realizarán las eliminaciones de saldos y las transacciones entre instituciones o dependencias que se consolidan. Cuando dos o más entes realicen actividades u operaciones de similar naturaleza o pertenezcan a un mismo sector del gobierno central o empresas públicas, las que se defina como central o principal, se

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

efectuará una consolidación intermedia, integrando a sus entes contables y dependientes, según el caso, previamente establecidos por la CGRP.

A tal efecto, las entidades del sector público, tendrán la responsabilidad de presentar a la DNC los estados financieros, los informes presupuestarios y la información complementaria pertinente, de acuerdo a las estipulaciones que para tales efectos emita el órgano rector de la contabilidad gubernamental.

Ahora bien, en la práctica, tal y como lo detallan los funcionarios de la DNC en la entrevista realizada, la DCN consolida la información financiera del Gobierno Central, a la cual, se le agrega lo correspondiente a las instituciones descentralizadas, empresas públicas no financieras y lo gobiernos locales, a fin de generar los estados financieros del sector público no financiero de Panamá.

c. Información a proporcionar

Siguiendo lo señalado en el capítulo anterior, la tabla N° 3.20, resume los informes que se incluyen como parte integral de los estados financieros del sector público para cada uno de los países en estudio. Con ese fin, analizamos los estados financieros presentados por los países de región, con excepción de Nicaragua, para los años 2007, 2008 y 2009. En el caso de Nicaragua, en vista de que no tuvimos acceso a los estados financieros del sector público, la información que se resume se obtuvo de la entrevista que realizamos al Director de la DGCGN.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 3.20
Información proporcionada en los estados financieros en los países centroamericanos

Información presentada	Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Balance General	Si	Si	Si	Si	Si	Si
Estado de Resultados	Si	Si	Si	Sí	Si	Si
Estado de cambios en el patrimonio	Si	No	No	No	No	Si
Estado de flujo de efectivo	Si	Si	No	No	No	Si
Estado de presupuesto	Si	Si	Si	Sí	Si	Si
Notas explicativas	Si	Si	Si	No	No	Si
Indicadores de gestión	No	No	No	No	No	No

Fuente: Elaboración propia

De la tabla N° 3.20 hay que resaltar la nula importancia que los gestores públicos de los países centroamericanos brindan a los indicadores de gestión como elemento que permite a los usuarios analizar el nivel de eficiencia, eficacia y economía en qué ha operado una entidad pública; tanto es así que, en ninguno de los países se ha emitido normativa que obligue a la incorporación de los indicadores de gestión como integrante de la información financiera presentada por los entes de gobierno.

Por otra parte, sólo en el caso de Costa Rica, El Salvador, Honduras y Panamá los estados financieros se presentan en forma comparativa, aspecto que, como se mencionó, es importante para efectos de analizar las variaciones y tendencias de la información. Por último, señalar que la legislación de estos los países estipula que el conjunto de estados financieros lo componen los señalados en la primera columna de la tabla N° 3.20 (con excepción de los indicadores de gestión). A pesar de lo anterior, únicamente en los casos de Costa Rica y Panamá se cumple completamente con lo normado en este sentido.

d. Periodicidad con que se suministra la información

Costa Rica

La LAFRPP asigna, entre otros deberes, a la DGCN preparar cada año el informe correspondiente a la liquidación del presupuesto y el estado de situación del tesoro

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

público y del patrimonio fiscal, para que el Ministro de Hacienda pueda cumplir con lo dispuesto sobre el particular; lo anterior a más tardar el último día de febrero de cada año.

Por su parte, el Reglamento de la LAFRPP señala que todas las entidades del sector público deberán entregar a la DGCN los estados financieros de su gestión anterior, con el propósito de generar los estados financieros agregados del sector público antes del 15 de febrero de cada año. Adicionalmente, por medio de la Directriz CN-001-2004 se obliga a las entidades desconcentradas a remitir estados financieros a la DGCN en forma trimestral.

Ahora bien, en la práctica, según lo señalan los funcionarios de la DGCN entrevistados, la información contable se emite y se pone a disposición en virtud de los requerimientos de los diferentes grupos de usuarios. Así, por ejemplo, al Despacho del Ministro de Hacienda debe remitirse información en forma mensual, al FMI bimensualmente, mientras que al resto de usuarios de la Administración se les remite la información patrimonial cada tres meses. Para otros usuarios, como lo es el caso de la CGR y la Asamblea Legislativa, los estados financieros se envían anualmente. Igualmente, para la ciudadanía en general se pone a disposición dicha información en forma anual.

La información de carácter presupuestario se actualiza diariamente, los usuarios internos y de la CGR pueden acceder a ella en “línea”, mientras que los usuarios externos pueden obtener información relacionada con el presupuesto ejecutado por esta vía mediante en el sitio web del Ministerio de Hacienda.

El Salvador

Para ejercer el rol de ente informador sobre la gestión global del Estado, la DGCG prepara sus informes, que apoyan al proceso de toma de decisiones de las autoridades superiores de Gobierno y deben darse a conocer a la Asamblea Legislativa y a la comunidad. A tal efecto, como lo señala la Constitución de la República, la DGCG, deberá remitir los estados financieros consolidados del sector público al Ministro de Hacienda, para que éste, a su vez, remita dentro de los tres meses siguientes a la

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

terminación de cada período fiscal, la información demostrativa de la situación del Tesoro Público y del Patrimonio Fiscal al órgano Legislativo.

Por otra parte, la LOAFE en su artículo 111° establece que al término de cada mes, las UFI prepararán la información financiera/contable y la enviarán a la DGCG dentro de los diez días del siguiente mes. Adicionalmente, el artículo 95° del Reglamento de la LOAFE indica que las UCI, semestralmente como mínimo, tendrán la obligación de presentar a la Autoridad Superior, a través de las UFI, estados contables destinados a informar sobre la marcha económica financiera y presupuestaria de la institución o fondo. Los informes deberán incluir notas explicativas que permitan una adecuada interpretación de los mismos.

De lo anterior se desprende que, desde el punto de vista legal la DGCG debe presentar los estados financieros consolidados del sector público en forma anual, las UFI deben remitir estados financieros a la DGCG cada seis meses y las UCI deberán presentar estados financieros cada mes a las UFI. Así, los estados financieros anuales se ponen a disposición de los ciudadanos en general, mientras que los emitidos cada semestre son distribuidos a los usuarios internos, al Banco Central de la Reserva y a los organismos financieros internacionales, sin perjuicio de remitir información a estos últimos en las fechas en que sean requeridos, como lo es el caso del FMI, al que periódicamente se le envía información en el formato establecido por el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.

Guatemala

El Ministerio de Finanzas Públicas a través de la DCE, somete a conocimiento del Congreso de la República y de la Contraloría General de Cuentas, el Informe de la Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado y Cierre Contable, dentro de los primeros tres meses de cada año. Recibida la liquidación, la CGC rinde informe y emite dictamen en un plazo no mayor de dos meses; posteriormente, el Organismo Legislativo tomando en consideración la liquidación y el dictamen se pronuncia favorable o desfavorablemente. En caso de no aprobación, el Organismo Legislativo solicita los informes y explicaciones pertinentes, y si fuere necesario, por causas punibles se certificará lo conducente al Ministerio Público.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

De igual forma, al resto de usuarios se les facilita información patrimonial en forma anual. Ahora bien, la información correspondiente al presupuesto aprobado, ejecutado y sus respectivos estados, se pueden consultar en línea mediante el sitio web del SICOIN.

Honduras

El manual de Contabilidad para el Sector Público señala que la contabilidad de la Administración Central y de cada una de las instituciones descentralizadas, municipios, empresas y universidades públicas, deberá mostrar periódicamente estados financieros específicos que permitan además integrar las cuentas nacionales y las estadísticas de las finanzas públicas. En forma anual, como se señaló anteriormente, deberá consolidarse la información financiera de todo el sector público. En este sentido, las Normas Técnicas de Contabilidad en su artículo 10° indican que el período contable está comprendido entre el 01 de enero y el 31 de diciembre de cada año; sin embargo, cuando se requiera, podrán presentarse estados financieros por períodos diferentes.

Por su parte, según la LOPH, el Poder Ejecutivo, a través de la Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas, presentará al Congreso Nacional los Estados Financieros Básicos de la Administración Central con sus respectivas notas explicativas, a más tardar el 30 de abril de cada año. Adicionalmente, el artículo 104° de dicha Ley establece, como una de las atribuciones de la CGRH, mantener la información financiera en forma permanente y actualizada, que permita conocer la gestión presupuestaria, de caja y patrimonial, así como los resultados operativos, económicos y financieros de la administración central, de cada uno de los entes descentralizados y del sector público en su conjunto.

Ahora bien, según señala el Director de la CGRH, el SIAFI permite emitir estados financieros parciales en cualquier momento, en virtud de lo cual en forma bimensual se envían éstos al Ministro de Finanzas y al FMI.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Nicaragua

El artículo 133° de la LAFRP establece que la DGCGN deberá elaborar, trimestralmente, los Estados Financieros y de Ejecución Presupuestaria de todos los organismos y entidades del sector público que reciban fondos con cargo al Presupuesto General de la República. Adicionalmente, el artículo 137° señala que el Ministerio Hacienda y Crédito Público, deberá presentar a la Asamblea Nacional y a la Contraloría General de la República, a más tardar el 31 de marzo, la Cuenta Anual de Inversión del Sector Público, correspondiente al ejercicio presupuestario anterior, adjuntando un informe de la gestión financiera consolidada, así como los resultados operativos, económicos y financieros. En la práctica la información patrimonial se presenta en forma anual y la misma no se pone a disposición de la ciudadanía.

Panamá

El Resuelto N° 005-2000, establece entre las obligaciones de la DCN: elaborar anualmente los estados financieros y presupuestarios consolidados; presentar mensualmente al Despacho Superior del Ministerio de Economía y Finanzas, los informes financieros consolidados del sector público; y proporcionar la información de la contabilidad y de las finanzas de los organismos del Estado, a través del Despacho Superior del Ministerio de Economía y Finanzas, a la Asamblea Legislativa, al Poder Ejecutivo y al Órgano Judicial en la oportunidad en que la soliciten. Con ese fin, las entidades del gobierno central tendrán que presentar ante la DCN en forma mensual los estados financieros y la información que la Dirección estime pertinente. Esta información se pone a disposición de forma semestral a los usuarios internos y organismos financieros, o bien, cuando estos últimos la requieran. Al resto de los usuarios se les facilita anualmente.

e. Medios para divulgar la información

Costa Rica

Es importante señalar que de acuerdo con lo establecido por la Constitución Política de Costa Rica, las entidades públicas están obligadas a suministrar información de sus

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

actividades a la ciudadanía. En razón de lo anterior, el Ministerio de Hacienda debe divulgar la información de carácter financiero, para lo cual, el medio utilizado ha sido el sitio Web de dicho Ministerio, donde se pone a disposición de los interesados los estados financieros de varios períodos. Por otra parte, en cumplimiento de la normativa constitucional, cualquier ciudadano puede solicitar directamente a las autoridades de la DGCN la información financiera del Estado costarricense en el momento en que lo tengan a bien.

El Salvador

El artículo 189° del Reglamento de la LOAFE, asigna entre las responsabilidades de DGCG, publicar en el Diario Oficial o en un periódico de circulación nacional, dentro de los diez días hábiles siguientes a su entrega a la Asamblea Legislativa, un resumen del informe correspondiente a la liquidación del presupuesto y del estado demostrativo de la situación del tesoro público y del patrimonio fiscal; a pesar de lo anterior, en la práctica, esta información se pone a disposición de los interesados únicamente en el sitio web del Ministerio de Hacienda.

Además, como se mencionó anteriormente, en forma semestral se remiten los estados financieros a los usuarios internos, al Banco Central de la Reserva y a organismos financieros internacionales en versiones impresas y digitales. Por último, los usuarios internos, como lo es el caso de la CCR, funcionarios de la misma DGCG y autoridades de gobierno, tienen la posibilidad de acceder en forma remota al registro de las transacciones económicas en el SAFI.

Guatemala

La LOP establece que, una vez aprobada la liquidación del Presupuesto, se debe publicar en el Diario Oficial una síntesis de los estados financieros del Estado, mandato que sin embargo, en la actualidad no se ejecuta. En su lugar, los estados financieros se ponen a disposición de los interesados por medio del sitio Web del Ministerio de Finanzas y se realiza una impresión limitada de la misma, que está disponible, para cualquier interesado, en las oficinas de la DCE. Al respecto, es importante señalar que el SICOIN permite la posibilidad a cualquier usuario de acceder a la información de

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

carácter presupuestario en tiempo real¹⁵; de manera que los interesados disponen, entre otras, de información referente al presupuesto aprobado, ejecutado, disponible y a las modificaciones presupuestarias realizadas en el período actual, así como las liquidaciones de presupuesto del año 2004 a la fecha.

Honduras

En cumplimiento de lo señalado por la LOPH y la Ley de Transparencia, la CGRH pone a disposición de los interesados la información de carácter presupuestario, de caja y patrimonial en el sitio Web de la Secretaria de Finanzas. De igual forma, si algún ciudadano lo solicita, se le entrega esa misma información de forma impresa. Para el caso del TSCR, de los organismos financieros y de cooperación, del Congreso Nacional y de las autoridades gubernamentales, se les remite la información impresa de forma periódica.

Nicaragua

A pesar de que en la LAFRP se establece que uno de los objetivos del sistema de contabilidad gubernamental es la difusión de información financiera auditada, oportuna y confiable, entre otros usuarios, a los ciudadanos, lo cierto es que la información patrimonial no está disponible por ningún medio. Ahora bien, a la información de carácter presupuestario se accede en línea tanto para usuarios internos como externos. En el caso particular de los ciudadanos, en el sitio Web del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, se puede realizar consultas en tiempo real sobre el presupuesto aprobado, ejecutado y disponible¹⁶. De igual forma en dicha Web se puede consultar los informes de ejecución presupuestaria de años anteriores.

Panamá

Para el caso de las autoridades del gobierno panameño, el órgano legislativo, la entidad fiscalizadora y los organismos financieros internacionales, la información financiera se les hace llegar de forma impresa en los tiempos señalados por la legislación o, en el

¹⁵ <https://sicoi.minfin.gob.gt/sicoiweb/menu/index.html> Usuario: prensa. Clave: prensa

¹⁶ <http://www.consultaciudadana.gob.ni/cciudadana/index.jsp>

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

momento en que éstos lo soliciten. Para el resto de los usuarios, se ha definido el sitio Web del Ministerio de Economía y Finanzas como el medio para poner a disposición la información financiera tanto de carácter presupuestario como patrimonial en forma anual

CAPÍTULO N° 4

**COMPARACIÓN DESCRIPTIVA Y ANALÍTICA DE LOS
SISTEMAS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN LOS
PAÍSES CENTROAMERICANOS**

4.1 Comparación descriptiva de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos con base en su clasificación

Basados en la descripción de los elementos intrínsecos que caracterizan los sistemas de contabilidad gubernamental de los países de la región centroamericana, detallada en el capítulo anterior, procedemos en este epígrafe a agrupar a los países de acuerdo con los atributos que presenta cada uno, de forma tal que, podamos sintetizar las divergencias y determinar la existencia de patrones de comportamiento común en los sistemas contables de estos países.

Teniendo en consideración que el sistema contable es un conjunto de principios, normas y prácticas que regulan el suministro de información financiera en un momento determinado (García, 1995), en nuestro análisis hemos procedido a estructurar los sistemas de contabilidad en una serie de subsistemas, tal y como lo proponen, entre otros, Jarne (1997), Caba (2001) o Fuertes (2004). Los subsistemas considerados son:

- a. El subsistema de regulación contable
- b. El subsistema de recursos humanos
- c. El subsistema de prácticas contables, que a su vez lo subdividimos en prácticas contables de elaboración y prácticas contables de comunicación.

Con esto, pretendemos analizar el sistema de contabilidad gubernamental no sólo como un todo, sino a través de sus componentes más importantes. Para ello, realizaremos caracterizaciones parciales en función de las propiedades de los subsistemas existentes en cada uno de los países. De esta forma, procederemos, en primera instancia, a retomar los factores y características determinantes de los subsistemas (los cuales fueron tratados ampliamente en el capítulo tercero) brindando, en la medida de lo posible, valoraciones cualitativas o cuantitativas de cada uno; a partir de aquí, agruparemos los países de acuerdo con las características comunes que presentan y hacemos una valoración de los elementos comunes que presenta un determinado país respecto al resto.

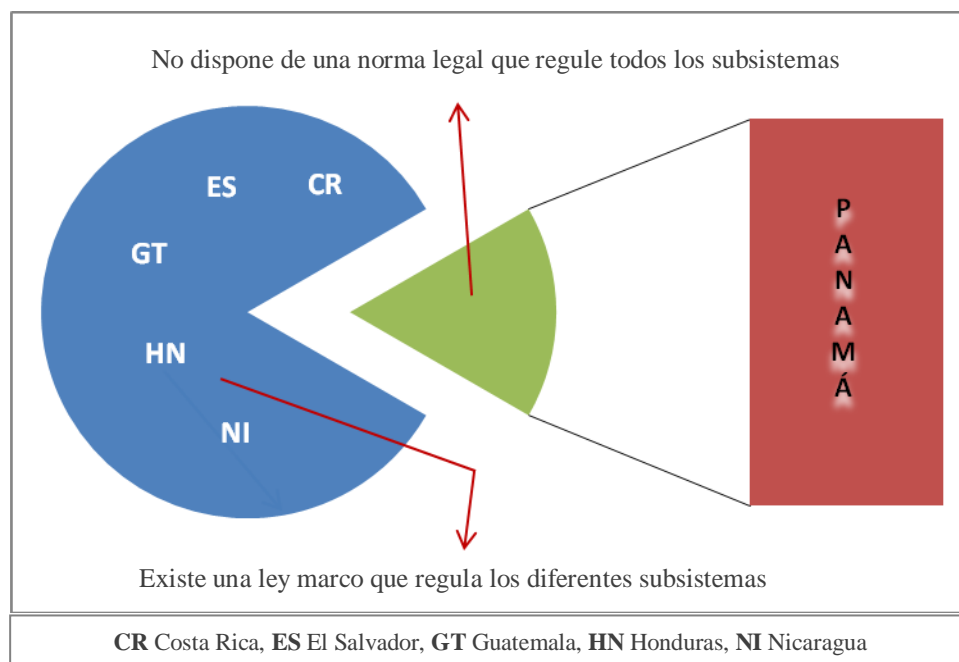
Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

4.1.1 Subsistema de regulación contable

A efectos de nuestra investigación, el subsistema de regulación contable de cada uno de los países de la región centroamericana lo definen los atributos de: base legal; naturaleza del organismo técnico regulador; nivel de uniformidad alcanzado en materia contable en el sector público; enfoque utilizado para el establecimiento de los principios básicos del modelo; y la orientación del modelo en función de sus usuarios y objetivos. Seguidamente se detallan los principales factores que caracterizan cada uno de ellos.

- a. En relación con la base legal establecida para la elaboración de las normas contables, es importante recordar que Panamá es el único país de la región que no cuenta con una ley marco que regule cada uno de los subsistemas que conforman la administración financiera del sector público, por el contrario, cada uno de ellos se regulariza por una normativa específica (ver figura N° 4.1). En particular, el subsistema de contabilidad gubernamental se rige por las Normas de Contabilidad Gubernamental, vigentes desde el año 1997.

Figura N° 4.1
Base legal de los sistemas de contabilidad gubernamental



Fuente: elaboración propia

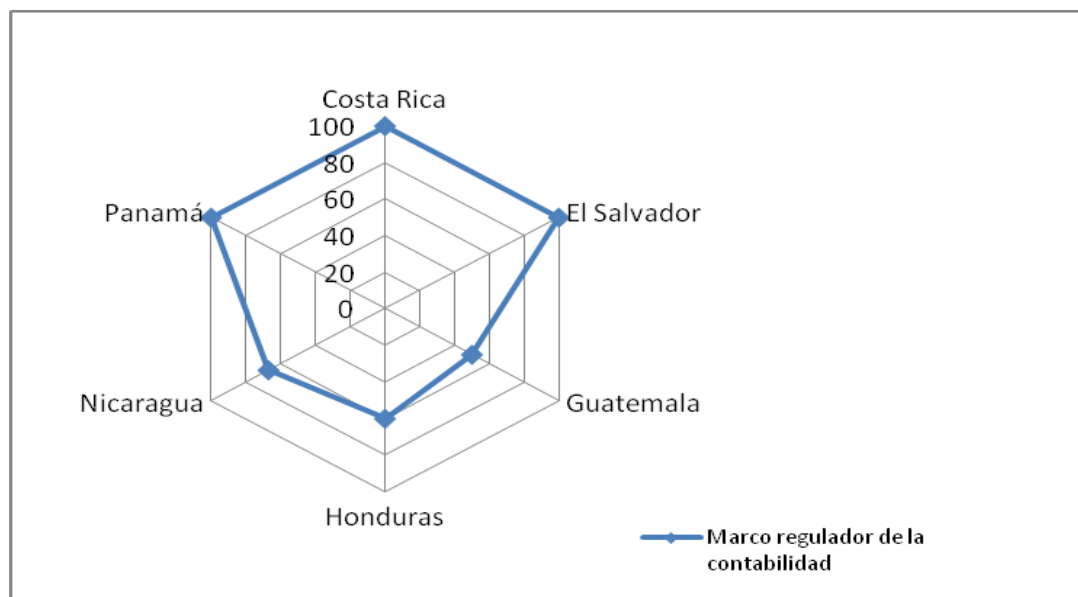
Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- b. Los países de la región cuentan con planes contables definidos y aprobados por medio de normas legales. Con el fin de determinar el grado de especificidad que muestra cada uno de ellos, consideramos importante analizar sus principales elementos, tal y como lo señalamos en el capítulo dos. En general, ponderamos seis aspectos, a saber, si los planes contables incluyen: el detalle de las cuentas contables, el soporte conceptual, la definición de las cualidades de la información contable, la definición de cada cuenta, los motivos por los que deben efectuarse los abonos y cargos en cada cuenta y el formato de los estados financieros.

Para tal efecto, en concordancia con lo establecido en el capítulo dos, utilizamos un procedimiento dicotómico y definimos un índice que no permita medir el nivel de conformidad de los marcos reguladores de contabilidad en relación con las características definidas. Los resultados obtenidos de esta ponderación se muestran en detalle en el anexo N° 4. Ahora bien, con base en la aplicación de la metodología citada, concluimos que Costa Rica, El Salvador y Panamá cuentan con marcos reguladores con un amplio nivel de detalle, por cuanto éstos cumplen con los seis elementos valorados. Mientras tanto, Nicaragua, Guatemala y Honduras muestran un marco regulador con nivel de detalle medio, ya que, en el caso de Nicaragua presenta cuatro de los elementos analizados y Guatemala y Honduras tres. Gráficamente estos resultados se representan en la figura N° 4.2.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Figura N° 4.2
Valoración de los marcos reguladores de la contabilidad gubernamental



Fuente: elaboración propia

Con base en la información anterior, la tabla N° 4.1 resume las principales características analizadas de la base legal establecida para la elaboración de las normas de contabilidad gubernamental en los países en estudio.

Tabla N° 4.1
Base legal establecida

Características	País
Países que cuentan con una ley marco que regula la administración financiera y con un marco regulador de contabilidad con un amplio nivel de detalle	Costa Rica El Salvador
Países que cuentan con una ley marco que regula la administración financiera y con un marco regulador de contabilidad con un nivel de detalle medio	Guatemala Honduras Nicaragua
Países que no cuentan con una ley marco que regula la administración financiera, pero sí con un marco regulador de contabilidad con un nivel de detalle amplio	Panamá

Fuente: elaboración propia

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- c. La regulación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países centroamericanos recae en el Ministerio de Hacienda o de Finanzas, según corresponda, por medio de la dirección general de contabilidad gubernamental; no obstante, en el caso de Panamá esta función recae en la Dirección de Métodos y Sistemas de Contabilidad, dependencia de la CGRP.
- d. Con excepción de Guatemala, en el resto de países de la región no existe evidencia de la participación en los procesos de emisión de normas de contabilidad gubernamental de agentes externos importantes, como es el caso de los colegios profesionales, el sector académico o las firmas de auditoría.
- e. En Costa Rica y Nicaragua la entidad fiscalizadora ha tenido un importante papel en el proceso de reformas en los sistemas de contabilidad gubernamental ya que, por imperativo legal, tales entes deben formular su criterio previo a la emisión de cualquier modificación a la normativa vigente en materia contable del sector público.
- f. En Guatemala la Contraloría General de Cuentas ha participado en comisiones de trabajo que tienen por objetivo realizar reformas en la regulación y normalización de los sistemas de contabilidad de las entidades públicas.
- g. En Honduras y El Salvador no ha existido participación de las entidades fiscalizadoras en los procesos de reforma de los sistemas de contabilidad gubernamental y su función se limita a labores de control ex post. Por el contrario, en Panamá, como se mencionó anteriormente, la responsabilidad plena y exclusiva de la emisión e interpretación de las normas de contabilidad del sector público recae en la CGRP.
- h. En todos los casos, ha existido participación en los procesos de reforma a los sistemas de contabilidad gubernamental de los organismos financieros y de cooperación internacional, sea mediante el apoyo técnico o financiero.

En este sentido, a fin de valorar el grado de participación de agentes externos en el proceso de emisión de la normativa, tal y como lo establecimos en la metodología, diferenciamos entre aquellos países en que esta participación ha sido amplia,

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

mediana o escasa. Basados en lo anterior, concluimos que en Costa Rica, Guatemala y Nicaragua se ha dado una participación media de agentes externos, mientras tanto, en El Salvador, Honduras y Nicaragua, ésta ha sido escasa.

La tabla N° 4.2 resume, las principales características de que identifican la naturaleza del órgano regulador de la contabilidad gubernamental.

Tabla N° 4.2
Naturaleza del órgano regulador de la contabilidad gubernamental

Características	País
El órgano regulador de la contabilidad gubernamental es de carácter público, con un enfoque principalmente público y con una participación media de agentes externos	Costa Rica Guatemala Nicaragua
El órgano regulador de la contabilidad gubernamental es de carácter público, con un enfoque principalmente público y con una participación escasa de agentes externos	El Salvador Honduras Panamá

Fuente: elaboración propia

- i. Todos los subsistemas de contabilidad gubernamental funcionan bajo la premisa de una centralización normativa y una descentralización operativa.
- j. En el caso de Costa Rica, la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (LAFRPP) no regula en su totalidad a las universidades estatales, a la Caja Costarricense de Seguro Social ni a las Municipalidades, entidades que, si bien están en la obligación de presentar información contable en la forma que se lo señale la DGCN, pueden emitir su propia normativa. La Administración Central e instituciones descentralizadas se rigen en todos sus extremos por lo estipulado en la LAFRPP y en los Principios de Contabilidad para el Sector Público Costarricense. Por último, las empresas públicas se rigen, además de lo señalado en la LAFRPP, por las NIIF del IASB.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- k. En El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá, la legislación en materia de contabilidad gubernamental regula a todo el sector público no financiero, sin embargo, en los casos de Honduras, Guatemala y Nicaragua, los gobiernos locales tienen la potestad de emitir su propia normativa, lo que no los exime de la obligación de brindar información para efectos de consolidación o agregación en la forma en que lo definan las respectivas direcciones de contabilidad gubernamental.
- l. En El Salvador y Panamá, si bien el marco regulatorio de la contabilidad gubernamental incluye a todo el sector público no financiero, lo cierto del caso es que han existido dificultades que impiden que la totalidad de los municipios apliquen en forma íntegra la normativa contable del sector público.

La tabla N° 4.3 resume el nivel de uniformidad alcanzado en materia de contabilidad gubernamental en cada uno de los países analizados, con base en lo señalado en la metodología.

Tabla N° 4.3
Nivel de uniformidad alcanzado en materia de contabilidad gubernamental

Característica	País
La legislación en materia de contabilidad gubernamental regula todo el sector público no financiero, por tanto, existe un amplio nivel de uniformidad.	Panamá El Salvador
La legislación en materia de contabilidad gubernamental regula todo el sector público no financiero, pero permite a los gobiernos locales emitir su propia normativa, por lo tanto, existe un nivel de uniformidad medio.	Guatemala Nicaragua Honduras
La legislación en materia de contabilidad gubernamental regula el gobierno central e instituciones descentralizadas, por tanto, existe un escaso nivel de uniformidad.	Costa Rica

Fuente: elaboración propia.

- m. Por otra parte, la regulación de la contabilidad del sector privado recae en el caso de Costa Rica, Guatemala y Nicaragua en los respectivos Colegios de Contadores Públicos; mientras que, en El Salvador, Honduras y Panamá, esta responsabilidad la

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

asumen organismos conformados por representantes del gobierno, de los colegios profesionales y de las universidades.

- n. Todos los países analizados han adoptado como normativa que regula la contabilidad para el sector privado las NIIF emitidas por el IASB.
- o. En cuanto a la orientación del sistema de contabilidad gubernamental en función de sus usuarios y objetivos, basados, por una parte, en lo señalado en las diferentes normas analizadas en cada uno de los países de la región y en las entrevistas realizadas a los directores de los órganos rectores de la contabilidad gubernamental, y, por otra, en la clasificación propuesta en el capítulo dos, concluimos que en todos los casos, a excepción de Nicaragua, encontramos una orientación de carácter público; es decir, además de responder a las necesidades de control y legislación, los sistemas de contabilidad gubernamental se han constituido en un medio para proporcionar información a un abanico mayor de usuarios, entre los que destacan la ciudadanía y los organismos financieros y de cooperación internacional. Por el contrario, en Nicaragua, el sistema contable responde sólo a los requerimientos de la legislación y de los controles que ésta establece. La tabla N° 4.4 resume lo anterior.

Tabla N° 4.4
Orientación del sistema de contabilidad gubernamental en función de sus usuarios y objetivos

Característica	País
Orientación Pública	Costa Rica El Salvador Guatemala Honduras Panamá
Orientación hacia la legislación	Nicaragua

Fuente: elaboración propia

- p. Por último, en cuanto al enfoque utilizado para la determinación de los fundamentos básicos del sistema, basados en la propuesta de clasificación señalada en el capítulo

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

dos, consideramos que el origen de la normativa que regula el sistema de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos es mayoritariamente público. Únicamente en el caso de Panamá se evidencia un origen ligado a la normativa privada, en vista de que las Normas de Contabilidad Gubernamental aprobadas en el año 1997, representan una adaptación de la normativa vigente en el ámbito privado. La tabla N° 4.5 resume lo anterior.

Tabla N° 4.5
Enfoque utilizado para la determinación de los fundamentos básicos del sistema

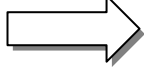
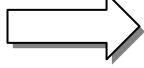

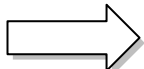
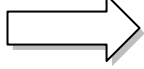
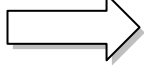
Característica	País
Enfoque descriptivo	Costa Rica El Salvador Guatemala Honduras Nicaragua
Enfoque normativo	Panamá

Fuente: elaboración propia

La tabla N° 4.6 resume las características de los atributos analizados para el subsistema de regulación contable.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

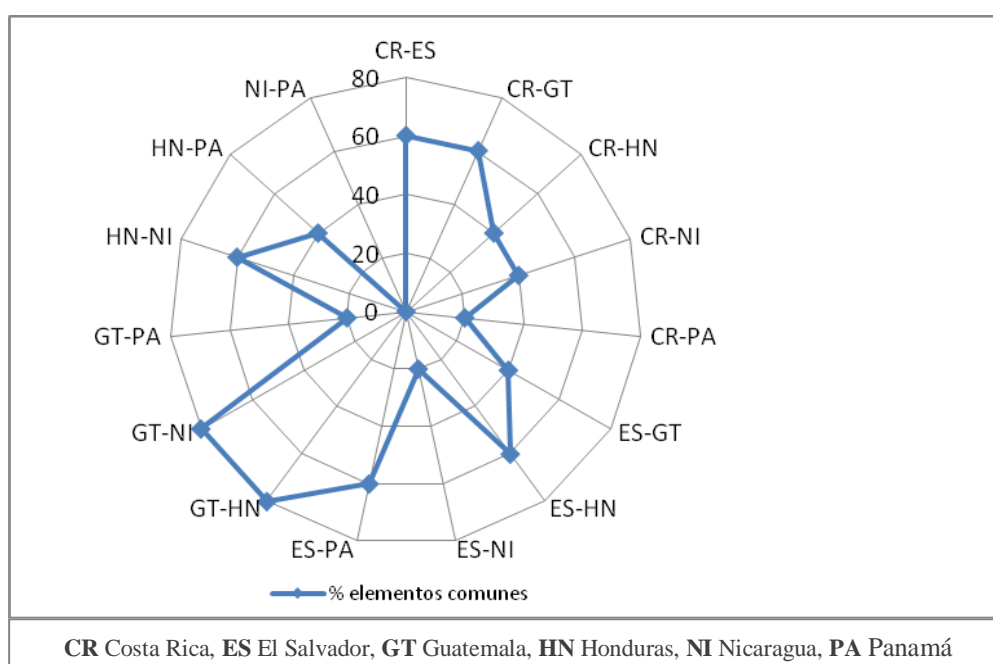
Tabla N° 4.6
Caracterización del subsistema de regulación contable

SR 1	<ul style="list-style-type: none"> • Cuenta con una ley marco que norma la administración financiera y con un marco regulador de la contabilidad amplio • Órgano regulador de carácter público, con enfoque principalmente público y mediana participación de agentes externos • Existe un escaso nivel de uniformidad • El sistema de contabilidad tiene una orientación pública • Enfoque descriptivo 		<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">Costa Rica</div>
SR 2	<ul style="list-style-type: none"> • Cuenta con una ley marco que norma la administración financiera y con un marco regulador de la contabilidad amplio • Órgano regulador de carácter público, con enfoque principalmente público y escasa participación de agentes externos • Existe un amplio nivel de uniformidad • El sistema de contabilidad tiene una orientación pública • Enfoque descriptivo 		<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">El Salvador</div>
SR 3	<ul style="list-style-type: none"> • Cuenta con una ley marco que norma la administración financiera y con un marco regulador de contabilidad con nivel de detalle medio • Órgano regulador de carácter público, con enfoque principalmente público y mediana participación de agentes externos • Existe un nivel medio de uniformidad • El sistema de contabilidad tiene una orientación pública • Enfoque descriptivo 		<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">Guatemala</div>
SR4	<ul style="list-style-type: none"> • Cuenta con una ley marco que norma la administración financiera y con un marco regulador de contabilidad con nivel de detalle medio • Órgano regulador de carácter público, con enfoque principalmente público y escasa participación de agentes externos • Existe un nivel medio de uniformidad • El sistema de contabilidad tiene una orientación pública • Enfoque descriptivo 		<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">Honduras</div>
SR 5	<ul style="list-style-type: none"> • Cuenta con una ley marco que norma la administración financiera y con un marco regulador de contabilidad con nivel de detalle medio • Órgano regulador de carácter público, con enfoque principalmente público y mediana participación de agentes externos • Existe un nivel medio de uniformidad • El sistema de contabilidad tiene una orientación hacia la legislación • Enfoque descriptivo 		<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">Nicaragua</div>
SR 6	<ul style="list-style-type: none"> • No cuenta con una ley marco que norme la administración financiera y pero sí con un marco regulador de contabilidad amplio • Órgano regulador de carácter público, con enfoque principalmente público y escasa participación de agentes externos • Existe un amplio nivel de uniformidad • El sistema de contabilidad tiene una orientación pública • Enfoque normativo 		<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">Panamá</div>

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Como puede apreciarse en la figura N° 4.3 el grado de coincidencia de las características analizadas es relativamente bajo entre un país y otro. Así, por ejemplo, Guatemala-Honduras y Guatemala-Nicaragua son los países que muestran un grado de similitud mayor con 80%. Por el contrario, los subsistemas Nicaragua-Panamá no concuerdan en ninguno de los atributos analizados y en los casos de Costa Rica-Panamá y El Salvador-Nicaragua sólo alcanzan el 20% de similitud.

Figura N° 4.3
Elementos comunes en el subsistema de regulación contable



Fuente: elaboración propia

4.1.2 Subsistema de Capital Humano

Para agrupar los países estudiados con base en las características que muestra su respectivo subsistema de capital humano, hemos procedido al análisis de los atributos relacionados con: la política de incorporación del personal a las dependencias encargadas de realizar procesos de contabilidad gubernamental; si es o no necesario la formación universitaria para ello; las políticas de capacitación en materia de contabilidad gubernamental que se han seguido en los últimos años; y, las políticas de estabilidad e incentivos existentes en cada uno de los países.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Entre los principales factores que caracterizan este subsistema podemos señalar:

- a. En todos los países de la región las relaciones entre el Estado y sus funcionarios están normadas por una Ley de Servicio Civil o de Carrera Administrativa según corresponda. Tal legislación estipula el procedimiento a seguir para llenar una vacante. Ahora bien, con excepción de Nicaragua, en todos los casos, la Dirección de Servicio Civil o similar realiza el proceso de selección de ternas, a partir de las cuales, el Director General de Contabilidad Gubernamental, selecciona a la persona que considere idónea para el puesto. En Nicaragua, el proceso de reclutamiento lo desarrolla el departamento de recursos humanos de la entidad que requiere contratar el personal.

En la práctica, en Honduras, Nicaragua y Panamá no necesariamente se han seguido los procedimientos estipulados en la norma legal. Así, por ejemplo, en los últimos años en Honduras no se han realizado convocatorias para llenar plazas vacantes, por el contrario, el personal nuevo se ajusta a la figura de contratos temporales, no exentos de injerencia política. Similar es la situación que se ha dado en Panamá y Nicaragua.

En el caso de Nicaragua, la injerencia política ha estado presente, además, en los procesos de promoción de los funcionarios públicos.

Ahora bien, con base en lo señalado en la metodología, la incorporación a la administración la podemos clasificar en incorporación objetiva o incorporación no objetiva. La tabla N° 4.7 detalla la agrupación de países de acuerdo con esta clasificación.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 4.7
Política de incorporación a la administración pública

Característica	País
Incorporación a la administración pública con criterios objetivos	Costa Rica El Salvador Guatemala
Incorporación a la administración pública con criterios no objetivos	Honduras Nicaragua Panamá

Fuente: elaboración propia

- b. Las leyes de servicio civil o carrera administrativa de todos los países señalan la obligación de que exista un manual detallado de puestos, que debe contener, entre otros, una descripción completa y sucinta de las atribuciones, deberes y requisitos mínimos de cada clase de empleos al servicio del Estado. Así, estos manuales señalan los casos en que el funcionario requiere de una titulación universitaria para ejecutar sus labores, sea a nivel medio o superior.
- c. En Costa Rica, Guatemala y Panamá, aproximadamente el 80% de los funcionarios que ejecutan labores propias del sistema de contabilidad gubernamental, ostentan una titulación universitaria a nivel de licenciatura en contaduría pública o carreras afines. El 20% restante, cuenta con formación universitaria a nivel de una diplomatura. En El Salvador, estos porcentajes son del 70% con licenciatura y el 30% con diplomatura universitaria. En Honduras, por su parte, aproximadamente el 20% de los funcionarios son licenciados y el 80% cuenta con una titulación de perito mercantil. Por último, en Nicaragua, el 40% de los funcionarios de la DGCGN tienen la titulación de licenciados universitarios y el 60% restante como diplomados.
- d. En relación con la formación preponderante de los funcionarios de las direcciones generales de contabilidad gubernamental centroamericanas, prevalece la Contaduría Pública, en menor grado la Administración Pública y, en un porcentaje poco significativo, la formación en Administración o Dirección de Empresas.
- e. En todos los países analizados se imparte la carrera de Contaduría Pública, que incluye al menos un curso relacionado con la administración financiera

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

gubernamental. En el caso de Costa Rica, Honduras y Panamá, además, se ofrece la carrera de administración pública, la cual incorpora varios cursos en materia de contabilidad del sector público. En Costa Rica y Panamá, se ofertan programas de máster en gestión o administración pública; mientras que, en la Universidad de Costa Rica se imparte un programa de doctorado en Gobierno y Políticas Públicas.

- f. En El Salvador la LOAFE y su Reglamento establecen que, además de la formación universitaria en contaduría pública o equivalente, los funcionarios de la DGCG deben tener aprobados una serie de cursos de especialización en contabilidad gubernamental que son impartidos por la misma DGCG. Adicionalmente, a finales de la década de los noventa, la DGCG solicitó a todas las universidades que ofertan la carrera de Contaduría Pública que incluyeran en sus planes de estudios cursos de contabilidad gubernamental, solicitud que fue acatada mayoritariamente.

La tabla N° 4.8 resume el nivel de formación universitaria de los funcionarios de las direcciones generales de contabilidad de los países centroamericanos.

Tabla N° 4.8
Credencial Universitaria

Característica	País
La legislación estipula como requisito para la contratación contar con credencial universitaria, en forma mayoritaria con formación a nivel superior	Costa Rica El Salvador Guatemala Panamá
La legislación estipula como requisito para la contratación contar con credencial universitaria, en forma mayoritaria con formación a nivel medio	Honduras Nicaragua

Fuente: elaboración propia

- g. En los casos de Costa Rica, Guatemala y Nicaragua, todos los titulados universitarios que deseen ejercer su profesión deben estar incorporados al colegio profesional respectivo. Por el contrario, en El Salvador, Honduras y Panamá, la colegiatura no tiene carácter obligatorio.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- h. Con excepción de Panamá, donde la capacitación a los funcionarios relacionados con la contabilidad de las entidades públicas recae de manera conjunta en la DMSC y en la DNC, en el resto de países de la región los programas de capacitación de estos funcionarios los planean y ejecutan las respectivas direcciones de contabilidad gubernamental.
- i. En El Salvador, según la normativa vigente, los funcionarios encargados de la contabilidad de las entidades públicas pueden quedar inhabilitados de sus puestos en caso de que no participen de los programas de capacitación impartidos en la materia de su competencia.
- j. En El Salvador, Guatemala y Panamá, las acciones de capacitación han sido numerosas durante la última década, no así en Costa Rica y Honduras. No obstante, en estos dos países las actividades de capacitación a los funcionarios relacionados con la contabilidad gubernamental se han visto incrementadas últimamente por la eminente adopción de las IPSAS. En el caso de Nicaragua, la importancia que se ha dado a la capacitación de este personal ha sido prácticamente nula.
- k. En Panamá la DMSC firmó un convenio de cooperación técnica con el Instituto Centroamericano de Administración Pública que le ha permitido en los últimos años emprender acciones de capacitación a los funcionarios que ejecutan labores contables en el sector público.
- l. El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica por medio de un convenio con el Banco Mundial, ha desarrollado el programa denominado PROMEFI, mediante el cual ha logrado capacitar, a la fecha, a más de 1000 funcionarios de instituciones autónomas y de gobiernos locales en materia de IPSAS. A pesar de la importancia del proyecto ejecutado por el CCPCR, el mismo no ha tenido ningún nivel de coordinación con las autoridades del Ministerio de Hacienda.
- m. En el caso de El Salvador, Honduras y Panamá, funcionarios de la CGRH y de la DNC, respectivamente, han tenido la posibilidad de capacitarse en el exterior, específicamente, los dos primeros casos en el Departamento del Tesoro y en el caso

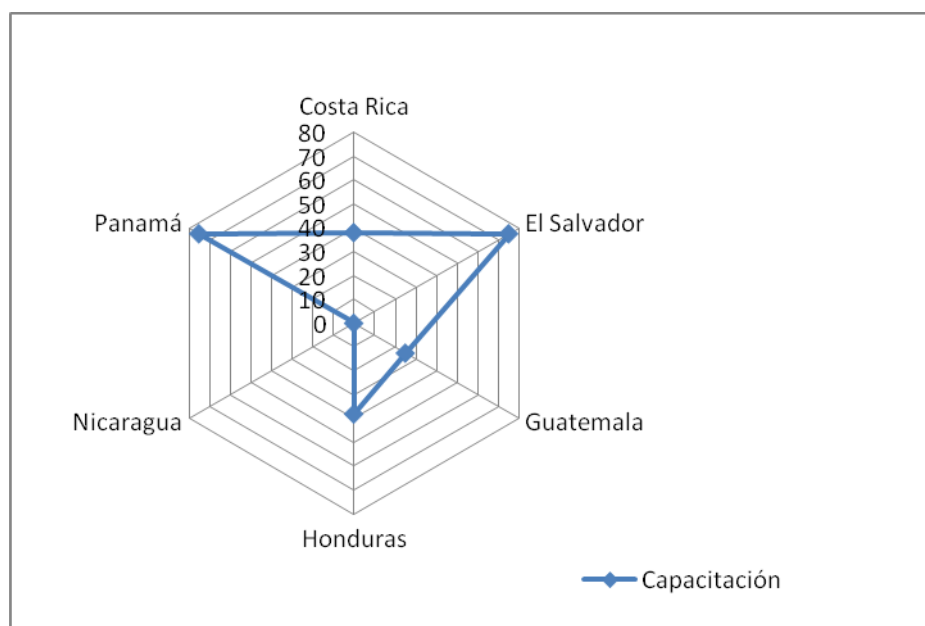
Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

panameño en la Government Accountability Office (GAO), ambas dependencias del gobierno de los Estados Unidos de América.

Ahora bien, para valorar el grado de importancia que los gobiernos centrales de los países centroamericanos han brindado a la capacitación en contabilidad gubernamental, procedimos a realizar una ponderación con base en las características de este atributo, definidas en el capítulo dos, a saber: si la legislación establece la obligación de los funcionarios de capacitarse en este campo; el volumen de acciones de capacitación que se han desarrollado en los últimos años; la participación de entidades externas en las actividades de capacitación; y la posibilidad de que los funcionarios de las direcciones de contabilidad gubernamental se capaciten en el exterior.

Para tal efecto, definimos un índice que nos permita cuantificar el nivel de importancia dado a este apartado por cada uno de los países, los resultados detallados de éste se pueden apreciar en el anexo N° 5. Con base en estos resultados, podemos concluir que en El Salvador y en Panamá se le ha dado una amplia importancia a la capacitación de los funcionarios encargados de operar el sistema contabilidad gubernamental; en Costa Rica, Guatemala y Honduras, la importancia ha sido media y, por último, en Nicaragua, las acciones que se han seguido en esta línea han sido escasas o prácticamente nulas. La figura N° 4.4 resume la valoración de la importancia que, de acuerdo con las características señaladas, los gobiernos de los países analizados han brindado a la capacitación en la materia.

Figura N° 4.4
Importancia a la capacitación en contabilidad gubernamental



Fuente: elaboración propia

- n. Según las leyes de servicio civil o carrera administrativa de estos los países, los funcionarios públicos gozarán de estabilidad en sus puestos. Ahora bien, este aspecto no se cumple en Honduras y Nicaragua donde la mayoría de empleados públicos son contratados mediante la figura de *contrato temporal*, lo que no garantiza la estabilidad.
- o. En el caso particular de Costa Rica, a pesar de que, según nos señalan los funcionarios de la DGCN entrevistados, sí existe la estabilidad laboral, la mayoría (aproximadamente el 60%) de los empleados de esta Dirección están nombrados en condición de interinos, lo que puede ocasionar que en cualquier momento sean sustituidos o se marchen a otras instituciones que les garanticen un puesto en propiedad.
- p. En ninguno de los países de la región existen incentivos de carácter monetario que premien el mérito académico o el mejor rendimiento laboral. Estos elementos sólo se toman en cuenta en caso de un eventual ascenso.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

En la tabla N° 4.9 se resumen las características de este atributo, teniendo como referencia la clasificación propuesta en la metodología.

Tabla N° 4.9
Estabilidad laboral de los funcionarios de las direcciones de contabilidad gubernamental

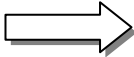
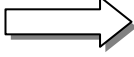
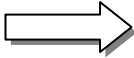
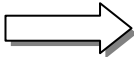
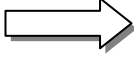
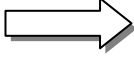
Característica	País
No cuentan con política de promoción e incentivos. Inexistencia de estabilidad laboral para la mayoría de los funcionarios	Honduras Nicaragua
No cuentan con política de promoción e incentivos. Existe estabilidad laboral pero la mayoría de los funcionarios están en condición de interinos	Costa Rica
No cuentan con política de promoción e incentivos. Existe estabilidad laboral para la mayoría de los funcionarios	Panamá El Salvador Guatemala

Fuente: elaboración propia

La tabla N° 4.10 agrupa los países centroamericanos con base en los atributos del subsistema de recursos humanos descrito anteriormente.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

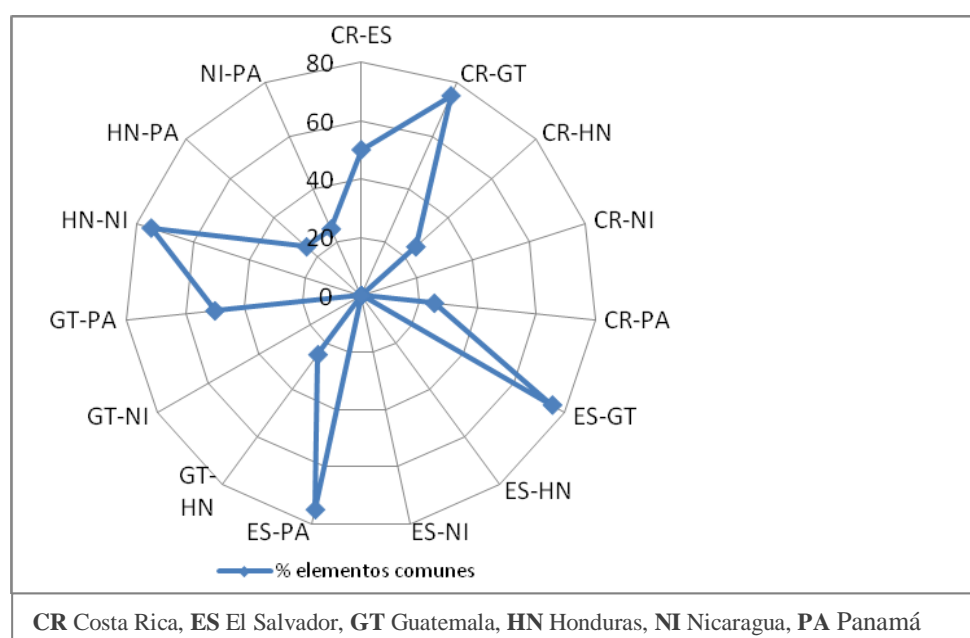
Tabla N° 4.10
Caracterización del subsistema de capital humano

<p style="text-align: center;">CH 1</p> <ul style="list-style-type: none"> • Incorporación a la Administración con criterios objetivos • Legislación establece la credencial universitaria, la mayoría ostentan un grado superior • Se ha dado una importancia media a la capacitación en contabilidad gubernamental • No cuentan con política de promoción e incentivos. Hay estabilidad, pero la mayoría de funcionarios son interinos 	 <div style="border: 1px solid gray; background-color: #d3d3d3; padding: 10px; width: 150px; margin: 0 auto; text-align: center;">Costa Rica</div>
<p style="text-align: center;">CH 2</p> <ul style="list-style-type: none"> • Incorporación a la Administración con criterios objetivos • Legislación establece la credencial universitaria, la mayoría ostentan un grado superior • Se ha dado una amplia importancia a la capacitación en contabilidad gubernamental • No cuentan con política de promoción e incentivos. Los funcionarios tienen estabilidad en sus puestos. 	 <div style="border: 1px solid gray; background-color: #d3d3d3; padding: 10px; width: 150px; margin: 0 auto; text-align: center;">El Salvador</div>
<p style="text-align: center;">CH 3</p> <ul style="list-style-type: none"> • Incorporación a la Administración con criterios objetivos • Legislación establece la credencial universitaria, la mayoría ostentan un grado superior • Se ha dado una importancia media a la capacitación en contabilidad gubernamental • No cuentan con política de promoción e incentivos. Los funcionarios tienen estabilidad en sus puestos. 	 <div style="border: 1px solid gray; background-color: #d3d3d3; padding: 10px; width: 150px; margin: 0 auto; text-align: center;">Guatemala</div>
<p style="text-align: center;">CH 4</p> <ul style="list-style-type: none"> • Incorporación a la Administración con criterios no objetivos • Legislación establece la credencial universitaria, la mayoría ostentan un grado medio • Se ha dado una importancia media a la capacitación en contabilidad gubernamental • No cuentan con política de promoción e incentivos. Los funcionarios no tienen estabilidad en sus puestos. 	 <div style="border: 1px solid gray; background-color: #d3d3d3; padding: 10px; width: 150px; margin: 0 auto; text-align: center;">Honduras</div>
<p style="text-align: center;">CH 5</p> <ul style="list-style-type: none"> • Incorporación a la Administración con criterios no objetivos • Legislación establece la credencial universitaria, la mayoría ostentan un grado medio • La importancia dada a la capacitación en contabilidad gubernamental ha sido escasa o nula • No cuentan con política de promoción e incentivos. Los funcionarios no tienen estabilidad en sus puestos 	 <div style="border: 1px solid gray; background-color: #d3d3d3; padding: 10px; width: 150px; margin: 0 auto; text-align: center;">Nicaragua</div>
<p style="text-align: center;">CH 6</p> <ul style="list-style-type: none"> • Incorporación a la Administración con criterios no objetivos • Legislación establece la credencial universitaria, la mayoría ostentan un grado superior • Se ha dado una amplia importancia a la capacitación en contabilidad gubernamental • No cuentan con política de promoción e incentivos. Los funcionarios tienen estabilidad en sus puestos 	 <div style="border: 1px solid gray; background-color: #d3d3d3; padding: 10px; width: 150px; margin: 0 auto; text-align: center;">Panamá</div>

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Al igual que en el caso anterior, en este subsistema ninguno de los países convergen en todas las variables analizadas; siendo los casos de Costa Rica-Guatemala, El Salvador-Guatemala, El Salvador-Panamá y Honduras-Nicaragua, los que muestran un mayor nivel de similitud con un 75% de características comunes. Por el contrario, los subsistemas de Costa Rica-Nicaragua, El Salvador-Nicaragua, El Salvador-Honduras, y Guatemala-Nicaragua, no presentan ninguna semejanza en este subsistema, tal y como se puede apreciarse en la figura N° 4.5

Figura N° 4.5
Elementos comunes en el subsistema de Capital Humano



Fuente: elaboración propia

4.1.3 Subsistema de prácticas contables

4.1.3.1 Prácticas contables de selección y elaboración

Para agrupar a los países centroamericanos con base en las principales similitudes y divergencias que muestra su respectivo subsistema de prácticas contables de selección y elaboración, hemos procedido a analizar los atributos que caracterizan: la base de reconocimiento empleada; el enfoque de medida; el método de registro y solución registral; y, las prácticas de valoración seguidas. Estos factores se detallan a continuación:

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- a. Con excepción de Nicaragua, en el resto de países la legislación establece que las transacciones económicas deben registrarse en el sistema de contabilidad gubernamental bajo el método de devengo. En el caso de Nicaragua la LAFRP establece que los ingresos se registrarán en el momento en que efectivamente se recauden (método de caja).
- b. Contrario a lo establecido por la legislación vigente, en Costa Rica, Guatemala, Honduras y Panamá los ingresos son registrados por el método de caja y en el caso salvadoreño mediante el método de devengo modificado.
- c. En todos los países los gastos se registran por el método de devengo. La tabla N° 4.11 resume las principales características de la base de reconocimiento empleada, con base en la clasificación detalla en el capítulo dos.

Tabla N° 4.11
Base de Reconocimiento

Características	País
La legislación establece que las transacciones económicas deben registrarse por el método de devengo. No obstante, en la práctica los ingresos se registran por el método de caja	Costa Rica Guatemala Honduras Panamá
La legislación establece que las transacciones económicas deben registrarse por el método de devengo. No obstante, en la práctica los ingresos se registran por el método devengo modificado	El Salvador
La legislación establece que las transacciones económicas deben registrarse por el método de devengo, con excepción de los ingresos que se registrarán por el método de caja y en la práctica funciona de esa forma	Nicaragua

Fuente: elaboración propia

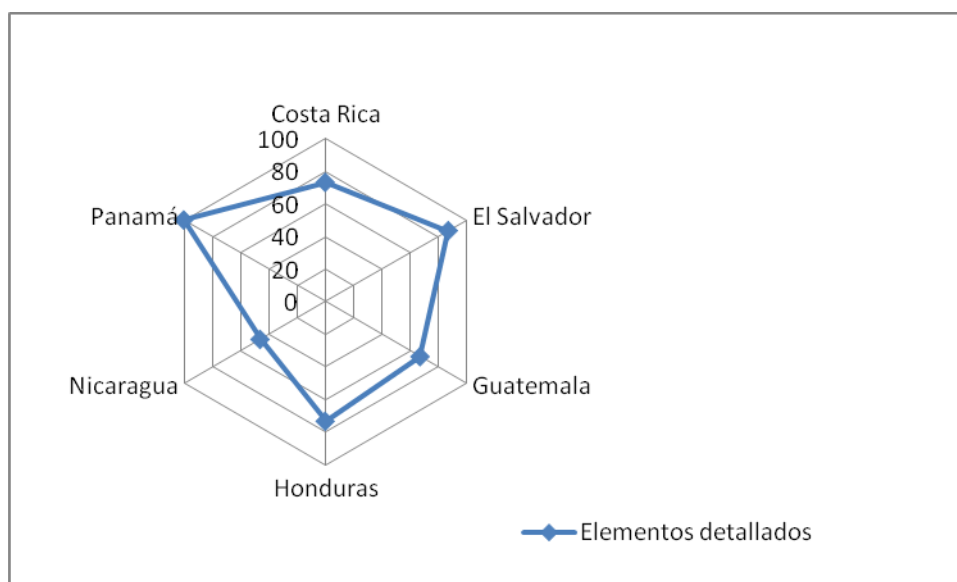
- d. Con excepción de El Salvador y Panamá, que expresan sus estados financieros en dólares americanos, el resto de países de la región, cuantifica la información financiera en la moneda vigente en cada uno de ellos.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

e. Basados en los elementos que, de acuerdo con la IPSAS 1, debería contener el estado de situación financiera, procedimos a generar un índice que nos permita valorar los hechos económicos que se recogen en éste, para cada uno de los países analizados. Con ese fin, procedimos a analizar los estados financieros presentados en las memorias anuales al finalizar los ejercicios económicos correspondientes a los años 2007, 2008 y 2009. En el caso de Nicaragua, por no haber tenido acceso a tal información, la valoración la realizamos con base en las respuestas que obtuvimos en la entrevista realizada al director y funcionarios de la DGCGN.

Como se detalla en la metodología, definimos en total 15 aspectos (ver anexo N° 6), los cuales nos permiten afirmar que los hechos económicos que se recogen en el estado de situación financiera del sector público de Costa Rica, Guatemala, Honduras y Nicaragua se acercan de forma media a lo establecido por la IPSAS 1; mientras que en El Salvador y Panamá se acercan ampliamente a lo señalado en la norma. La figura N° 4.6 muestra gráficamente lo anterior.

Figura N° 4.6
Elementos detallados en el estado de situación financiera



Fuente: elaboración propia

A modo de resumen, la tabla N° 4.12 detalla las principales características del enfoque de medida aplicado en cada uno de los países analizados.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 4.12
Enfoque de Medida

Características	País
Los hechos económicos recogidos en el estado de situación financiera se acercan de forma amplia a lo estipulado en la IPSAS 1. La información no se expresa en moneda nacional	El Salvador Panamá
Los hechos económicos recogidos en el estado de situación financiera se acercan de forma media a lo estipulado en la IPSAS 1. La información se expresa en moneda nacional	Costa Rica Guatemala Honduras Nicaragua

Fuente: elaboración propia

- f. De acuerdo con lo señalado en la normativa de cada uno de los países, la contabilidad gubernamental registrará los hechos económicos sobre la base del valor de intercambio de los recursos y obligaciones económicas (coste histórico).
- g. A pesar de que los países de la región muestran índices de inflación moderados¹⁷, no ha sido una práctica habitual re-exresar los valores que muestran las diferentes partidas de los estados financieros del sector público; sin embargo, en los casos de Costa Rica, El Salvador, Nicaragua y Panamá, la normativa vigente prevé esta posibilidad.

La tabla N° 4.13 detalla las principales características de las prácticas de valoración utilizadas, con base en la clasificación que se definió en la metodología.

¹⁷ El promedio de inflación anual en el período comprendido entre los años 2005 y 2009 ha sido: Costa Rica: 10,43%, El Salvador 5,28%, Guatemala 8,68%, Honduras 7,14%, Nicaragua 12,67% y Panamá 4,06%.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 4.13
Prácticas de Valoración

Características	País
Las transacciones se registran a su coste histórico y la legislación estipula la posibilidad de ajustar dicho coste a fin de reconocer el efecto de la inflación, no obstante, en la práctica no se realiza	Costa Rica El Salvador Nicaragua Panamá
Las transacciones se registran a su coste histórico y la legislación no estipula la posibilidad de ajustar dicho coste a fin de reconocer el efecto de la inflación	Guatemala Honduras

Fuente: elaboración propia

- h. Todos los países utilizan el criterio de partida doble para el registro de sus transacciones económicas.
- i. Siguiendo la clasificación detallada en el capítulo dos, en todos los casos, con excepción de Nicaragua, el sistema de presupuesto está articulado con el sistema de contabilidad gubernamental. En Nicaragua nos encontramos ante un sistema no articulado en el que, en la práctica, la contabilidad patrimonial es casi inexistente.

La tabla N° 4.14 agrupa a los países de la región centroamericana con base en las características del método de registro empleado.

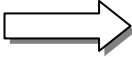
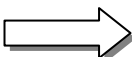
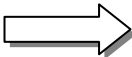
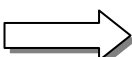
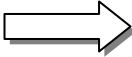
Tabla N° 4.14
Método de Registro

Características	País
Se utiliza el criterio de partida doble y el sistema de presupuesto está articulado con el de contabilidad	Costa Rica El Salvador Panamá Honduras Guatemala
Se utiliza el criterio de partida doble y el sistema de presupuesto no está articulado con el de contabilidad	Nicaragua

Fuente: elaboración propia

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 4.15
Caracterización del subsistema de prácticas contables de selección y elaboración

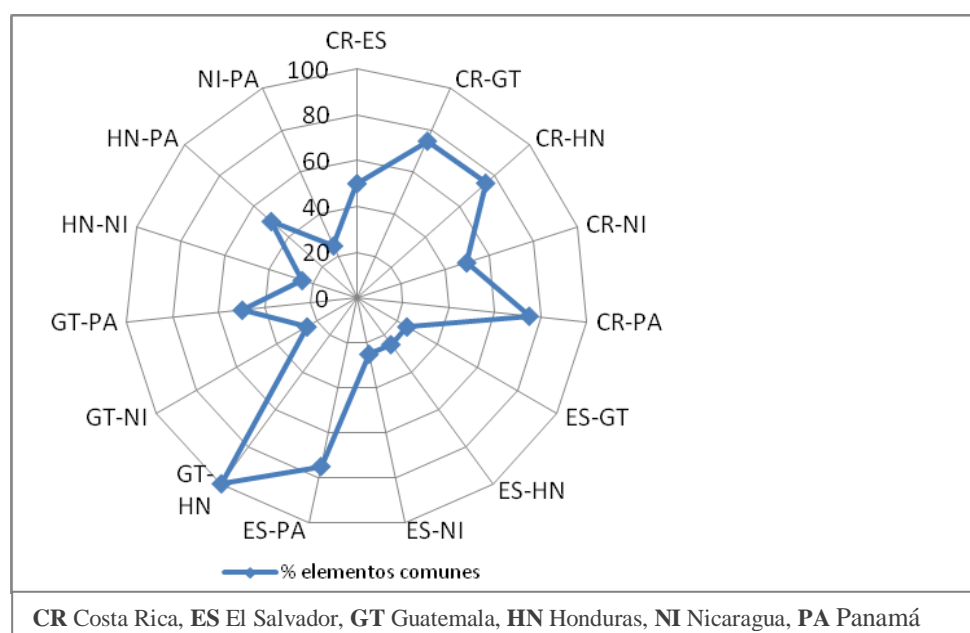
PC 1	<ul style="list-style-type: none"> • Según la legislación se debe utilizar el método de devengo, no obstante, en la práctica, para los ingresos se usa el método de caja • Los hechos económicos reconocidos se acercan de forma media a lo establecido por la IPSAS 1 y la información se expresa en moneda nacional • Las transacciones se registran al coste histórico y la legislación no prevé la revaluación de activos para compensar la inflación • Se utiliza la partida doble y el sistema de presupuesto está articulado con el sistema de contabilidad gubernamental 		<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Guatemala Honduras </div>
PC 2	<ul style="list-style-type: none"> • Según la legislación se debe utilizar el método de devengo, no obstante, en la práctica, para los ingresos se usa el método de caja • Los hechos económicos reconocidos se acercan de forma media a lo establecido por la IPSAS 1 y la información se expresa en moneda nacional • Las transacciones se registran al coste histórico y la legislación prevé la revaluación de activos, aunque en la práctica, no se realiza • Se utiliza la partida doble y el sistema de presupuesto está articulado con el sistema de contabilidad gubernamental 		<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Costa Rica </div>
PC 3	<ul style="list-style-type: none"> • Según la legislación se debe utilizar el método de devengo, en la práctica, para los ingresos se usa el método de devengo modificado • Los hechos económicos se acercan de forma amplia a lo señalado por la IPSAS 1 y la información no se expresa en moneda nacional • Las transacciones se registran al coste histórico y la legislación prevé la revaluación de activos aunque, en la práctica, no se realiza • Se utiliza la partida doble y el sistema de presupuesto está articulado con el sistema de contabilidad gubernamental 		<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> El Salvador </div>
PC 4	<ul style="list-style-type: none"> • Según la legislación se debe utilizar el método de devengo y el de caja en el caso de ingresos, en la práctica así opera • Hechos económicos se acercan de forma media a lo establecido por la IPSAS 1 y la información se expresa en moneda nacional • Las transacciones se registran al coste histórico y la legislación prevé la revaluación de activos aunque, en la práctica, no se realiza • Se utiliza la partida doble y el sistema de presupuesto no está articulado con el sistema de contabilidad gubernamental 		<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Nicaragua </div>
PC 5	<ul style="list-style-type: none"> • Según la legislación se debe utilizar el método de devengo, no obstante, en la práctica, para los ingresos se usa el método de caja • Los hechos económicos se acercan de forma amplia a lo señalado por la IPSAS 1 y la información no se expresa en moneda nacional • Las transacciones se registran al coste histórico y la legislación prevé la revaluación de activos aunque, en la práctica, no se realiza • Se utiliza la partida doble y el sistema de presupuesto está articulado con el sistema de contabilidad gubernamental 		<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Panamá </div>

Fuente: elaboración propia

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Como se muestra en la tabla N° 4.15, los atributos analizados en el subsistema de prácticas contables de selección y elaboración de Guatemala y Honduras coinciden plenamente. Por el contrario, los de Guatemala-Nicaragua y Honduras-Nicaragua, difieren por completo. La figura N° 4.7 expresa gráficamente el nivel en que concuerdan los resultados de cada país con el resto.

Figura N° 4.7
Elementos comunes en el subsistema de prácticas contables de selección y elaboración



Fuente: elaboración propia

4.1.3.2 Prácticas contables de comunicación

Siguiendo lo señalado en el capítulo dos, para asociar los elementos comunes y divergentes que se presentan en el subsistema de prácticas contables de comunicación, hemos procedido a analizar cuatro atributos, a saber, la información financiera que proporciona la entidad que informa; la integración de la información contable a publicar; la periodicidad con que la información financiera se pone a disposición de los diferentes grupos de usuarios; y los medios utilizados para hacer llegar a los usuarios la información financiera del sector público de cada uno de los países analizados. Para tal

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

fin, a continuación se exponen los elementos o factores que consideramos determinantes para la asociación.

- a. Sólo Costa Rica y Panamá han incluido en sus informes financieros anuales el estado de cambios en el patrimonio. De igual forma, únicamente estos dos países junto a El Salvador, incluyen el estado de flujo de efectivo.
- b. En todos los países de la región, la información no financiera, como lo es el caso de indicadores de gestión, recibe una escasa o nula atención en cuanto a su divulgación en los informes anuales.
- c. Honduras y Nicaragua no incluyen en sus memorias anuales las notas explicativas a los estados financieros.
- d. En Costa Rica, El Salvador, Honduras y Panamá los estados financieros se presentan en forma comparativa con el año anterior.
- e. A pesar de que la legislación de todos los países estipula que el conjunto de estados financieros lo componen el estado de situación financiera, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de flujo de efectivo, el estado de presupuesto y las notas explicativas a los estados financieros, únicamente en Costa Rica y Panamá se cumple con lo normado en este sentido.

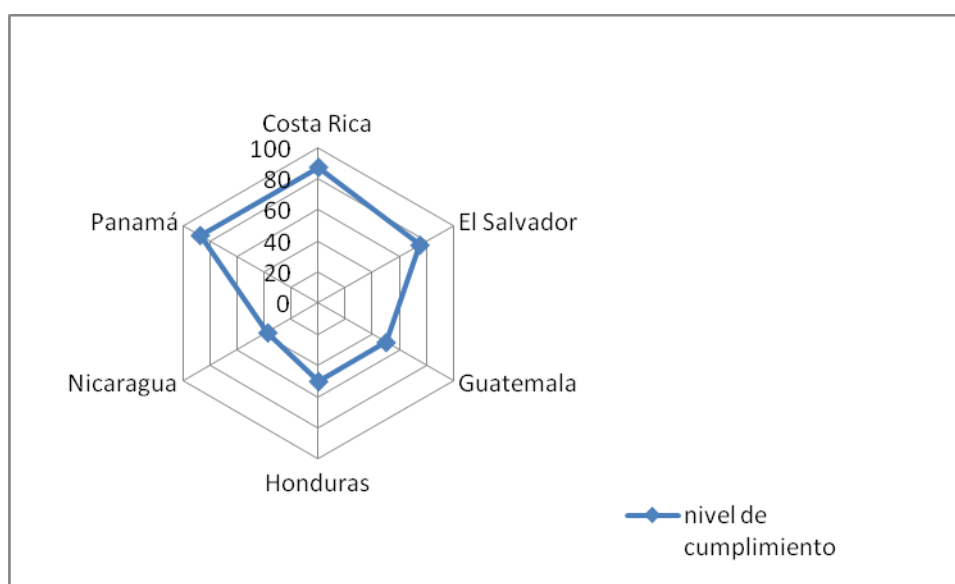
Con el fin de valorar el grado de cumplimiento en la presentación de la información financiera anual en los países centroamericanos en relación con lo estipulado en la IPSAS 1, en concordancia con lo señalado en el capítulo dos, procedimos a crear un índice. Éste se refiere a los estados financieros básicos que debería presentarse en la memoria anual, sin tomar en cuenta el contenido de los mismos, para lo cual valoramos ocho elementos que debería contener el conjunto de estados financieros, a saber: el estado de situación financiera, el estado de rendimiento financiero, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de flujo de efectivo, el estado de presupuesto, las notas a los estados financieros, los indicadores de gestión y, por último, si la información financiera se presenta en forma comparativa con la del año inmediatamente anterior.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Con base en los resultados obtenidos, que se puede ver en detalle en el anexo N° 7, podemos concluir que la información financiera que se incluye en las memorias anuales de Costa Rica, El Salvador y Panamá se acercan en forma amplia a los parámetros señalados en la IPSAS 1 (más del 75% de cumplimiento). En el caso de Guatemala, Honduras y Nicaragua cumplen de forma media con lo señalado, en vista de que los dos primeros ponen a disposición de los usuarios cuatro de los ocho elementos definidos y Nicaragua tres.

La figura N° 4.8 resume la valoración de la información que se proporciona a los diferentes grupos de usuarios de la información financiera en los países en estudio.

Figura N° 4.8
Información financiera que se proporciona en las memorias anuales



Fuente: elaboración propia

- f. En todos los casos, la entidad estatal registra sus transacciones contables y remite la información a la respectiva dirección de contabilidad gubernamental, quién se encarga de la agregación de la información para formular los estados financieros del sector público.
- g. Los estados financieros presentados por Guatemala, Honduras y Nicaragua contienen la información del sector público no financiero excluidos los gobiernos locales. Por su parte, en Costa Rica, El Salvador y Panamá los informes financieros presentados

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

incluyen a todas las entidades del sector público no financiero, incluidos los gobiernos locales.

- h. En Guatemala, y Nicaragua, no se consolida la información financiera de las diferentes entidades públicas, sino que la misma simplemente se agrega. En el caso guatemalteco la integración de la información contable la realiza en forma automática el respectivo sistema integrado de administración financiera; en Nicaragua, por su parte, el proceso se realiza en forma manual con el apoyo de hojas de cálculo.
- i. En El Salvador, existe un manual para la consolidación de la información financiera de las entidades públicas.

De conformidad con lo señalado en el capítulos dos, la tabla N° 4.16 resume los sectores que se incluyen en los estados financieros presentados al final del ejercicio económico en cada uno de los países analizados; así como, si en la práctica se realizan proceso de consolidación de la información financiera o, si por el contrario, ésta simplemente se agrega.

Tabla N° 4.16
Integración de la información contable a publicar

	La información contable de las entidades que conforman el sector público se consolida *	La información contable de las entidades que conforman el sector público simplemente se agrega
Los estados financieros incluyen a las entidades del sector público no financiero	Costa Rica El Salvador Panamá	
Los estados financieros incluyen a las entidades del sector público no financiero excluidos los gobiernos locales y empresas públicas	Honduras	Guatemala Nicaragua

* la información correspondiente a los gobiernos locales simplemente se agrega al consolidado del resto de entidades del sector público no financiero.

Fuente: elaboración propia

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- j. Nicaragua es el único país que no pone a disposición de los ciudadanos los estados financieros anuales del sector público. Si alguien requiere de dicha información tiene que realizar una solicitud por escrito a la Dirección de Contabilidad Gubernamental. En el resto de países, la principal vía para acceder a tal información la constituyen los sitios web de los respectivos ministerios de hacienda o finanzas, según corresponda.
- k. En Guatemala, Honduras y Nicaragua los ciudadanos pueden obtener información del presupuesto aprobado, ejecutado y disponible en forma remota al acceder a los respectivos sitios web de los ministerios de hacienda o finanzas. Esta información está disponible sólo para usuarios internos y las respectivas contralorías generales en Costa Rica, El Salvador y Panamá.
- l. La legislación de El Salvador y Guatemala señala que en el Diario Oficial o en la prensa de circulación nacional, se deben publicar anualmente un resumen de la información financiera y patrimonial del sector público; sin embargo, a la fecha, tal disposición no se ha llevado a la práctica.

Teniendo como referencia lo establecido en la metodología, la tabla 4.17 detalla los países que cuentan con legislación que garantiza el acceso a la información pública; así como, si en la práctica, la información contable se pone a disposición de los ciudadanos. Lo anterior, teniendo en consideración que el único medio utilizado para tal fin es el respectivo sitio web del ministerio de hacienda o finanzas, según corresponda.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 4.17
Acceso a la información contable

Característica	País
Países que cuentan con una ley de acceso a la información pública y que, en la práctica, ponen a disposición de los ciudadanos la información generada por el sistema de contabilidad gubernamental	Guatemala Honduras Panamá
Países que cuentan con una ley de acceso a la información pública, no obstante, en la práctica, no ponen a disposición de los ciudadanos la información generada por el sistema de contabilidad gubernamental	Nicaragua
Países que no cuentan con una ley de acceso a la información pública, no obstante en la práctica, ponen a disposición de los ciudadanos la información generada por el sistema de contabilidad gubernamental.	Costa Rica El Salvador

Fuente: elaboración propia

- m. Todos los países remiten información periódica a organismos financieros internacionales, tal es el caso del FMI mediante el formato definido en el Manual de Estadísticas para las Finanzas Públicas.
- n. Teniendo como referencia lo señalado en el capítulo dos, la tabla N° 4.18 caracteriza los países con base en la periodicidad con que se suministra la información. Es importante resaltar que con excepción de Guatemala y Nicaragua, en el resto de países se pone a disposición de las autoridades de sector público y oficinas de estadísticas información presupuestaria y patrimonial con periodicidad menor a un año y, por otra parte, Nicaragua es el único país de la región que no pone a disposición de la ciudadanía los estados financieros del sector público.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 4.18
Periodicidad con que se suministra la información

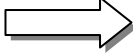
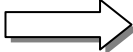
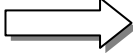
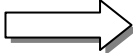
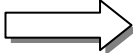
Característica	País
Países que ponen a disposición información patrimonial tanto para usuarios internos como para los externos, en el primer caso con una periodicidad menor a un año y, para el segundo, en forma anual	Costa Rica El Salvador Honduras Panamá
Países que ponen a disposición información patrimonial tanto para usuarios internos como externos con una periodicidad anual	Guatemala
Países que ponen a disposición información patrimonial únicamente para usuarios internos con una periodicidad anual	Nicaragua

Fuente: elaboración propia

A partir de la descripción de los factores que determinan los atributos del subsistema de prácticas contables de comunicación, en la tabla N° 4.19 caracterizamos los países analizados con base en los atributos definidos en el capítulo dos para este apartado.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 4.19
Caracterización del subsistema de prácticas contables de comunicación

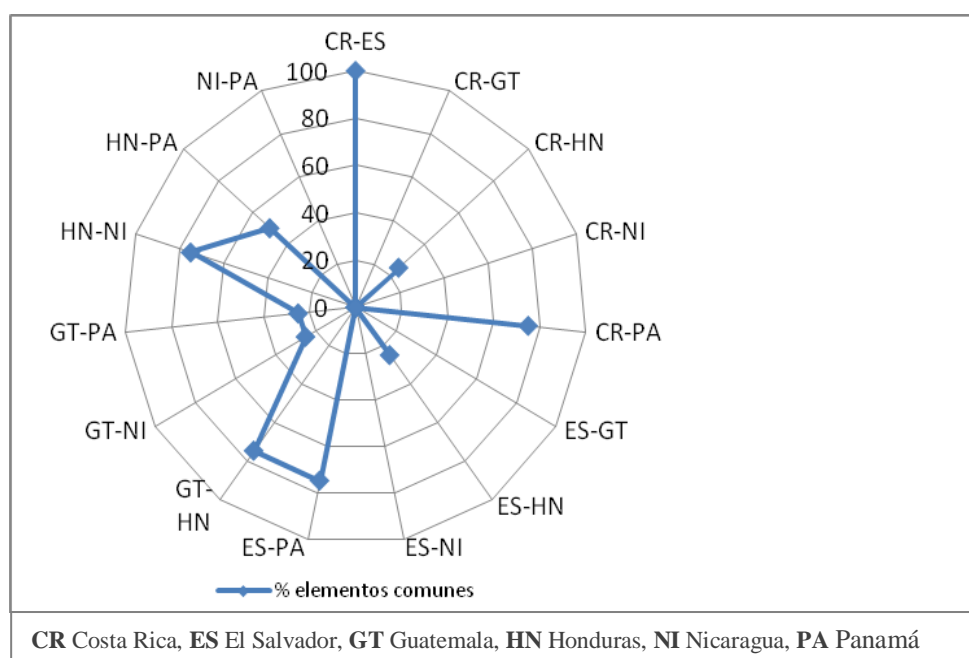
SC 1	<ul style="list-style-type: none"> • El conjunto de estados financieros divulgado se acerca en forma amplia a los parámetros definidos en la IPSAS 1 • La información contable se consolida y los estados financieros incluyen información del sector público no financiero • No existe ley de acceso a la información pública, no obstante, la información contable se pone a disposición en el sitio web • La información contable se pone a disposición de usuarios internos en períodos inferiores a un año y externos cada año 		<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Costa Rica El Salvador </div>
SC 2	<ul style="list-style-type: none"> • El conjunto de estados financieros divulgado se acerca en forma media a los parámetros definidos en la IPSAS 1 • La información contable no se consolida y los estados financieros incluyen información del gobierno central • Existe ley de acceso a la información pública y, en la práctica, la información contable se pone a disposición en el sitio web • La información contable se pone a disposición de usuarios internos y externos en forma anual 		<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Guatemala </div>
SC 3	<ul style="list-style-type: none"> • El conjunto de estados financieros divulgado se acerca en forma media a los parámetros definidos en la IPSAS 1 • La información contable se consolida y los estados financieros incluyen información del gobierno central • Existe ley de acceso a la información pública y, en la práctica, la información contable se pone a disposición en el sitio web • La información contable se pone a disposición de usuarios internos en períodos inferiores a un año y externos cada año 		<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Honduras </div>
SC 4	<ul style="list-style-type: none"> • El conjunto de estados financieros divulgado se acerca en forma media a los parámetros definidos en la IPSAS 1 • La información contable no se consolida y los estados financieros incluyen información del gobierno central • Existe ley de acceso a la información pública, no obstante, en la práctica, la información contable no se pone a disposición • La información contable no se pone a disposición de usuarios externos y de los internos en forma anual 		<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Nicaragua </div>
SC 5	<ul style="list-style-type: none"> • El conjunto de estados financieros divulgado se acerca en forma amplia a los parámetros definidos en la IPSAS 1 • La información contable se consolida y los estados financieros incluyen información del sector público no financiero • Existe ley de acceso a la información pública y, en la práctica, la información contable se pone a disposición en el sitio web • La información contable se pone a disposición de usuarios internos en períodos inferiores a un año y externos cada año 		<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Panamá </div>

Fuente: elaboración propia

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Como puede apreciarse en la figura N° 4.9 los atributos analizados en el subsistema de prácticas contables de comunicación muestran un bajo nivel de convergencia. A excepción de Costa Rica y El Salvador que presentan un nivel de concordancia del 100%, y de los casos de Costa Rica-Panamá, El Salvador-Panamá, Guatemala-Honduras y Honduras-Nicaragua, con un 75% de elementos comunes, en el resto no sobrepasa el 50%. Por el contrario, los subsistemas de Costa Rica-Guatemala, Costa Rica-Nicaragua, El Salvador-Guatemala y El Salvador-Nicaragua no presentan ningún atributo en común.

Figura N° 4.9
Elementos comunes en el subsistema de prácticas contables de comunicación



Fuente: elaboración propia

En términos generales, hemos analizado en total 17 atributos que caracterizan cada uno de los tres subsistemas detallados en este epígrafe, a saber: 5 atributos para el subsistema de regulación contable; 4 para el de recursos humanos; y 8 para el de prácticas contables. Con el objetivo de determinar el nivel de atributos coincidentes entre cada uno de los países, hemos procedido a totalizar los resultados obtenidos en cada subsistema. Tal y como puede apreciarse en la figura N° 4.10, los sistemas de contabilidad gubernamental que muestran un mayor número de atributos comunes son: El Salvador-Panamá con un 71%; Costa Rica-El Salvador y Guatemala-Honduras con

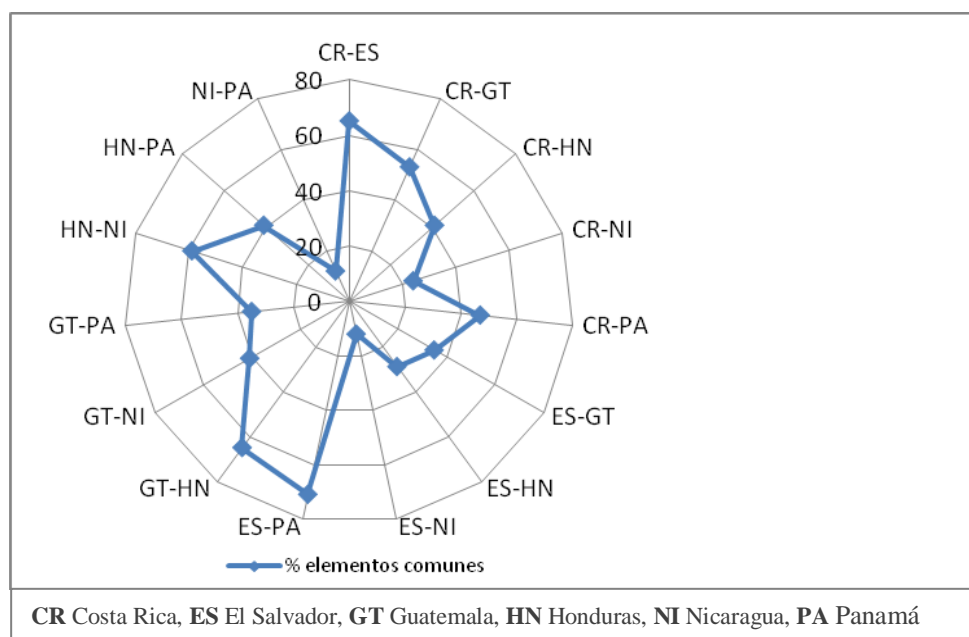
Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

65%; Honduras-Nicaragua con un 59% y Costa Rica-Guatemala con un 53%. El resto de combinaciones entre países no supera el 50% de características en común. Incluso, en los casos de El Salvador-Nicaragua y Panamá-Nicaragua alcanzan apenas un 12% de elementos en común.

Con base en lo anterior, podemos afirmar que, los sistemas de contabilidad gubernamental de los países de la región centroamericana son bastante heterogéneos, mostrando en promedio un nivel de elementos comunes del 43%, siendo el sistema de contabilidad gubernamental de Costa Rica el que arroja una mayor cantidad de atributos similares con el resto de países y, por el contrario, Nicaragua es el que más difiere del resto.

Por otra parte, con base en los resultados generales, podemos aseverar que los sistemas de contabilidad gubernamental de Costa Rica, El Salvador y Panamá, muestran entre ellos un importante nivel de elementos comunes. Igualmente, los sistemas de Guatemala, Honduras, comparten un buen número de elementos comunes entre ellos, no así Nicaragua que, como se señaló anteriormente, muestra importantes diferencias con relación al resto de países.

Figura N° 4.10
Elementos comunes de los sistemas de contabilidad gubernamental



Fuente: elaboración propia

4.2 Comparación analítica de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos

En la actualidad los países de la región centroamericana, con excepción de Nicaragua, se encuentran en una etapa de diseño estratégico de las acciones a seguir en el proceso de implantación de las IPSAS como innovación en sus sistemas de contabilidad gubernamental; en este sentido, justificamos la aplicación del Modelo de Contingencia como herramienta que nos permita, por una parte, determinar los principales aspectos del entorno que favorecen o no la introducción de las reformas y, por otro, analizar las acciones desarrolladas hasta la fecha, con el fin de establecer los elementos que deberían ser valorados por los gestores públicos de estos países en el proceso de implementación de las innovaciones. Para tal efecto, en primer término se detallan las principales acciones desarrolladas por cada uno de los países y, en segundo lugar, se analizan los factores contextuales.

4.2.1 Principales acciones desarrolladas por los países centroamericanos de cara a la adaptación o adopción de las IPSAS

Tal y como se señaló con anterioridad, la difícil situación por la que atravesaban los países Centroamericanos a finales de los años ochenta, obligaba a sus gobernantes a enfrentar importantes desafíos que requerían de acciones concretas que permitieran reorientar el rumbo a seguir. Así, en el ámbito político, la estrategia fue descartar el conflicto bélico y los enfrentamientos armados, abriendo las puertas a procesos de institucionalización de la vida política civil por medio de los programas de modernización, permitiendo la ampliación de espacios participativos y la inclusión de nuevos actores en la dinámica social (Mejía, 1995).

En lo económico, la crisis financiera que enfrentaban estos los países, replanteaba, por una parte, nuevas alternativas para el desarrollo y las políticas macroeconómicas y, por la otra, a orientar su quehacer por el proceso de ajuste estructural tratando de controlar el gasto público, aunado a un proceso de reinserción en la economía mundial mediante la apertura económica (Large, 2005). En lo social, estos países se veían enfrentados a una creciente demanda de necesidades básicas insatisfechas de parte de la ciudadanía (Sáenz, 2005).

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Como respuesta a esa difícil situación, surge el programa de modernización del Estado, en el que se enmarca la reforma de la administración financiera la cual plantea la renovación y eficiencia en lo operativo de las finanzas públicas, permitiéndole a la población en general una mayor transparencia en relación con el manejo de los recursos.

Las reformas emprendidas se dirigieron a la aprobación de una nueva legislación que permitiera desde el punto de vista legal sustentar los procesos de modernización y el desarrollo de una plataforma informática que facilitará la tecnificación de sus sistemas de información financiera. Específicamente, en relación con la contabilidad del sector público, cabe señalar que, la nueva legislación estipula que el subsistema de contabilidad gubernamental estará conformado por el conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos para recopilar, registrar, procesar y controlar, en forma sistemática, toda la información referente a las operaciones financieras del sector público. Así mismo, señala como una de las principales innovaciones en los sistemas de contabilidad gubernamental la introducción del devengo como base para el registro de las transacciones económicas. A la fecha, tal y como se señaló en el capítulo anterior, dicho principio no se está aplicando en su totalidad en ninguno de los países.

Por otra parte, en los últimos cuatro años, con excepción de Nicaragua, los países de la región han emprendido acciones dirigidas a hacer confluir sus sistemas de contabilidad con la normativa de la IFAC para el sector público. Esto como consecuencia de diversos factores, entre los que cabe mencionar:

- Sugerencias de organismos financieros internacionales, tal es el caso del FMI, el BID o el BM, como ya se ha mencionado en el transcurso de este documento.
- El proceso de adopción de las NIIF del IASB como normativa que regula la contabilidad del sector privado en todos los países de la región, ha despertado el interés de parte de los gestores públicos en introducir normativa de alcance internacional en el sector gubernamental.
- El interés manifiesto de las entidades fiscalizadoras en hacer cumplir lo señalado en la respectiva legislación en relación con los sistemas de contabilidad gubernamental.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- El convencimiento de parte de los funcionarios de los entes rectores de la contabilidad gubernamental en cada uno de los países respecto a la necesidad de modernizar los sistemas de contabilidad.
- La necesidad de adecuar la información generada por los sistemas de información contables a los requerimientos del Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas del FMI.
- La corriente mundial que favorece la adopción o la adaptación de las IPSAS.

La tabla N° 4.20 resume las principales acciones desarrolladas por los países centroamericanos en el proceso de adopción o adaptación de las IPSAS.

Tabla N° 4.20
Principales acciones desarrolladas en el proceso de adopción o adaptación de las IPSAS

País	Principales acciones desarrolladas
Costa Rica	Mediante decreto N° 34918H de diciembre de 2008 se aprueba la adopción de las IPSAS en el ámbito costarricense
El Salvador	Se encuentran en un proceso de adaptación de su normativa a lo establecido por las IPSAS. Se ha elaborado un plan de acción que prevé la implementación a partir del año 2012
Guatemala	En el año 2006, se desarrolló un Plan Único de Cuentas, un Manual de Cuentas para el Sector Público no Financiero y las Normas de Contabilidad para el Sector Público No Financiero de Guatemala, todo con fundamento en las IPSAS. En la actualidad los documentos están en una fase de consulta
Honduras	Las Normas Técnicas de Contabilidad aprobadas en el 2007 establecen que se deben realizar los cambios pertinentes para adaptar el sistema de contabilidad gubernamental a las IPSAS; así, durante el año 2010 se ha realizado un programa de capacitación, un diagnóstico, un borrador de la nueva legislación y un plan de acción que estipula que para el año 2015 los estados financieros deben cumplir con lo dispuesto en las IPSAS
Nicaragua	No se han tomado acciones al respecto
Panamá	En el primer semestre del año 2010 se contrató una firma de consultores internacionales para que realicen una comparación del sistema normativo actual en relación con las IPSAS, a partir de la cual propongan un proceso de implementación de los cambios necesarios.

Fuente: elaboración propia

Ahora bien, es necesario tener en cuenta que, tal y como se ha comentado en los capítulos anteriores, la innovación en contabilidad gubernamental debe estar relacionada con la implementación de un sistema de contable más informativo, que provea de mayor

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

y/o mejor información respecto a la gestión de la entidad; es decir, que procure dar una imagen fiel de la gestión realizada (Lüder, 1994). En este sentido, autores como Caba, *et al.* (2009); Chan, *et al.* (1996); Ouda (2004), coinciden en señalar la introducción del devengo y, por tanto, la implementación de las IPSAS como una innovación total o radical de los sistemas de contabilidad gubernamental ya que, entre otras cosas, permite que el sistema contable evolucione hacia un paradigma de mayor utilidad (Lüder, 1992). Desde este punto de vista, la aplicación del Modelo de Contingencia adaptado al ámbito de estudio se justifica en la medida en que existe un proceso de innovación que pretende, entre otros, generar información financiera con criterios de confiabilidad, oportunidad y suficiencia, lo que supone un importante avance en los sistemas de contabilidad gubernamental. En este sentido, a continuación se resumen las principales acciones que, de cara a la adopción o adaptación de las IPSAS, han realizado los países en estudio.

4.2.1.1 Costa Rica

Como ya se ha mencionado, la DGCN como ente rector de la contabilidad gubernamental tiene entre sus principales funciones: la formulación de los principios, las normas generales y los procedimientos que regirán la contabilidad gubernamental; velar porque las instituciones del sector público atiendan dichos principios, normas y procedimientos; mantener registros destinados a centralizar y consolidar los movimientos contables; y, asesorar técnicamente a todas las entidades del sector público nacional en las materias de su competencia.

A pesar de lo anterior, en reiteradas ocasiones, la Contraloría General de la República (CGRCR) se ha negado a avalar los estados financieros consolidados del sector público costarricense, dejando constancia de ello en las memorias anuales que presenta ante la Asamblea Legislativa y en diversos informes que ha emitido sobre el Sistema de Administración Financiera (ver, por ejemplo, la Memoria Anual del año 2006, e informes DFOE-IP-13-2005 y DFOE-GU-22-2006). Entre las principales debilidades que se señalan en estos informes, se encuentran:

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- La mayoría de los registros contables son elaborados usando como criterio la base de efectivo;
- Existen instituciones que no cuentan con personal calificado, que no tienen un sistema contable, que sólo llevan registros de ingresos y gastos basados en la experiencia empírica de sus funcionarios y en donde los registros contables se realizan en forma manual;
- La existencia de múltiples sistemas de información que proporcionan datos contables aislados al SIGAF;
- La existencia de frecuentes e importantes inconsistencias en la información que recibe la DGCN y la que proviene de fuentes alternativas; y,
- La imposibilidad de analizar la calidad y confiabilidad de la información financiera recibida para efectos de consolidación.

Además de la contundencia de los diversos informes presentados por la CGR, en los que señala la necesidad de tomar acciones que garanticen la aplicación efectiva de la Ley, resulta de importancia destacar como los organismos financieros internacionales, entre los que figuran el FMI, el BM y el BID, requieren de información financiera confiable para la toma de sus decisiones respecto a programas a aprobar para países en desarrollo como es el caso de Costa Rica. De igual manera, los países cooperantes quieren conocer el destino que se le ha dado a los recursos aportados a la cooperación internacional. En ambos casos, un sistema contable confiable, basado en normativa internacional, es de gran ayuda para atender los requerimientos de información de estos organismos, además de brindar una seguridad razonable respecto al uso adecuado de los recursos derivados de la cooperación (Ministerio de Hacienda, 2010).

Como respuesta a la situación planteada por la CGRCR, en el año 2008 la DGCN propone la adopción de un total de 21 de las IPSAS emitidas por la IFAC. A tal efecto, se formulan una serie de decretos ejecutivos que concluyen con la aprobación del Decreto N° 34918-H del 09 de diciembre de 2008 mediante el que se aprueba la “Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Sector Público en el ámbito costarricense”. El proceso se inicia con una implementación parcial, a partir del 02 de enero del 2010, y durante el año 2011 se prevé contar con un doble registro contable, uno basado en el sistema vigente y otro paralelo con base en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública. Por último, a partir del 02 de enero de 2012, sin excepción y en forma general, está prevista la aplicación definitiva de las IPSAS. En el caso particular de las empresas públicas, el Decreto Ejecutivo N° 35616-H de diciembre de 2009 señala la adopción e implementación de las NIIF emitidas por el IASB.

Cabe resaltar que, según lo señalado por la CGRCR (2006), con la adopción e implementación de las IPSAS se procura, en esencia, llenar un vacío en cuanto a principios y normas generales de contabilidad actualizadas para el sector público, conforme lo requiere la LARFPP, con el propósito de fomentar la calidad, transparencia y uniformidad en la preparación y presentación de los estados financieros. Asimismo, manifiesta que, la promulgación de esa normativa permitirá a la CGRCR fortalecer el ejercicio de su potestad para realizar auditorías de los estados financieros de los entes y órganos sometidos a su fiscalización.

Para la implementación del Decreto N° 34918-H, la CGRCR (2006) señala que es fundamental que se cuente con una estrategia que permita, entre otros: mantener un proceso de consulta y validación de la normativa con eventuales interesados para obtener sus observaciones, entre los cuales se recomienda el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (CCPCR); mecanismos de difusión adecuados con las entidades del sector público obligados de preparar los estados financieros con base en las IPSAS; facilitar la realización auditorías externas, con el fin de garantizar la aplicación de esas normas; y, elaborar un cronograma que detalle en forma precisa, entre otros asuntos, las actividades que se realizarán, los responsables y plazos de cumplimiento.

Una de las primeras acciones llevadas a cabo con el fin de cumplir con lo señalado en el Decreto N° 34918-H, fue la búsqueda de financiamiento para las principales actividades a realizar. Así, el Ministerio de Hacienda presenta ante la Fundación Costa Rica Estados Unidos de América (CRUSA) el proyecto denominado “Fortalecimiento del Sistema de Administración Financiera”, para el cual es aprobada una ayuda financiera por un

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

monto de \$300.000,00 (trescientos mil dólares) a finales del año 2008. En lo que respecta a la DGCN, el proyecto contemplaba la asignación de recursos económicos para la definición y diseño de un plan general de contabilidad pública y para la capacitación a los funcionarios públicos en temas relacionados con las IPSAS.

Con estos recursos, se procedió a la contratación de una firma consultora internacional a fin de que, en coordinación con el personal de la DGCN, diseñaran el denominado Plan General de Contabilidad Pública. La elaboración de este Plan incluye: los manuales de políticas contables y bases de medición aplicables a la naturaleza y características de las entidades del sector público costarricense; un catálogo de cuentas único; un manual descriptivo de cuentas; el diseño de los formatos de los estados financieros; y la definición de un glosario de términos contables a ser utilizados en el sector público. A la fecha de elaboración de este trabajo, el Plan ha sido concluido y aprobado inicialmente por el Ministro de Hacienda y se encuentra en revisión de la CGRCR para su aprobación definitiva.

Otro esfuerzo importante realizado con los recursos de dicha donación ha sido la capacitación de los funcionarios, tanto de la propia DGCN como del resto del sector público. Así, por ejemplo, como ya se ha mencionado, durante el año 2009, el personal de la DGCN acumuló 200 horas de capacitación con los consultores internacionales contratados. De igual forma, 215 funcionarios provenientes de 132 instituciones públicas recibieron de parte de la firma consultora internacional 35 horas de capacitación en la materia. Finalmente, es importante resaltar el papel que ha tenido el CCPCR quien, por medio de un convenio con el BM, ha desarrollado el proyecto PROMEFI, mediante el cual ha logrado capacitar a la fecha a más de 1000 funcionarios de instituciones autónomas y de gobiernos locales en materia de IPSAS. A pesar de la importancia del proyecto ejecutado por el CCPCR, hay que señalar que el mismo no ha tenido ningún nivel de coordinación con las autoridades del Ministerio de Hacienda.

Por otra parte, el Transitorio II del Decreto N° 34918-H obliga a todas las instituciones públicas a presentar en el año 2009, ante la DGCN un plan de acción de cara a la implementación de las IPSAS. A pesar de ello, según informes emitidos por el Ministerio de Hacienda, al finalizar el plazo para la presentación, sólo aproximadamente

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

la mitad de las instituciones habían cumplido con el requisito, por lo que se están tomando medidas para agilizar este proceso.

Otras acciones importantes que se han realizado son: la contratación de un gerente de proyecto, que es la persona encargada de coordinar las acciones para la implementación de las IPSAS; se ha puesto a disposición de la ciudadanía los avances en el Plan General de Contabilidad Pública a fin de recibir observaciones y sugerencias; se ha habilitado un correo electrónico y una línea telefónica para consultas de parte de funcionarios relacionados con el tema; mensualmente se publica un boletín informativo que detalla las principales acciones ejecutadas e información general relacionada con las IPSAS; y, se ha desarrollado y aprobado, en febrero de 2010, un Plan de Acción para la implementación de las IPSAS, éste señala las estrategias que deben desarrollarse a fin de cumplir de manera efectiva con lo estipulado en el Decreto N° 34918-H, entre otras podemos citar:

- Una estrategia de divulgación, a fin crear de una atmósfera positiva hacia la consecución del proyecto y a su vez promover la cultura de cambio organizacional necesaria para el desarrollo de un proceso de esta naturaleza;
- Estrategia de capacitación, que tiene por objetivo lograr que los funcionarios del sector público costarricense obtengan los conocimientos y destrezas requeridas para la aplicación efectiva del nuevo Plan General de Contabilidad Nacional.
- El rediseño e implantación de políticas, procedimientos y bases de medición de la contabilidad gubernamental de acuerdo con lo estipulado por las IPSAS;
- La adecuación e implementación de una nueva estructura organizacional y funciones de la DGCN;
- La adecuación e integración del sistema de información y creación de un sistema de contabilidad único para el sector público costarricense;
- La asesoría, seguimiento y actualización continua de la aplicación de las IPSAS;

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- El desarrollo de un cronograma de proyecto que permita obtener una visión gráfica de las fases, actividades y tareas a realizar en el proceso;
- Determinación de los costos asociados con el proyecto de financiación a fin de gestionar los recursos necesarios que garanticen el cumplimiento del mismo; y,
- La administración del cambio, para lo cual se considera necesario, por una parte, fortalecer el equipo profesional de la DGCN tanto a nivel cualitativo como cuantitativo y, por otra, que los jefes gubernamentales y funcionarios estén convencidos de que la decisión de implementar la nueva normativa obedece a la imperiosa necesidad.

4.2.1.2 El Salvador

En el año 2003, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública de El Salvador estableció la adopción de las NIC del IASB como normativa reguladora de la contabilidad de las entidades privadas salvadoreñas. En virtud de tal decisión, en el plan de trabajo del Ministerio de Hacienda para el año 2005 se incluye, como parte de los objetivos propuestos, encargar a la DGCG realizar un diagnóstico general de los efectos de la adopción de las NIC sobre la normativa contable del Sector Público. Esto con el propósito de fortalecer la calidad de la información financiera, en el marco de transparencia y uniformidad en el registro de las operaciones.

A partir de este momento la DGCG, por medio de su Departamento Normativo, inicia un proceso de análisis tanto de las NIC como de las IPSAS y de las posibles implicaciones y beneficios de la adopción o adaptación de tal normativa en el contexto salvadoreño. Este grupo de trabajo concluye que la adaptación de la normativa vigente en materia de contabilidad gubernamental a lo señalado por la normativa internacional de la IFAC, generaría beneficios, en tanto que conducirían a una significativa mejora en la calidad de la presentación de la información financiera emitida por las entidades del sector público. Con base en lo anterior, se procedió a elaborar un plan de acción para armonizar la normativa contable gubernamental existente en El Salvador con respecto a lo establecido por las IPSAS. El plan de acción propuesto consta de seis fases, a saber:

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

el diagnóstico; el diseño; el desarrollo; las pruebas; la implementación y evaluación; y la capacitación de los recursos humanos.

A la fecha de finalización del presente trabajo de investigación, la primera fase ha sido concluida y se desarrollan las principales acciones de la fase de diseño. De acuerdo con la información suministrada por el Director de la DGCG, se espera que a partir del año 2012 la normativa y procedimientos que regulan la contabilidad gubernamental estén adaptados a lo establecido en la normativa contable para sector público de la IFAC.

En la primera fase, se desarrolló un diagnóstico que entre sus acciones incluyó: la elaboración de un estudio comparado a fin de determinar las principales diferencias entre las IPSAS y la contabilidad del sector público salvadoreño; una evaluación del impacto e implicaciones de IPSAS de proceder la armonización con la contabilidad gubernamental; y una evaluación de los aspectos legales para la adopción o armonización de las IPSAS en el sector público. La tabla N° 4.21 resume los principales resultados obtenidos de esta fase, desde dos aspectos fundamentales como lo son: la normativa contable gubernamental y el marco conceptual de ésta.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tabla N° 4.21
Principales resultados en la fase de diagnóstico del sistema de contabilidad gubernamental de El Salvador

Normativa contable gubernamental	En el marco conceptual
Definición y modificación en la presentación de estados financieros	Objetivos de los estados financieros
Definir los métodos y clasificaciones de la información por revelar en los estados financieros.	Aspectos relevantes: devengamiento - negocio en marcha
Modificación de los sistemas informáticos para la aplicación de la nueva normativa	Características cualitativas: comprensibilidad – relevancia – comparabilidad -confiabilidad
Actualización de nueva normativa contable, estableciendo métodos de medición	Elementos de la medición: activos-pasivos-patrimonio-ingresos y gastos
Incorporación de bienes no activados, por ejemplo, la revaluación de activos, la incorporación de la infraestructura vial y la actualización de la normativa sobre inversiones en proyectos	Suministro de información acerca de la situación financiera, resultados y flujos de efectivo de la entidad, que se útil para el espectro de usuarios a efectos de que puedan tomar y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos
Implementación de las normas sobre uso de cuentas de orden	
Definición de normas que regulan la medición y registro de existencias	

Fuente: elaboración propia

Como parte de en la acciones correspondientes a la fase de diseño, en primer lugar, se elaboró una propuesta de la nueva normativa que regularía el sistema de contabilidad gubernamental en armonía con lo señalado por las IPSAS. En segundo lugar, se confeccionó la propuesta del nuevo marco conceptual del sistema de contabilidad gubernamental. De igual forma se preparó un nuevo catálogo y tratamiento de cuentas del sector público, también de conformidad con las IPSAS. Por último, se ha realizado un análisis de los sistemas y políticas de información.

No obstante, las siguientes fases se mantienen pendientes de ejecución y el plan de acción estipula las acciones por desarrollar en cada una de ellas. Así, en la tercera fase, denominada como fase de desarrollo, se proyecta, entre otros, la creación y adecuaciones normativas al reconocimiento, medición y presentación de la información financiera; asimismo, la aprobación de la nueva normativa que regulará el subsistema de contabilidad gubernamental y la modificación de los procesos del aplicativo informático.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

En la etapa de pruebas, se prevé la aplicación de los mecanismos de evaluación para verificar que los cambios en las plataformas informáticas cumplan con los requerimientos de información.

Por su parte, en la fase denominada implantación y evaluación se requiere de la puesta en marcha de los cambios en los procesos, sistemas y políticas de información, estructura organizativa y sistema informático; de la preparación del personal para el manejo efectivo de los cambios; y del control de desviaciones y acciones correctivas.

La última fase que contempla el plan de acción es la capacitación del capital humano relacionado en forma directa con la operación del sistema de contabilidad gubernamental en cada una de las dependencias públicas. En este sentido, se señala la necesidad de dar a conocer a estos funcionarios las adecuaciones al sistema de contabilidad gubernamental y al aplicativo informático. Para tal efecto, se prevé intensificar las acciones de capacitación que se han venido realizando hasta la fecha, así como la posibilidad de incorporar en esta fase a las universidades y a los colegios profesionales de contadores.

4.2.1.3 Guatemala

En el año 2005, por iniciativa del Ministerio de Finanzas Públicas se contrató los servicios de un consultor internacional con el fin de obtener un diagnóstico de la situación que presentaba en ese momento la regulación de la contabilidad gubernamental en Guatemala (MINFIN, 2006). Posteriormente, a inicios del año 2006 se procedió a conformar un equipo de trabajo, integrado por profesionales en Contaduría Pública de la DCE, Consultores Nacionales del Proyecto SIAFSAG, y un Consultor Internacional. Una de las primeras acciones de esta comisión fue realizar un Seminario-Taller con participación de funcionarios de la DCE, Consultores Nacionales del Proyecto SIAF-SAG y miembros de la Comisión Gubernamental del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos de Guatemala (Ruiz, 2007).

Adicionalmente, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores IGCPA, por medio de su “Comisión Gubernamental”, procedió a prestar asesoría y apoyo técnico a la DCE. Esto se plasmó, entre otras cosas, en un estudio de la normativa

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

contable gubernamental en el contexto internacional y su aplicación en Guatemala. En este proceso de análisis y propuestas, se incorporó, además, en diferentes talleres, a los responsables de la contabilidad en las diferentes dependencias del sector público guatemalteco.

Al disponer de la información y el suficiente grado de análisis y comprensión del alcance de la normativa contable internacional y de las características técnicas y legales vigentes en el país, el órgano regulador de la contabilidad gubernamental disponía de tres alternativas, a saber, la adopción íntegra y literal de las IPSAS, la armonización de la normativa vigente en Guatemala con las IPSAS o bien emitir normas particulares e independientes en armonía con lo señalado en la normativa internacional. Finalmente, la DCE optó por emitir una normatividad contable propia, pero en convergencia respecto de las IPSAS. Para establecer el tratamiento contable de transacciones para las cuales no existen IPSAS, se utilizaron como base de referencia las NIIF, tomando en cuenta la diferencia de objetivos entre una entidad pública y una privada (Ruiz, 2007).

Así, a finales del año 2006, se emite la primera versión de las NCSPG. Estas normas han sido emitidas con el objetivo de que sean de aplicación generalizadas en todo el sector público no financiero, es decir, al Gobierno Central, comprendido por los Ministerios y Secretarías, a las entidades descentralizadas y autónomas, a las empresas públicas, y a los gobiernos locales.

De igual forma, dentro de los estudios realizados por la DCE, se determinó que el Plan Único de Cuentas no se adaptaba a los requerimientos de información de las Normas, por lo que también se propuso un nuevo Plan Único de Cuentas y su respectivo Manual de Contabilidad Patrimonial, de forma que se adecuaran las NCSPG. En consecuencia, también se ha revisado y actualizado el “Manual de Contabilidad Patrimonial”, que contiene las directrices de la utilización, esquema y características del nuevo Plan Único de Cuentas, así como la dinámica contable de cada una de las cuentas, haciendo referencia a la NCSPG que corresponde, si es acumulativa o si es de operación y a qué nivel operativo obedece.

El proyecto de NCSPG incluye un total de 61 normas las cuales se detallan en el anexo N° 3. Las normas propuestas se clasifican en los siguientes grupos:

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

- La presentación general de los estados financieros,
- El tratamiento de rubros específicos de los estados financieros, y
- El tratamiento de procesos y otros.

Así mismo, el formato de cada NCSPG contiene los siguientes epígrafes:

- La identificación del rubro o cuenta contable,
- Una descripción de la naturaleza del rubro,
- Definiciones específicas (en ciertos casos)
- Políticas de reconocimiento
- Políticas de medición;
- Políticas de presentación y revelación;
- Referencias al Manual de Contabilidad Patrimonial,
- Disposiciones transitorias (cuando fueron necesarias), y,
- Comentarios, incluyendo la referencia a otros rubros relevantes.

A pesar de la importancia de estos dos proyectos normativos y del tiempo transcurrido desde su publicación en versión como “borrador definitivo”, a la fecha de redacción de este trabajo de investigación, aún se encuentran pendientes de aprobación de parte de autoridades correspondientes. Entre las razones que han impedido la aprobación de la normativa elaborada, según nos señalan en la DCE, se encuentran:

- El primer lugar, el efecto que producirán las NCSPG es la actualización de las cifras contables, lo que podría provocar reacciones adversas, ya que tendrán un

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

impacto significativo en los resultados acumulados y se requieren medidas para distribuir su impacto en un número de años. Por ejemplo, el efecto de las pensiones de jubilación no registradas; la depreciación de los bienes de propiedad, planta y equipo no efectuada; y la actualización de la deuda en moneda extranjera para expresarla en Quetzales corrientes.

- Otra consecuencia importante por la aprobación de las NCSPG será la adecuación y desarrollo de distintas herramientas, incluidas las informáticas, para el procesamiento de un mayor nivel de información y para la fijación de procedimientos específicos de aplicación. También se espera cierta incertidumbre en la actuación de los contadores de entidades públicas, tomando en cuenta que el cambio es bastante significativo.
- En relación con las herramientas informáticas, resulta de suma importancia el hecho de que estas deben de actualizarse, de manera que los Sistemas de Información Financiera sean adecuados para, por ejemplo, generar nuevos estados financieros, depreciación de bienes, control de existencias y otros requerimientos de la normativa. De momento, todavía no se tiene certeza de que la herramienta informática pueda evolucionar, sobre todo por falta de financiamiento.
- Falta de recursos para implementar un programa integral capacitación para los contadores de entidades públicas, para profundizar en el conocimiento, alcances e impactos resultantes de la aplicación de las NCSPG.

Sobre este último aspecto, es importante señalar que la DCE, en coordinación con la Oficina de Asistencia Técnica (OTA) del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América, programaron para el mes de agosto de 2010 una jornada de capacitación sobre las IPSAS, dirigido al personal de la DCE, de las dependencias de la administración central, de las entidades descentralizadas y de las instituciones autónomas.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

4.2.1.4 Honduras

Según la Memoria de la Secretaría de Finanzas para el año 2005, durante ese año la CGRH trabajó en la elaboración de los nuevos modelos de presentación de los estados e informes financieros, considerando el Plan de Cuentas Único y las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, así como en la formulación de una propuesta de emisión de las Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental.

En el año 2006, la CGRH emitió vía decreto ministerial las Normas Técnicas del Subsistema de Contabilidad Gubernamental, el cual, en su artículo 13° establece que la normativa y procedimientos contables del sector público *“deben estar en armonía con las Normas de Contabilidad del Sector Público, que contienen estándares universales para mejorar la calidad de presentación de la información financiera del sector público”*.

Con base en lo anterior, mediante el informe 08-2007, el Tribunal Superior de Cuentas de la República (TSCR) señala, dentro de sus hallazgos de auditoría, que al revisar el marco legal emitido para el uso del Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAFI), verificó que la CGRH emitió las Normas Técnicas de Contabilidad, en las cuales adoptan las IPSAS y las NIIF en lo aplicable; sin embargo, agrega, no se ha brindado suficiente capacitación a los usuarios del sector para la aplicación de estas normas. Por lo cual, recomienda al Secretario de Finanzas girar instrucciones a la CGRH, para que implemente un plan de divulgación y capacitación para todos los usuarios y emisores de estados financieros sobre la aplicación de las IPSAS, a efecto de lograr su implementación en el corto plazo. Asimismo, sugiere adecuar el manual contable para todo el sector público.

En cumplimiento de las recomendaciones del TSCR, en el año 2009, la Secretaría de Finanzas, por medio de la CGRH, retoma el tema de la armonización de la normativa del subsistema de contabilidad gubernamental en relación a las IPSAS. A este respecto, en el primer semestre del año 2010, se ha desarrollado un programa de capacitación dirigido a los funcionarios de la CGRH. Este programa ha incluido dos acciones concretas; en primer lugar, se organizó un taller en el que se analizó el proceso de transición de la normativa contable actual hacia las IPSAS, que fue impartido por

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

funcionarios del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América; en segundo lugar, se impartió en un curso de 80 horas de duración sobre cada una de las IPSAS vigentes en la actualidad. Éste se dirigió también a los funcionarios de la CGRH y fue impartido Instituto Nacional de Formación Profesional. Para el segundo semestre del año 2010 están programadas dos actividades similares a fin de que los funcionarios de la CGRH queden debidamente capacitados para, de un lado, impulsar el proceso de innovación en el sistema de contabilidad gubernamental y, de otro, constituirse en instructores en el proceso de capacitación al resto del sector público hondureño.

Además de las actividades de capacitación descritas, la CGRH, por medio de su Departamento de Normas y Procedimientos, ha trabajado en la elaboración de un diagnóstico integral del sistema de contabilidad gubernamental, a partir del cual se ha decidido la adaptación de la normativa contable actual, de forma que ésta se armonice con lo establecido en las IPSAS.

Con base en el diagnóstico desarrollado, se ha trabajado en dos vías. Por una parte, se desarrolló un plan de acción que pretende la implementación de las IPSAS en el período comprendido entre el 01 de julio del 2010 y el 31 de diciembre del 2014, de forma tal que, los estados financieros que se preparen a partir del año 2015 estén armonizados en todos sus extremos con lo establecido en la normativa internacional de la IFAC. Por otra parte, se ha preparado un borrador de la reforma a la Ley Orgánica de Presupuesto vigente, de manera que desde el punto de vista jurídico la implementación sea viable; se espera que a más tardar en el primer semestre del año 2011 la reforma haya sido aprobada por el Congreso.

En relación con el plan de acción elaborado, lamentablemente, no hemos podido tener acceso al mismo, por cuanto, según nos señala el Director de la CGRH, éste se encuentra en proceso de aprobación por parte del Secretario de Finanzas.

4.2.1.5 Nicaragua

En Nicaragua, a la fecha, no se han tomado acciones concretas que permitan armonizar su normativa y las prácticas de contabilidad gubernamental con las IPSAS. A pesar de lo anterior, el Director de la DGCGN nos señala que en un futuro cercano han de definir la estrategia a seguir al respecto. Diferentes hechos le hacen prever que Nicaragua se someterá a un proceso similar al que se está ejecutando en el resto de países de la región en materia de contabilidad gubernamental. Entre otros, destaca: la adopción de las NIIF como normativa que regula la contabilidad en el sector privado nicaragüense; la tendencia hacia la homologación de normativa con los países del área en el marco del SICA; la demanda de mayor transparencia de parte de los organismos financieros y de cooperación internacional; y la tendencia en el ámbito internacional que favorece la adopción o adaptación de las IPSAS.

Ahora bien, en nuestra opinión, existen una serie de hechos que no propician, en el corto plazo, la implementación de innovaciones en los sistemas de contabilidad en este país, entre los que nos gustaría citar: el sistema de contabilidad gubernamental presenta importantes rezagos en relación con el resto de países de la región (detallados ampliamente en el capítulo número tres y en el epígrafe anterior); aún no se ha cumplido con los mandatos de la LAFRP en materia de contabilidad gubernamental; en términos generales no existe una cultura de transparencia y rendición de cuentas¹⁸ (reflejada, por ejemplo, en el amplio nivel de dificultad que encontramos para acceder a la información de la contabilidad gubernamental y para concretar las entrevistas que realizamos en las entidades públicas); la ausencia de profesionalización de los funcionarios públicos (Gospari y Carter, 2006); y, el marcado deterioro de las relaciones del gobierno actual con los principales donantes tradicionales, que culminó en la suspensión de apoyo presupuestario a Nicaragua por parte de la mayoría de donantes entre los años 2007 y 2008 (DRN, 2009).

¹⁸ Por ejemplo, en el Índice de Percepción de la Corrupción (2009), Nicaragua ocupa el lugar 131 de un total de un total de 180 países según la organización Transparencia Internacional

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

4.2.1.6 Panamá

Como se mencionó anteriormente, a diferencia del resto de países de la región, Panamá no cuenta con una ley orgánica que incluya a todos los componentes de la administración financiera en un solo cuerpo normativo, por lo que el subsistema de contabilidad cuenta con una normativa específica para su regulación.

Así, como señalamos en el capítulo tres, en 1997 se aprobaron las Normas de Contabilidad Gubernamental y se establece como ente rector de la contabilidad gubernamental a la Dirección Nacional de Contabilidad (DNC), dependiente, en ese momento, de la Contraloría General de la República (CGRP).

Posteriormente, en el año 2000, se traslada la rectoría del sistema de contabilidad gubernamental al Ministerio de Economía y Finanzas, por medio de la DNC. En ese mismo año, se crea la Dirección de Métodos y Sistemas de Contabilidad (DMSC), órgano dependiente de la CGRP, y encargado de: normar y establecer los métodos y sistemas de contabilidad gubernamental; capacitar y asesorar en la materia; y fiscalizar el sistema de contabilidad gubernamental.

Es decir, en el caso panameño, de acuerdo con la legislación vigente, a diferencia del resto de los países de la región, las normas que rigen la contabilidad gubernamental son emitidas por la CGRP y la contabilidad, como tal, es responsabilidad del Ministerio de Economía y Finanzas por medio de la DNC.

Ahora bien, a pesar de que, desde el punto de vista normativo, los decretos N° 28 y N° 81, establecen claramente las responsabilidades del MEF y de la CGRP en relación con el sistema de contabilidad gubernamental, lo cierto del caso es que el proceso de traslado de funciones de la CGRP a la DNC ha sido lento (BID, 2005). De tal forma que, en el año 2004, se emite un primer informe diagnóstico para delimitar las funciones que corresponden a cada una de las dependencias y en ese mismo año se iniciaron las acciones concernientes a un proceso gradual de traslado de funciones que permitió que para año 2008 la responsabilidad plena de los estados financieros del sector público panameño recayeran en el Ministerio de Economía y Finanzas por medio de la DNC.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Por otra parte, tal y como lo señala el informe N° 40496-PA emitido por el BID (2006), la Normas de Contabilidad Gubernamental, emitidas por la CGRP, a pesar de ser amplias, presentan una cantidad de características que son inconsistentes, sobre todo si se comparan con las IPSAS de la IFAC, motivo por el cual este organismo señala, la necesidad de realizar un examen completo a corto plazo de la normativa contable con el propósito de alcanzar una convergencia con las prácticas internacionales. En esta misma línea, el BID, en el año 2005, estableció como uno de los objetivos del documento “Estrategia país con Panamá” la necesidad de fortalecer la DNC y la normativa que regula su actividad. De igual forma, en el documento denominado “Agenda de Acción de Modernización del Estado”, se establece como uno de los objetivos del proceso, promover un proyecto de modernización de la contabilidad gubernamental.

En este contexto, durante los años 2007 y 2008, en cumplimiento con lo señalado en Plan Estratégico de la CGRP para el período 2005-2009, la DMSC inició un proceso de revisión y adecuación de las Normas de Contabilidad Gubernamental, efectuando en primera instancia un análisis comparativo de tales Normas versus las 20 IPSAS vigentes en ese momento. Por otra parte, para el desarrollo del proyecto de modernización de la contabilidad gubernamental se gestionó ante el Banco Mundial el préstamo suplementario N° 7446-PA, denominado “Sostenibilidad Fiscal y Eficiencia del Sector Público”, que pretende, entre otros, financiar la contratación de una firma consultora internacional para la elaboración de un estudio diagnóstico del sistema normativo contable aplicado en las entidades públicas panameñas. Cabe señalar que dentro de los objetivos establecidos en el Plan Estratégico de la CGRP para el período 2010-2014, se establece, *“adecuar las Normas de Contabilidad Gubernamental y Fortalecer la contabilidad gubernamental, mediante la regulación e implementación de métodos contables actualizados que garanticen el manejo transparente y eficiente de fondos y bienes públicos”*.

Así, en el año 2009 se publicó un cartel de licitación con el fin de contratar una firma consultora que se encargue de: realizar un estudio diagnóstico que incluya la comparación del sistema normativo actual con las IPSAS, con las NIIF, con el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas del FMI y los aspectos legales panameños que rigen la materia; formular una propuesta de un nuevo Manual General de Contabilidad

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Gubernamental; plantear una propuesta de los Reglamentos para la preparación de los estados financieros e instructivos sobre aplicaciones de la normativa contable; proponer y ejecutar un plan de capacitación sobre los aspectos conceptuales y prácticos de la nueva versión del Manual General de Contabilidad Gubernamental y la normativa pertinente, incluyendo la elaboración de un manual para facilitadores, a efecto de dotar al personal previamente capacitado de la DMSC, de una herramienta de trabajo que contribuya a la difusión del nuevo sistema en el resto de las entidades públicas.

En abril de 2010, como parte de las primeras actividades de la firma consultora contratada, se anunció, por parte de la Contralora General de la República, el inicio de un programa de “Diplomado en Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público” dirigido a brindar una capacitación formal a funcionarios de la DMSC y de la DNC, quienes serán los encargados de fungir, a futuro, como facilitadores en los procesos de capacitación internos.

4.2.2 Aplicación del Modelo de Contingencia propuesto para el entorno de los países centroamericanos

4.2.2.1 Variables Contextuales

a. Estímulos

En primer lugar, cabe señalar la crisis económica. Los países de la región, a pesar de que en los inicios del siglo XXI han gozado de una relativa estabilidad económica, no han logrado tener un crecimiento que les permita solventar su problemática de desarrollo socioeconómico y sus niveles de productividad, riqueza y desarrollo humano, siguen siendo bajos, tal y como se detalla en el capítulo dos. Es importante tener presente que, de acuerdo con la clasificación realizada por el Banco Mundial¹⁹, Costa Rica y Panamá son considerados países de renta media alta, mientras que el resto se ubican en la categoría de países con renta media baja. Así, la condición de países en vías de desarrollo, con elevados déficits fiscales y múltiples necesidades por resolver en temas tan sensibles como seguridad, salud, infraestructura o educación, generan que

¹⁹ Banco Mundial. *Word Development Indicators Database*, 2010

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

estos países tengan que recurrir en forma constante a organismos financieros y de cooperación internacional en busca de recursos económicos y de apoyo técnico.

En este contexto, como lo señalan Godfrey *et al.* (1996), los países están interesados en mejorar su imagen o reputación internacional, ya que, en la medida en que estas mejoren, se podrá acceder de una forma más sencilla a los recursos externos, sea mediante préstamos o donaciones; para lo cual, los organismos financieros demandan mayor información para evaluar la solvencia del país. Adicionalmente, una forma de optimizar esta reputación es demostrando que los sistemas de información financieros cuentan con herramientas modernas y que puedan coadyuvar a garantizar el uso apropiado de los recursos obtenidos.

Como consecuencia de la situación económica y de la necesidad de obtener recursos en el ámbito internacional, los organismos financieros ejercen una importante presión sobre estos países en relación con la demanda de información contable gubernamental. De esta forma, la aplicación de reformas que pretendan incrementar la cantidad y calidad de la información financiera gubernamental proporcionará a los organismos financieros internacionales y a los países cooperantes información confiable respecto a la gestión de los recursos públicos y su uso de acuerdo a los objetivos propuestos, lo que incrementará la confianza de dichos organismos y países.

Por su parte, los organismos financieros internacionales requieren en forma constante de información de cada uno de los países respecto al estado de sus finanzas públicas. Esta información debe remitirse en la forma que defina la entidad financiera, tal es el caso del FMI, al que los gobiernos deben de remitir información financiera en la forma que establece el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, que introduce, entre otros: la contabilidad sobre una base de devengado para registrar los eventos económicos de manera que se incluyan todos los flujos de recursos; la integración de los balances con las transacciones y otros flujos; y la cobertura completa de las actividades económicas y financieras de los gobiernos. Cabe destacar que en dicho documento el FMI insta a sus países miembros a adoptar las directrices que establece como base para presentar información y reconoce que muchos países tendrán que revisar y modificar sus sistemas de contabilidad gubernamental para poder utilizar la base de devengado y las nuevas

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

clasificaciones. De esta forma, los países de la región centroamericana se han visto en la necesidad de introducir innovaciones en sus sistemas de contabilidad gubernamental a fin de armonizar los mismos con los requerimientos del FMI, lo que habría de asimilarse a la doctrina dominante.

Otro estímulo del proceso de reforma de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países centroamericanos lo constituye la Reforma del Sector Público. Recordemos que, producto de la difícil situación por la que atravesaban estos países y de la rigidez que generaba un Estado sobredimensionado, ineficiente y enormemente burocrático (ICAP, 1995), durante las últimas dos décadas, los gobiernos han impulsado importantes reformas en el sector público, no escapando a las mismas los sistemas de administración financiera en general y la contabilidad gubernamental en particular.

En este proceso de reforma se considera que los gestores públicos requieren de más y mejor información financiera para mejorar la toma de decisiones. Así mismo, los gobernantes están en la obligación de rendir cuentas ante la ciudadanía (Cornick, 2003), por lo que los sistemas de contabilidad gubernamental deben constituirse en un sistema de control y una herramienta eficaz en los procesos de rendición de cuentas. Igualmente, facilitará las labores de fiscalización y control. Por último, le proporcionará a la ciudadanía la información necesaria para analizar las fuentes de los recursos públicos y el uso que la administración le ha dado a esos recursos.

En este contexto, podemos señalar que el proceso de innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos responde a las necesidades del proceso de reforma del Estado que se mantiene vigente.

Por último, aunque no logramos encontrar una relación directa entre la reforma de los sistemas de contabilidad gubernamental y hechos de corrupción. Es importante hacer mención a que los escándalos por uso inadecuado de recursos públicos no han sido ajenos a los gobiernos centroamericanos. Así, por ejemplo, el ex presidente de Nicaragua Arnoldo Alemán fue condenado a prisión por el delito de lavado de dinero durante su gestión al frente del ejecutivo nicaragüense entre los años 1997 y 2002. De igual forma, en Costa Rica, el ex presidente Rafael Ángel Calderón fue condenado a cinco años de prisión por actos de corrupción. Adicionalmente, de acuerdo con la

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

clasificación que anualmente publica la organización Transparencia Internacional²⁰, los países centroamericanos presentan, en su mayoría, índices de corrupción elevados. Así, de un total de 180 países evaluados por dicha organización, Honduras y Nicaragua ocupan los puestos 130 y 131 respectivamente; El Salvador, Guatemala y Panamá los puestos 84, 85 y 86; y el mejor posicionado es Costa Rica en el lugar 43.

b. Situación Institucional

Tal y como se detalló en el epígrafe anterior, en Costa Rica, El Salvador, Guatemala y Panamá la mayoría de funcionarios de las respectivas direcciones de contabilidad gubernamental ostentan una titulación universitaria, generalmente, la licenciatura en Contaduría Pública, aspecto que puede favorecer la innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental, en tanto, se asume que cuentan con una formación sólida en materia contable. Por el contrario, en Nicaragua y Honduras, los empleados mayoritariamente son peritos mercantiles o técnicos en contabilidad, lo que eventualmente podría no favorecer, con la misma intensidad, el desarrollo de tales innovaciones.

En relación con la capacitación del capital humano de la contabilidad del sector público, consideramos que Panamá y El Salvador se ubican a la vanguardia en la región. En el caso salvadoreño destacan, por un lado, que en su Ley Orgánica de Administración Financiera se establece que previo a la incorporación de funcionarios a labores relacionadas con contabilidad gubernamental deberán participar de un proceso de instrucción. De igual forma, una vez que ejerzan sus funciones están obligados a participar de los programas de capacitación que se programen, caso contrario, podrían ser suspendidos de sus labores. Adicionalmente, por iniciativa de la DGCG, todas las universidades que imparten la carrera de contaduría pública han incorporado cursos de contabilidad gubernamental que tienen como fundamento la normativa vigente en el país. Por su parte, en Panamá resalta la gran cantidad de acciones de capacitación desarrolladas en los últimos años, la participación de sus funcionarios en capacitaciones en el exterior y la colaboración de organismos externos en los procesos de capacitación, tal es el caso del convenio firmado en el año 2007 con el Instituto Centroamericano de

²⁰ *Corruption Perceptions Index*, 2009.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Administración Pública. Un aspecto que no beneficia la interacción de los funcionarios con el sector privado es el hecho de que, en ambos países, la colegiación no es obligatoria, en virtud de lo cual, es mínima la cantidad de empleados afiliados a estas corporaciones.

En Guatemala, si bien es cierto que durante la última década se ha capacitado a un gran número de funcionarios responsables de la contabilidad las diferentes dependencias públicas, esta formación se ha focalizado en la operatoria del sistema informático más que a aspectos técnicos de la contabilidad gubernamental. En este país, al igual que en Costa Rica y Nicaragua, la colegiación es considerada obligatoria, lo que beneficia la interacción de sus funcionarios con el sector privado.

Por otra parte, en Costa Rica y Honduras la formación de los recursos humanos no ocupó durante muchos años un lugar importante en las respectivas agendas. Sin embargo, producto de los proyectos de adopción o implementación de las IPSAS, esta situación está en proceso de cambio. Contrariamente en Nicaragua, como se mencionó en el apartado anterior, la capacitación de los funcionarios no es prioridad a la fecha.

La ausencia, en los países analizados, de mecanismos que permitan incentivar a los funcionarios por su formación académica posterior a su incorporación a la administración, o por su mayor rendimiento o productividad laboral, consideramos que es un aspecto que no favorece la ejecución de reformas en los sistemas de contabilidad gubernamental. De igual forma, la ausencia de estabilidad laboral en los empleados públicos de Nicaragua y Honduras, atenta contra la sostenibilidad de los procesos de reforma y modernización de los sistemas de contabilidad gubernamental.

La condición de países pequeños en extensión territorial y en número de habitantes, la estructura de Estado centralizada que caracteriza a los países analizados con dos niveles de gobierno, a saber, el central y local, estos últimos con potestades muy limitadas para la toma de decisiones y con presupuestos muy reducidos, así como el principio de centralización normativa y descentralización operativa que señala la legislación vigente en cada uno de los países, pueden repercutir en forma positiva en la introducción de innovaciones en la contabilidad del sector público. Ahora bien, este último aspecto es más evidente en El Salvador y Panamá, donde la normalización en

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

materia de contabilidad gubernamental es de acatamiento obligatorio para todo el sector público no financiero; por el contrario, en Honduras, Nicaragua, Guatemala y Costa Rica, los gobiernos locales tienen la potestad de emitir su propia normativa. Es más, en el caso costarricense esta potestad también la ejercen las universidades estatales y otras instituciones autónomas no comerciales, lo que eventualmente podría desfavorecer procesos de innovación, como lo es el caso de la introducción de las IPSAS.

Otro elemento importante a valorar en relación con atributos institucionales que puedan propiciar la introducción de reformas es la práctica acumulada y la cobertura de los sistemas integrados de administración financiera. En este sentido, El Salvador, Guatemala y Panamá muestran una clara ventaja sobre el resto de países, ya que cuentan con más de una década de experiencia en el uso de esta herramienta tecnológica, que es utilizada en todas las dependencias del gobierno central y en la gran mayoría de instituciones autónomas y gobiernos locales. Por su parte, en Costa Rica, Nicaragua y Honduras el sistema integrado de administración financiera es utilizado exclusivamente en el gobierno central; particularmente, en Nicaragua, a pesar de que el SIGFA tiene más de una década de haber iniciado su desarrollo, su cobertura aún sigue siendo limitada, al punto de que dependencias del mismo gobierno central aún no tiene acceso a dicha herramienta.

En cuanto a la estructura administrativa, por la rigidez y excesiva burocratización que existe en estos países, consideramos puede constituirse en una barrera para la ejecución de la innovación contable. Por último, a pesar de que en los últimos años los países de la región han dado importantes pasos para mejorar los procesos de rendición de cuentas y de garantizar el acceso a la información pública, en Nicaragua nos encontramos ante una cultura política cerrada, en la que no es tarea sencilla obtener información de los organismos públicos. En este sentido, el contexto no favorece los cambios el sistema de contabilidad gubernamental.

Con base en los elementos analizados en este apartado, podemos concluir que los países de la región que presentan un entorno institucional más favorables para la implementación de innovaciones en sus sistemas de contabilidad gubernamental son: El

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Salvador, Panamá, Guatemala y Costa Rica; por el contrario, la situación institucional de Honduras y Nicaragua no favorecen en la actualidad la introducción de reformas.

4.2.2.2 Variables de comportamiento

a. Conductores de la reforma

Los procesos de armonización de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos en relación con las IPSAS, han tenido como elemento común la escasa o nula participación de agentes relacionados directamente con el ámbito contable en los respectivos países. Así, por ejemplo, se echa de menos la participación de colegios profesionales, órganos externos emisores de normas, firmas de auditoría o redes de académicos en las comisiones de trabajo que han definido las acciones a seguir, sobre todo tomando en consideración el importante papel que estos actores han desempeñado en procesos similares en otros ámbitos geográficos y al hecho de que, diversos pronunciamientos (por ejemplo IFAC, 2003 y FEE, 2003) los consideran como un elemento básico del mismo. En el caso particular de los colegios profesionales, órganos externos emisores de normas y firmas de auditoría, su participación permitiría trasladar experiencias del sector privado al sector público. No debemos olvidar que la contabilidad ha evolucionado de una forma más acelerada en las entidades privadas y, en el caso particular de los países analizados, este sector cuenta con un importante camino recorrido en la implementación de las NIIF. Por su parte, el sector académico puede hacer aportaciones en las propuestas y en el análisis de la normativa a implementar, así como en aspectos relacionados con la investigación de experiencias similares que se han llevado a cabo en otros ámbitos geográficos.

Los países en donde se evidencia un nivel de participación de colegios profesionales es en Costa Rica y Guatemala. En Costa Rica, como se mencionó en el capítulo tres, ésta se concreta en dos acciones. De un lado, la emisión de la Circular N° 08-2006, por medio de la cual el CCPCR recomienda a la DGCN el uso de las IPSAS. Esta circular se señala que el Colegio tomará las acciones necesarias para divulgar estas normas contables recomendadas con el fin de que puedan ser implementadas en el sector público. Por otro lado, mediante la suscripción de un convenio de cooperación con el Banco Mundial, el CCPCR ha desarrollado el programa PROMEFI, mediante el cual ha

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

logrado capacitar a la fecha a más de 1000 funcionarios de instituciones autónomas y de gobiernos locales en materia de IPSAS.

Mientras tanto, en Guatemala, el IGCPA, por medio de su Comisión Gubernamental, desde el año 2006 ha participado en grupos de trabajo. Así, por ejemplo, durante ese año, efectuó un análisis de la normativa contable internacional de cara a una posible armonización de las normas vigentes en el país, estudio que sirvió como herramienta para la elaboración de las NCSPG.

Por otra parte, las entidades fiscalizadoras han sido partícipes de las acciones desarrolladas en Costa Rica, Guatemala y Panamá. En el caso de Costa Rica, recordemos que el artículo 93° de la LAFRPP establece que la DGCN, previo a la aprobación de los principios y las normas generales que regulen el Subsistema de Contabilidad Pública, debe solicitar la opinión de la CGRCR, lo cual obliga, por imperativo legal, a que la entidad fiscalizadora tenga un nivel de participación importante. Además, en uso de sus facultades, la CGRCR en reiteradas ocasiones, a partir del año 2004, ha emitido informes contundentes en los cuales señala la necesidad de reformar los sistemas de contabilidad gubernamental a fin de que estos respondan a la legislación vigente. Entre otros, podemos citar el informe DFOE-GU-22-2006 que establece que *“la contabilidad nacional en su calidad de ente rector del subsistema de contabilidad presenta rezagos en materia de emisión de normativa contable actualizada y de aplicación generalizada para el sector público. Esto provoca que el subsistema se encuentre incompleto, por no estar plenamente desarrollado uno de sus componentes vitales como lo es el cuerpo normativo que lo debe guiar hacia el cumplimiento de los fines, objetivos y funciones que impone la legislación”*. En estos mismos términos se pronuncia la CGRCR en otros informes, tales como el DFOE-IP-03-2006, DFOE-IP-02-2005, DFOE-IP-13-2005 y DFOE-GU-15/2006. En virtud de lo anterior, consideramos que el principal conductor de la reforma en el caso costarricense ha sido la CGRCR.

En los restantes países, la conducción de la reforma ha estado en manos del organismo encargado de regular la contabilidad gubernamental, a saber, en El Salvador, la Dirección General de Contabilidad Gubernamental; en Guatemala, la Dirección de Contabilidad del Estado; en Honduras, la Contabilidad General de la República; y en

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Panamá, la Contraloría General de República por medio de la Dirección de Métodos y Sistemas de Contabilidad. Cabe resaltar que en Guatemala el órgano regulador de la contabilidad gubernamental ha contado con la participación de otros actores como lo es el caso de la CGC, que formó parte de la comisión encargada de elaborar la Propuesta Final de las Normas de Contabilidad para el Sector Público no Financiero de Guatemala (NCSPG).

b. Promotores políticos de la reforma

A excepción de Panamá, los países en los que se han iniciado actuaciones para la adopción o adaptación de las IPSAS a su normativa contable gubernamental, el principal partidario y promotor político de la reforma ha sido el Ministro de Hacienda o Finanzas, según corresponda. En el caso panameño, a la fecha de elaboración de este trabajo, el impulso político y operativo de la innovación ha recaído en la CGRP. Sin embargo, consideramos que para tener una mayor probabilidad de éxito en el proceso, en el futuro cercano, esta función debería compartirse con el Ministerio de Economía y Finanzas, que en definitiva opera con el sistema de contabilidad gubernamental.

c. Agentes interesados

En todos los países de la región se distinguen como principales agentes interesados en la reforma de los sistemas de contabilidad gubernamental, en un primer nivel, a los organismos financieros y de cooperación internacional, a las autoridades de gobierno, a las oficinas de estadísticas y a las entidades fiscalizadoras. Por su parte, las evidencias obtenidas nos permiten concluir que otros agentes importantes, como el Parlamento o la ciudadanía en general, no han tenido un papel impulsor de la reforma.

Así, a pesar de que en todos los países analizados la legislación exige al Ministerio de Hacienda o Finanzas, según corresponda, rendir anualmente un informe de la situación financiera del país al Parlamento, no existe evidencia de que este órgano de control político haya expresado interés en que los sistemas de contabilidad gubernamental muestren algún nivel de armonización con la normativa contable del IFAC para el sector público. Ahora bien, no cabe duda de que el proceso de reforma de los sistemas de contabilidad permitirá a este órgano político contar con información financiera más

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

confiable, oportuna y, por lo tanto, más útil para la toma de decisiones y para las actividades de control. De ahí que, en nuestra opinión, el Parlamento de cada país será uno de los conglomerados que se beneficiarán en forma directa del éxito del proceso de introducción de innovaciones en la contabilidad gubernamental.

De igual forma, no existe evidencia que demuestre que el proceso de armonización de los sistemas de contabilidad gubernamental con las IPSAS en los países analizados responda a necesidades manifiestas por parte de la ciudadanía. En primer lugar porque, como lo señala Fuertes (2004), el interés que despierta la información contable gubernamental en los ciudadanos es poco significativo; en segundo término, porque en los países de la región no ha existido una cultura generalizada de rendición de cuentas por parte de los gestores públicos (Fallas y Quiroz, 2007). No obstante, como lo señala Martínez (2003), producto, entre otros, del mayor acceso a medios y tecnologías de información, la población está tomando un mayor nivel de conciencia de la importancia de exigir información sobre las actuaciones de los servidores públicos en todas las instancias del Estado y, por ende, de conocer el uso que se le da a los recursos que, por la vía impositiva, aportan para el financiamiento del Estado.

No obstante, las autoridades gubernamentales conocedoras de que, tal y como lo indica Berthin (2008), en gran medida, el respeto y la confianza de la ciudadanía en la administración pública están determinados por la correcta actuación de los servidores públicos y por la información que pueda obtener la ciudadanía en relación con tales actuaciones, en los últimos años, han promovido la implementación de leyes que garanticen el acceso a la información pública, tal es el caso de Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá. Nos llamó la atención que para nuestra investigación tuvimos muchas dificultades para obtener información en Nicaragua y Guatemala, justamente, dos de los países que han implementado sendas leyes de acceso a la información pública. Ahora bien, en la medida en que tal legislación sea acatada de parte de los gestores públicos puede constituirse en un elemento importante para la implementación de innovaciones en los sistemas de administración financiera.

Por otra parte, los organismos financieros y de cooperación internacional vienen ejerciendo significativas presiones en estos países, relacionadas con la demanda de

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

información financiera gubernamental más útil y que garantice mayores niveles de transparencia en la gestión pública. El interés de los organismos financieros recae en la necesidad de contar con información financiera confiable para la toma de sus decisiones respecto a los programas a aprobar para países en desarrollo como los que analizamos. De igual manera, los países cooperantes quieren saber el destino que se le ha dado a los recursos aportados a la cooperación internacional. En ambos casos, un sistema contable confiable, basado en normativa internacional, es de gran ayuda para atender los requerimientos de información tanto de países cooperantes como de organismos financieros, brindando, de esta forma, una seguridad razonable respecto al uso adecuado de los recursos derivados de la cooperación.

Desde inicios de la década de los noventa del siglo pasado es destacable la importancia que han tenido las organizaciones internacionales, como el Banco Mundial, la USAID, las Naciones Unidas, el BID y el FMI, entre otros, en la implantación en Centroamérica de los modelos de administración financiera en general y de la contabilidad gubernamental en particular. El apoyo se ha traducido en recursos humanos, financieros, tecnológicos y actividades de capacitación de funcionarios. En la actualidad las acciones encaminadas a la armonización o implantación de las IPSAS en la normativa contable gubernamental en Costa Rica, Guatemala, Honduras y Panamá son apoyadas, de diferentes formas, por estos organismos.

Así, por ejemplo, en Costa Rica, con el aporte financiero de la Fundación CRUSA se contrataron consultores internacionales para el diseño del nuevo Plan General de Contabilidad Pública y para desarrollar un programa de capacitación en materia de IPSAS. En el caso de Panamá, el BM, mediante un convenio de préstamo, ha financiado la contratación de consultores internacionales que elaboren un diagnóstico de la normativa contable actual en relación con las IPSAS, realicen una propuesta de armonización y brinden capacitación a los funcionarios relacionados con la contabilidad gubernamental. Adicionalmente, en el año 2006 el BID hace referencia en el informe N° 40496-PA a la necesidad de realizar un examen completo de la normativa contable con el propósito de alcanzar una convergencia con las prácticas internacionales.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

En Honduras, a pesar de que no se han gestionado recursos económicos para este fin, si han contado durante el año 2010 con el soporte del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para la capacitación de funcionarios de la CGRH en temas relacionados con la normativa contable de la IFAC para el sector público.

Por último, en el caso de Guatemala, el BM ha apoyado decididamente el desarrollo de la plataforma informática desde hace más de una década y, como se señaló en el apartado anterior, recientemente se ha coordinado acciones con el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para la puesta en marcha de un programa de capacitación en materia de IPSAS.

Al igual que en el caso de los organismos financieros y de cooperación internacional, las entidades fiscalizadoras de todos los países analizados se constituyen en agentes interesados en la introducción de reformas en los sistemas de contabilidad gubernamental que pretendan, tal como es el caso de la armonización con las IPSAS, mejorar la cantidad y calidad de la información financiera del sector público. Y ello, tal y como lo señala la Contraloría General de la República de Costa Rica (2005), permitirá a estas entidades fortalecer el ejercicio de su potestad para realizar auditorías de los estados financieros de los entes y órganos sometidos a su fiscalización y mejorar las estructuras de control interno.

Por último, los departamentos encargados de la elaboración de las cuentas nacionales requieren información financiera confiable y oportuna, que se pueda integrar de manera efectiva en las estadísticas macroeconómicas del país. Como se detalló en el capítulo dos, la función de consolidación de las cuentas nacionales recae, en todos los países, con excepción de Panamá, en el Banco Central respectivo; en el caso panameño, esta función la lleva a cabo la CGRP por medio de la Dirección de Estadística y Censo.

4.2.2.3 Variables instrumentales

a. Estrategia de implementación

Previo a analizar en detalle la estrategia de implementación que se ha seguido en cada uno de los países analizados, es importante tener en consideración que, en el momento

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

de redacción este trabajo, el proceso de armonización de la normativa que regula los sistemas de contabilidad en estos países con las IPSAS de la IFAC, se encuentra en pleno desarrollo, siendo Costa Rica el país que marcha a la vanguardia en el proceso y que, por tanto, ha establecido una estrategia de implementación con mayor nivel de claridad y precisión. En este contexto, consideramos oportuno valorar los avances y experiencias surgidas en cada uno de los países, de forma tal que la experiencia obtenida en los países que van a la vanguardia en los procesos de implantación de la innovación pueda documentarse y servir como insumo para el resto.

En el caso particular de Costa Rica, consideramos que la estrategia de implementación que se ha seguido hasta el momento es de carácter participativo, ya que, se han establecido mecanismos para atender las sugerencias tanto de los consultores internacionales como de los funcionarios públicos relacionados con la materia contable. No obstante, como se señaló anteriormente, ha sido nula la participación del sector académico, profesional y de firmas de auditoría en el proceso de elaboración del nuevo Plan General de Contabilidad Pública, aspecto que no favorece la implantación de la innovación. Por otra parte, tal y como detallamos en el capítulo tercero, para la puesta en marcha de la innovación contable, el Decreto N° 34918-H establece que se desarrollará en varias fases claramente definidas.

Adicionalmente, se diseñó un plan de acción que pretende dar las pautas a seguir en la fase de implementación de las IPSAS, que incluye: las estrategias para la divulgación de información relacionada con el proceso; mecanismos de consulta y coordinación con las diferentes dependencias públicas, de forma tal que se facilite el manejo del cambio en los procedimientos y responsabilidades que deben asumir los funcionarios relacionados con la contabilidad del sector público; y acciones en materia de capacitación, como lo fue la contratación de consultores internacionales que capacitaron grupos de funcionarios que a futuro puedan transmitir sus conocimientos a los responsables de la contabilidad gubernamental en el resto de dependencias públicas.

Sobre este último aspecto, con recursos provenientes del programa de apoyo económico brindado por CRUSA, se han realizado actividades de capacitación en materia de IPSAS. Sin embargo, no deja de preocupar el hecho de que la DGCN manifieste que no

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

cuenta con recursos para nuevas actividades de capacitación y que, por lo tanto, las acciones futuras en esta línea dependan de cada institución gubernamental de acuerdo con los recursos que puedan gestionar sobre la base del plan de acción que presenten. Lo anterior puede llevar, por una parte, a que algunos funcionarios acumulen más horas de capacitación que otros y, sobre todo, a que por la posible falta de armonización de tales procesos, se puedan generar interpretaciones diferentes sobre la nueva normativa contable.

Es importante señalar que, al igual que en el resto de países de la región, no se ha realizado una adecuada estimación de los costos asociados al proceso de implementación y no se cuenta con recursos específicos para tal fin, lo que en nuestro criterio, atenta contra el cumplimiento de los objetivos propuestos en el plan de acción. De hecho, tal y como lo señala el Ministerio de Hacienda (2010), no existe garantía alguna de que todas las entidades del sector público costarricense puedan contar con los recursos económicos, financieros, físicos y humanos requeridos para llevar adelante su propio proceso de implementación de las IPSAS. De igual forma, no se han efectuado estudios acerca de los requerimientos tecnológicos y las adaptaciones que deben realizarse al SIGAF; además de que, de acuerdo con la legislación vigente, las entidades externas al gobierno central que adopten las IPSAS tienen libertad de elegir el sistema informático que consideren oportuno para llevar a cabo el procesamiento de su información contable y financiera.

Finalmente, el hecho de que la DGCN no tenga la potestad ni legal ni implícita de obligar o sancionar a las entidades del sector público costarricense que se nieguen a adoptar e implementar de forma efectiva las IPSAS a partir del 1° de enero del 2012, igualmente, atenta contra el cumplimiento de los objetivos trazados.

Por su parte, en El Salvador, la adaptación de su normativa contable a lo establecido en las IPSAS, se ha caracterizado por ser un proceso mucho más pausado que en el caso de Costa Rica. El mismo se inició en el año 2006, para lo cual se definieron seis fases, a saber: el diagnóstico, el diseño, el desarrollo, pruebas, implementación y capacitación. Como se señaló anteriormente, a la fecha de redacción del presente trabajo de investigación, se han desarrollado la primera y segunda fase, sin que exista una

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

calendarización que establezca una fecha en la que se deba tener concluida la fase de implementación y puesta en marcha de la innovación. No obstante, según lo señalado por el Director de la DGCG, se espera que para el año 2012 se hayan implementado los cambios previstos.

El proceso seguido ha estado bajo la dirección centralizada de la DGCG y, en nuestra opinión, no ha sido de carácter participativo, ya que todas las acciones se han definido en forma exclusiva por el ente regulador de la contabilidad gubernamental. No hay constancia de mecanismos de consulta y coordinación con los encargados de los procesos contables en las diferentes entidades públicas, ni de participación de agentes externos, en la formulación de nueva normativa gubernamental armonizada con las IPSAS, en la preparación de catálogo y tratamiento de cuentas del sector público de conformidad con las IPSAS, o en la elaboración del marco conceptual del sistema de contabilidad gubernamental. De igual forma, no se ha definido una estrategia específica de comunicación o del manejo del cambio organizacional para la implantación de la innovación y, más bien, se utilizan los mecanismos convencionales que ha seguido la DGCG, como lo es el caso de la programación de actividades de capacitación.

Al igual que en los otros países analizados, en El Salvador no se cuenta con recursos económicos específicos para financiar el proceso de adaptación de las IPSAS a su sistema de contabilidad gubernamental, aspecto que puede representar una barrera importante para el cumplimiento de los objetivos establecidos. Por el contrario, consideramos que la experiencia adquirida durante más de una década en el funcionamiento del SAFI, el hecho de que dicha plataforma tecnológica es utilizada en un porcentaje muy alto de instituciones y dependencias públicas, la importancia que se le ha dado a la capacitación de funcionarios relacionados con la contabilidad gubernamental y los aspectos señalados en el plan de acción respecto a los requerimientos tecnológicos de la introducción de la innovación, pueden constituirse en elementos que faciliten el proceso de innovación.

Mientras tanto, en Guatemala, el proceso de adaptación de las IPSAS a sus sistemas de contabilidad gubernamental inició desde el año 2006 con la participación de agentes externos como lo es el caso de consultores internacionales, funcionarios del SIAFSAG y

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

representantes del IGCPA; es decir, el mismo ha sido de carácter participativo bajo la orientación de la DCE. A pesar de que en un primer momento las comisiones de trabajo, en un tiempo relativamente corto, desarrollaron las normas de contabilidad para el sector público guatemalteco y el manual único de cuentas, lo cierto del caso es que el proceso no ha avanzado al ritmo que inicialmente se previa, por el contrario, a la fecha de redacción del presente documento, no se han tomado acciones adicionales y se está a la espera de que los impulsores políticos de la reforma retomen la misma. Lo anterior, nos hace suponer que no se ha contado con el apoyo total e irrestricto de las autoridades del Ministerio de Finanzas para el desarrollo del proceso de adopción e implementación de las NCSPG en todas las fases y aspectos que comprende el proyecto.

Como se señaló anteriormente, entre los principales aspectos que no han permitido el desarrollo de acciones encaminadas a la implementación se encuentran: la falta de recursos económicos, la capacidad tecnológica existente, la escasez de recursos humanos capacitados y la incertidumbre sobre el efecto que pueda generar el hecho de que la información financiera muestre cifras reales.

Al no haberse desarrollado un plan de acción para la implantación de la innovación, no se han definido estrategias de comunicación, ni de consulta o coordinación con los diferentes involucrados con los sistemas de contabilidad gubernamental. De igual forma, a pesar de la importancia del proyecto para la DCE, no se tiene claridad respecto de fechas estimadas para el desarrollo del mismo, ya que la medida corresponde a los órganos de decisión política.

No obstante el apoyo financiero que el BM ha brindado en la última década para el desarrollo de una plataforma informática robusta, que ha permitido entre otros beneficios, el uso de tal herramienta en la gran mayoría de dependencias e instituciones públicas, no existe certeza de contar con recursos adicionales para adaptar el SIAFSAG a los requerimientos de la normativa contable propuesta, aspecto que ha sido obstaculizado la puesta en marcha del proceso de implementación.

Por su parte, en Honduras, como se señaló anteriormente, desde el año 2005 CGRH ha desarrollado acciones tendientes a la incorporación de las IPSAS en su normativa

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

contable gubernamental. Sin embargo, hasta finales del año 2009 no se evidenciaban estrategias concretas que llevaran a este fin. No obstante, durante el primer semestre del año 2010 se han efectuado tres acciones que permiten concluir que, efectivamente, el proceso está en marcha. Específicamente, nos referimos a la elaboración de un plan de acción para la implementación de la innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental, a la formulación de un documento borrador que pretende reformar la LOPH, de forma que se dé sustento legal a la reforma y al inicio de un programa de capacitación en materia de normativa internacional de contabilidad para el sector público.

En relación con el plan de acción, el mismo se confeccionó con el objetivo de que los estados financieros del sector público hondureño para el año 2015 cumplan en todos sus extremos con lo señalado por las IPSAS, en un proceso gradual, que permita ir incorporando reformas y llevando registros paralelos. Lamentablemente no tuvimos acceso al documento por cuanto, el mismo, se encuentra en la fase de revisión y aprobación de parte de la Secretaría de Finanzas.

De la entrevista que realizamos al director de la CGRH y del análisis de la información a la cual tuvimos acceso del estado actual del sistema de contabilidad gubernamental hondureño, podemos identificar una serie de elementos que podrían constituirse en obstáculos para el adecuado desarrollo del proceso. Entre ellos nos gustaría citar: la escases de recursos humanos calificados con que cuenta la CGRH y la carencia de conocimientos y destrezas necesarias para poner en práctica los tratamientos contables contenidos en las IPSAS; igual que sucede en el resto de países analizados, no existe garantía alguna de que todas las entidades del sector público hondureño puedan contar con los recursos económicos, financieros, físicos y humanos requeridos para llevar adelante su propio proceso de implementación de IPSAS; más del 50% del recurso humano con el que cuenta la CGRH se encuentra contratado en condición temporal, situación que representa un importante riesgo para el proyecto de implementación de las IPSAS; y la falta de claridad en relación con las modificaciones que deben realizarse a plataforma informática integrada y de los costos asociados al mismo.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

En cuanto al proceso desarrollado, hasta la fecha de formulación de este documento, consideramos que ha sido autoritario y bajo una dirección central, en la medida en que las acciones realizadas han estado bajo la tutela exclusiva del órgano regulador de la contabilidad gubernamental hondureña, sin que hayamos encontrado evidencia de la participación de agentes externos.

Para finalizar, en Panamá, como se indicó anteriormente, el proceso de armonización de la normativa contable gubernamental con las IPSAS se inicia luego de varias recomendaciones de organismos internacionales, como lo es el caso del BID. Para tal fin, se gestionaron recursos financieros con el BM que permitan la sostenibilidad del proyecto en una primera fase, que consiste en la elaboración de un diagnóstico, una propuesta de un nuevo manual de contabilidad gubernamental y un programa de capacitación de funcionarios de la DMSC y de la DCN. Esta labor inicial le ha sido encomendada a una firma de consultores internacionales, la que en el transcurso del año 2010 tienen que cumplir con los objetivos propuestos para esta primera etapa.

Ahora bien, el proceso como tal, ha estado bajo la orientación exclusiva de la DMSC, aspecto que consideramos como una debilidad importante, sobre todo tomando en cuenta que los aspectos operativos de la contabilidad gubernamental en Panamá recaen en la DCN. En este sentido, pensamos que la comunicación existente entre la DMSC con la DNC y el resto de las entidades del sector público panameño debería ser amplia, en aras de facilitar el proceso de implantación de la innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental.

b. Resultados de la reforma o fase de reforma

Como se ha mencionado anteriormente, la implementación de las IPSAS como innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental de los países de la región centroamericana, es un proceso que se encuentra en pleno desarrollo en algunos países y es muy reciente en otros. Por tanto, no podemos referirnos en esta etapa a los resultados de la reforma como tal. No obstante, las acciones desarrolladas hasta el momento nos permiten hacer un balance parcial. Las variables contextuales y de comportamiento muestran elementos que favorecen el proceso de implantación de la innovación, sobre

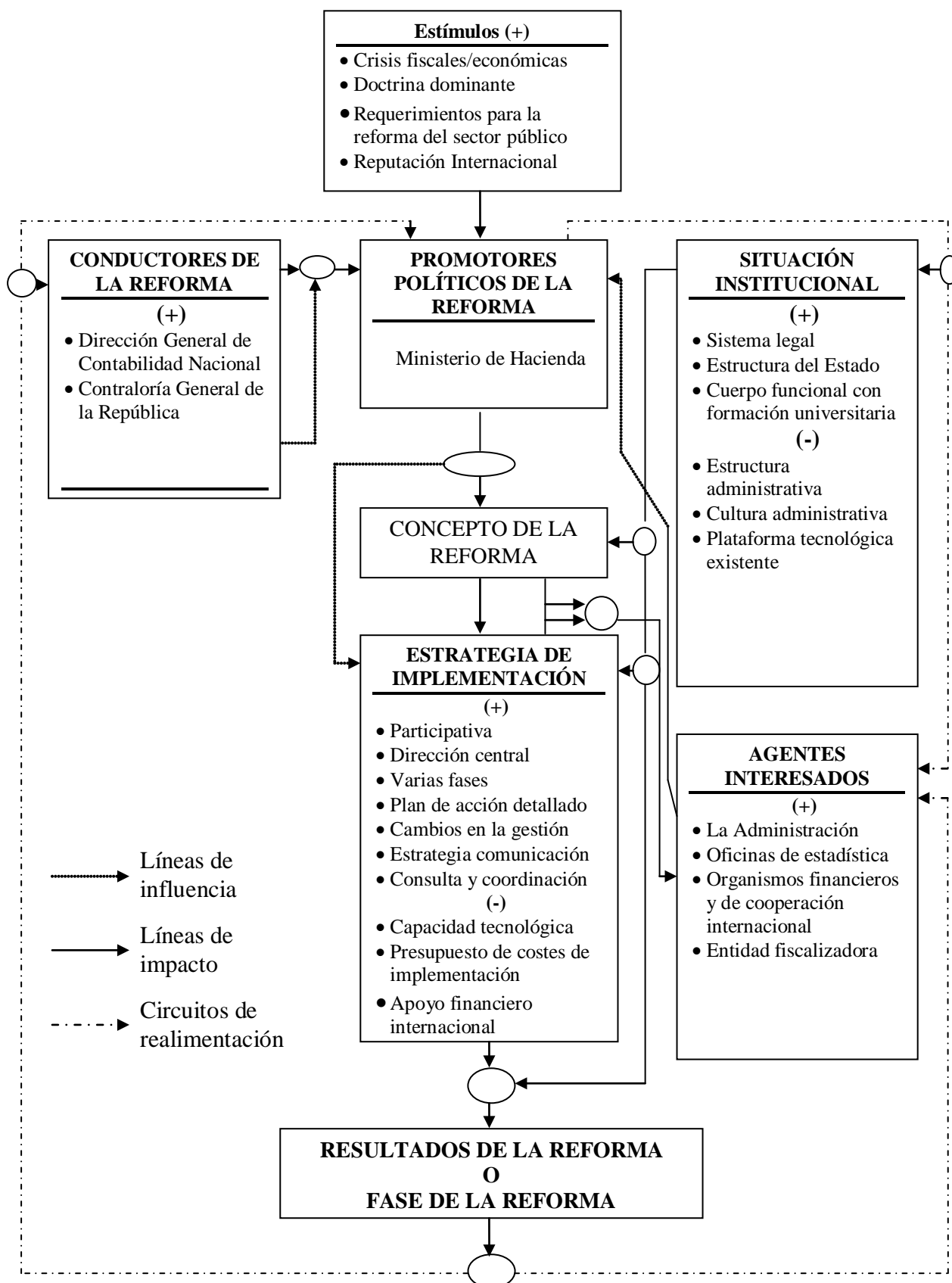
Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

todo en los casos de El Salvador, Guatemala y Panamá y, en menor medida, en el caso de Costa Rica; por el contrario, en Honduras y Nicaragua son muy pocos los elementos que impulsan la reforma.

Con la implementación de las reformas, tendentes a armonizar la normativa contable de estos países con lo estipulado por las IPSAS, se espera contar con información financiera que exprese, con un mayor nivel de confiabilidad, la situación financiera real de estos países, con lo cual, por una parte, se mejore la rendición de cuentas y, por otra, que los diferentes grupos de usuarios cuenten con más y mejor información para la toma de decisiones, es decir, que la información financiera avance hacia un paradigma de mayor utilidad.

Las figuras N° 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.15 y 4.16 muestran gráficamente la adaptación del Modelo a cada uno de los países con la información comentada en este epígrafe.

Figura N° 4.11
Aplicación del Modelo de Contingencia adaptado al entorno centroamericano:
Costa Rica



Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Figura N° 4.12
Aplicación del Modelo de Contingencia adaptado al entorno centroamericano: El Salvador

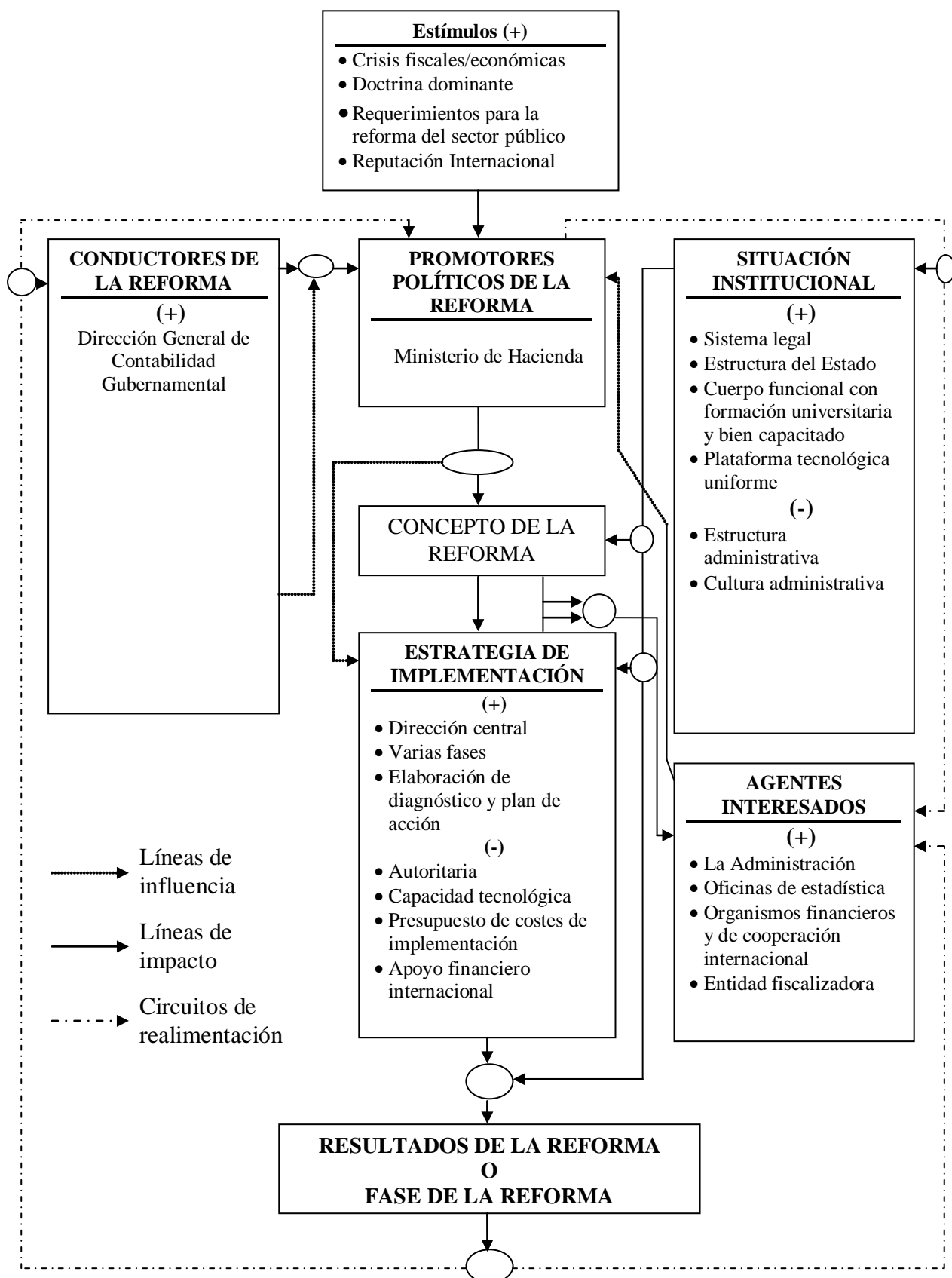


Figura N° 4.13
Aplicación del Modelo de Contingencia adaptado al entorno centroamericano:
Guatemala

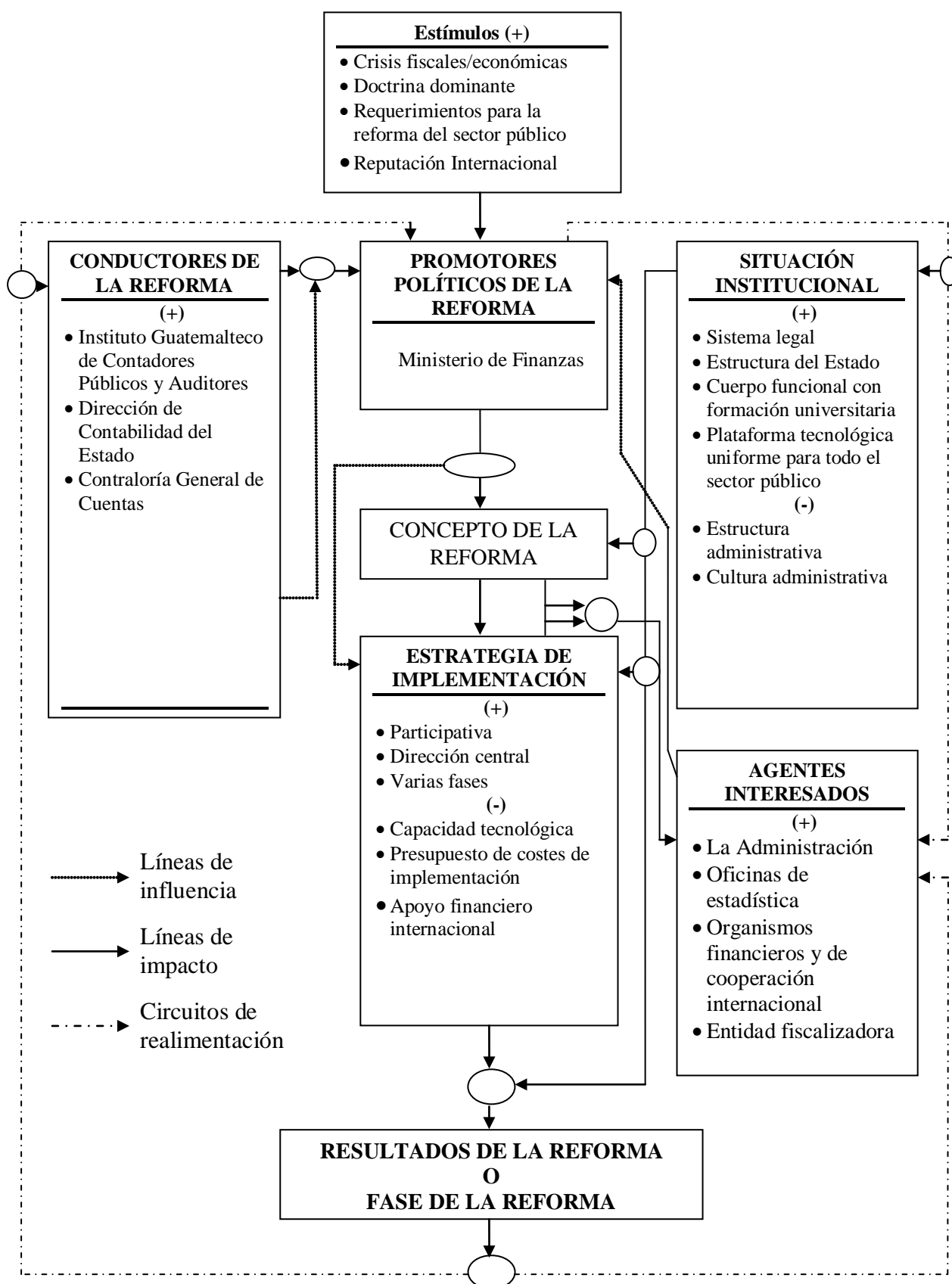


Figura N° 4.14
Aplicación del Modelo de Contingencia adaptado al entorno centroamericano:
Honduras

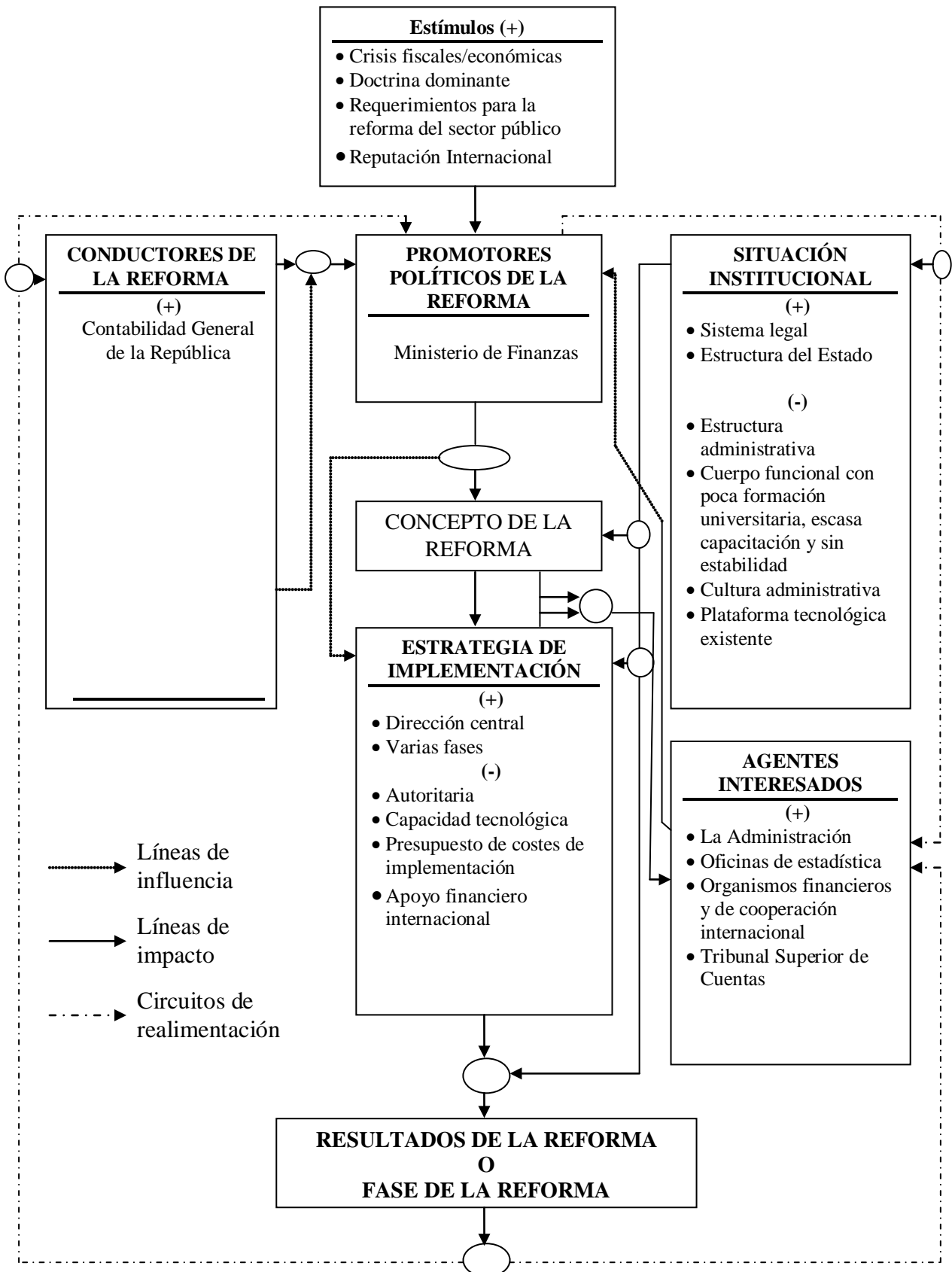
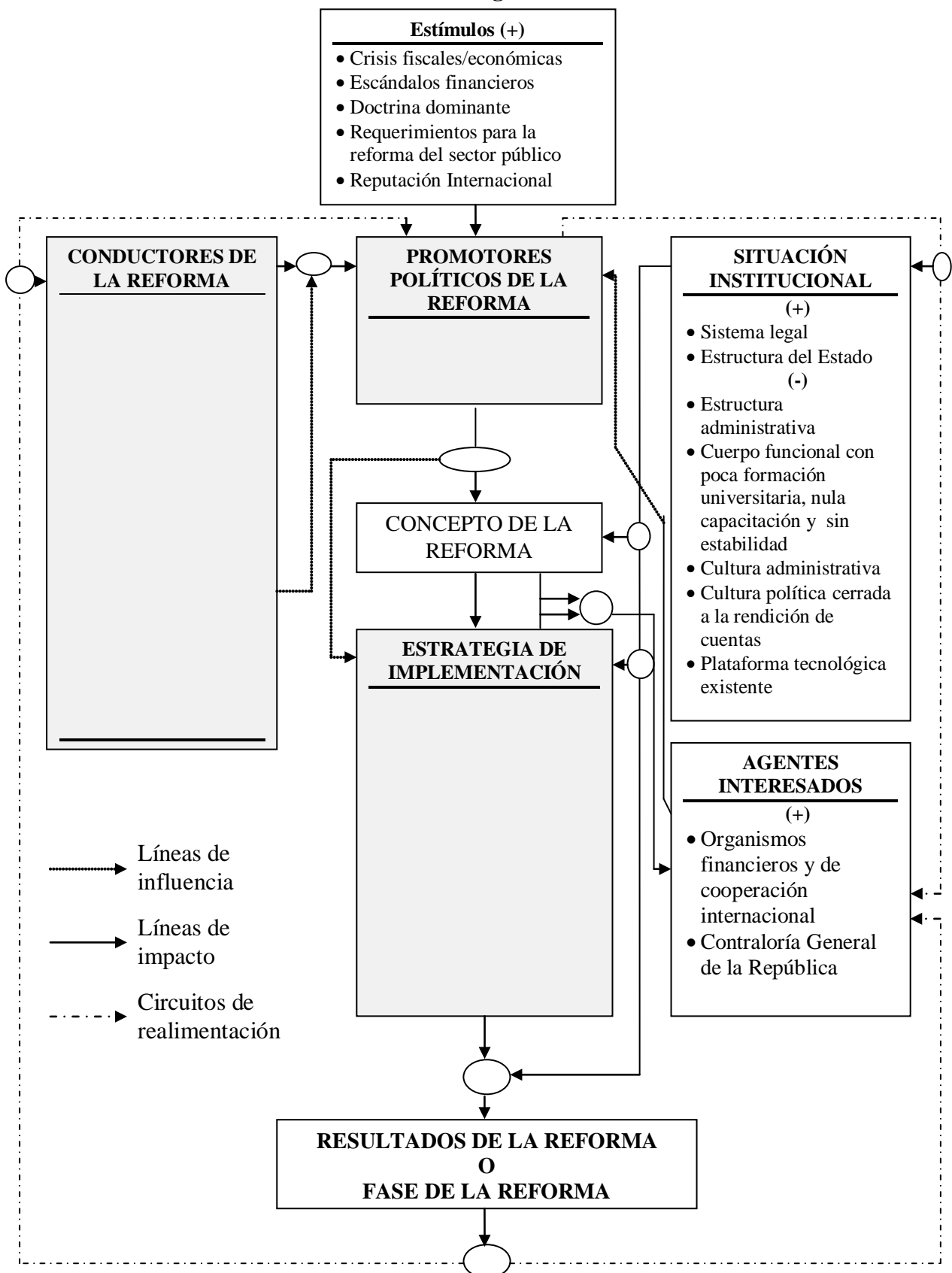
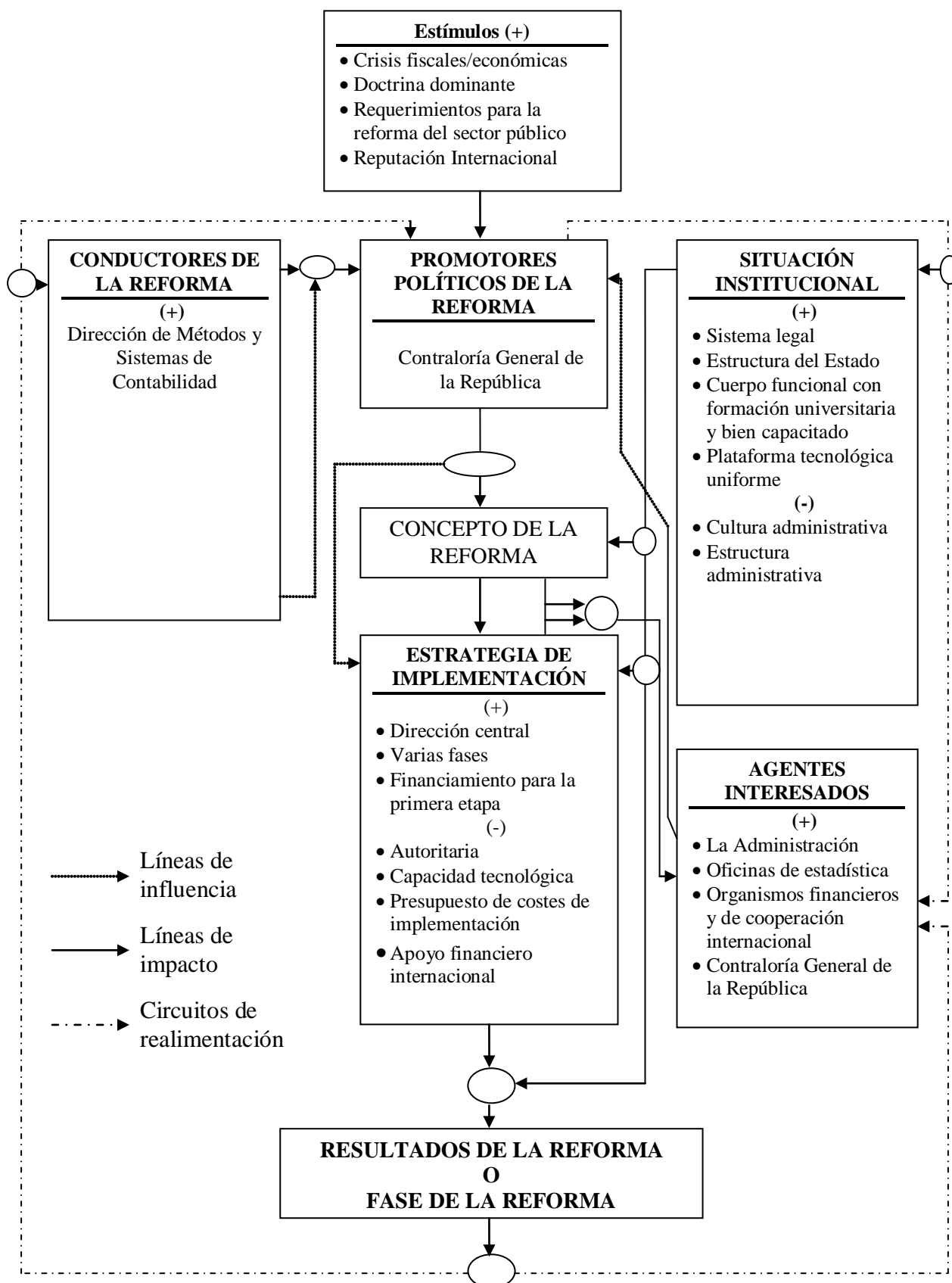


Figura N° 4.15
Aplicación del Modelo de Contingencia adaptado al entorno centroamericano:
Nicaragua



Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Figura N° 4.16
Aplicación del Modelo de Contingencia adaptado al entorno centroamericano:
Panamá



CONCLUSIONES

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Teniendo como referencia los objetivos propuestos en la introducción del presente trabajo de investigación, seguidamente citamos en forma resumida las principales conclusiones que se derivan de la comparación de los sistemas de contabilidad de los países de la región centroamericana.

Una amplia mayoría de investigaciones realizadas en nuestro campo de estudio hacen referencia a los sistemas de contabilidad gubernamental de los países desarrollados y, en su defecto, son pocas las investigaciones que exponen la situación de los sistemas contables en países en vías de desarrollo.

En el caso particular de los países latinoamericanos, la investigación en temas relacionados con la contabilidad gubernamental ha sido escasa y más aún en los países de la región centroamericana; por lo cual, la presente investigación cobra importancia, de cara a llenar, en parte, ese vacío al comparar los sistemas de contabilidad gubernamental en estos países y al analizar, detalladamente, el proceso de convergencia de éstos hacia las IPSAS de la IFAC. En este sentido, hemos propuesto y aplicado una metodología de comparación que se singulariza en una realidad concreta, como lo es el caso de los países en vías de desarrollo como los que nos ocupan.

La importancia de los estudios comparativos en contabilidad gubernamental en el contexto internacional, radica en que, con base en la descripción detallada de éstos, se pueden conocer las fortalezas y debilidades que se presentan en un determinado entorno y, a partir de ahí, proponer mejorar los sistemas existentes en otros países.

Para la comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental bajo el enfoque analítico, el Modelo de Contingencia del profesor Lüder se ha constituido en un paradigma que domina la mayoría de trabajos enmarcados en esta línea. Por el contrario, en el caso de las comparaciones descriptivas no se ha desarrollado una metodología uniforme; no obstante, diversos autores han identificado áreas y atributos mínimos a analizar, lo que ha contribuido a la comparación descriptiva de los sistemas contables.

El Modelo de Contingencia adaptado al entorno de los países centroamericanos en la sección de variables instrumentales incluye una serie de elementos que es necesario

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

valorar en el proceso de implementación, éstos se agrupan en estrategias de mercadeo, de gestión financiera, de recursos y estrategias posteriores al proceso.

Entre las variables contextuales, la propuesta de modelo incorpora la reputación internacional como un estímulo para la introducción de innovaciones en los sistemas de contabilidad. En las variables de comportamiento se agrega a las entidades fiscalizadoras como parte los promotores de la reforma y a los organismos financieros y de cooperación internacional como parte de los agentes interesados en la reforma.

Centroamérica es una de las regiones con mayores asimetrías y con menor nivel de desarrollo del continente americano. A pesar de sus raíces comunes, sean estas culturales, geográfica, históricas o étnicas, presentan, hoy en día, marcadas diferencias en su desarrollo. Por una parte, Costa Rica y Panamá muestran niveles de desarrollo medio alto, mientras que el resto presenta un desarrollo medio bajo, con una marcada diferencia en los casos de Nicaragua y Honduras, considerados dos de los países más pobres del continente.

La situación política ha tendido a estabilizarse en la región, atrás han quedado los enfrentamientos armados y los golpes de estado. No obstante, en algunos países, todavía se presenta problemas en su organización y división de poderes y la corrupción, lejos de erradicarse, aún se constituye en uno de los principales retos de los países centroamericanos.

Se aprecia una orientación común en la mayoría de las reformas en los sistemas de contabilidad de los países centroamericanos: la introducción de sistemas más informativo y próximos al modelo empresarial. Este proceso, aunque ciertamente lento, puede considerarse como indicador de una tendencia de acercamiento natural entre los diferentes sistemas de contabilidad gubernamental, aproximación que se produce a través de la convergencia hacia un punto de referencia común: las IPSAS de la IFAC.

Los países centroamericanos a lo largo de los últimos quince años, han realizado importantes esfuerzos por modernizar sus sistemas de información financiera gubernamental, tanto desde el punto de vista operativo como desde la perspectiva de reformas legales. Dicho proceso ha permitido, entre otros, que estos países presenten en

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

sus memorias anuales, además de la información de carácter presupuestario, información patrimonial, la cual permite mejorar la utilidad de la información, la transparencia, la comparabilidad de la información, la rendición de cuentas y los procesos de toma de decisiones en la gestión pública.

Los países de la región, excepto Panamá, cuentan con una ley marco que regula en términos generales los diferentes subsistemas que conforman el sistema de administración financiera gubernamental. En el caso de Panamá cada uno de los componentes del sistema cuenta con una ley independiente para su operación.

Con excepción de Guatemala, no existe evidencia de que para el proceso de armonización de la normativa contable de los países de la región con respecto a las IPSAS, se hayan involucrado a representantes del sector académico, colegios o gremios profesionales y firmas de auditoría externa. Tomando en consideración el importante papel que estos actores han desempeñado en procesos similares en otros ámbitos geográficos. Consideramos importante que los responsables de estos procesos valoren la posibilidad de incorporar a tales sectores en los grupos de trabajo.

Los organismos fiscalizadores de Costa Rica, Nicaragua y Panamá han tenido un importante papel en los procesos de reforma de los sistemas de contabilidad gubernamental de estos países, ya que la legislación respectiva les obliga, sea a pronunciarse sobre las modificaciones propuestas por el órgano regulador o bien, como en el caso panameño, constituirse en regulador del sistema.

Queda evidencia de la importante influencia que ejercen los organismos financieros internacionales, como agentes interesados en el proceso de reforma; particularmente, por la necesidad de los países de armonizar su información financiera gubernamental a los requerimientos del Manual de Estadísticas de la Finanzas Públicas del FMI.

Los sistemas de contabilidad gubernamental de la mayoría de países de la región tienen una orientación de carácter público, es decir, además de responder a las necesidades de control y cumplimiento de la legislación, se han constituido en un medio para poner a disposición de otros usuarios información financiera del sector público; solamente en

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Nicaragua la orientación responde, más bien, a las necesidades de control y a las obligaciones que dicta la legislación vigente.

En la mayoría de los países centroamericanos, para la determinación de los fundamentos básicos del sistema de contabilidad gubernamental, se ha utilizado un enfoque descriptivo; es decir, la normativa que regula el sistema tiene un origen público. Únicamente en Panamá se evidencia un origen ligado a la normativa privada, ya que, las normas de contabilidad en vigor representan una adaptación de la normativa para el ámbito privado vigentes en el momento de su aprobación.

De la totalidad de características que definen los atributos del subsistema de regulación contable, la única que coincide en todos los países analizados es el origen de carácter público del órgano regulador de la contabilidad gubernamental, el resto de características difieren entre unos países y otros. En términos generales, los subsistemas de regulación que tienen un mayor grado de coincidencia son los de Guatemala-Nicaragua y Guatemala-Honduras con el 80% de elementos en común.

En Costa Rica, El Salvador y Guatemala se siguen criterios objetivos para la incorporación de los funcionarios que ejecutan labores relacionadas con la contabilidad gubernamental, por el contrario en Panamá, Honduras y Nicaragua, los procesos de selección no siempre cumplen con este requisito y las decisiones no están exentas de la injerencia política.

El Salvador y Panamá han brindado mucha importancia a la capacitación de los funcionarios que realizan labores contables en las diferentes dependencias públicas, incluso, en El Salvador, la Ley de Administración Financiera establece la obligatoriedad de parte de los funcionarios de participar en los programas de capacitación que ofrece el órgano regulador de la contabilidad gubernamental. Por el contrario, en Nicaragua han sido prácticamente nulas las acciones en este campo.

A pesar de que las respectivas leyes de servicio civil de cada uno de los países en estudio señalan la estabilidad laboral como un derecho de los funcionarios públicos, en Honduras y Nicaragua no necesariamente se cumple con este legado siendo común la rotación basada en criterios no siempre objetivos.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Las características analizadas para definir el subsistema de capital humano muestran importantes diferencias entre unos y otros países. Así, por ejemplo, al comparar los casos de Costa Rica con Nicaragua, El Salvador con Nicaragua y Guatemala con Nicaragua no encontramos ninguna característica en común entre estos. Por contra, los subsistemas de Costa Rica-Guatemala, El Salvador-Guatemala, El Salvador-Panamá y Honduras-Nicaragua, presentan un alto grado de similitud.

De acuerdo con la legislación vigente en estos países, para el registro de las transacciones económicas se debe utilizar el devengo, la única excepción se da en Nicaragua en que la LAFRP estipula que los ingresos se deben registrar por el método de caja. Al respecto, es importante señalar que en todos los casos los gastos, efectivamente, se registran por el método de devengo, no así los ingresos que, con excepción de El Salvador donde se utiliza el devengo modificado, en el resto de países se utiliza el método de caja.

Los hechos económicos que se presentan en el estado de situación financiera presentado en las memorias anuales de El Salvador y Panamá se acercan a lo estipulado en la IPSAS 1, no así en el caso de Nicaragua en que los hechos económicos presentados difieren considerablemente con lo señalado en esta normativa.

En general, los estados financieros anuales presentados por los países centroamericanos, si bien, tienden a acercarse a lo recomendado por las IPSAS, se considera que no alcanzan el grado de exigencia de dicha normativa internacional. Queda aún mucho por mejorar sobre todo en lo que respecta a la información que debe incluirse en las notas a los estados financieros, por lo que requieren aplicarse cambios importantes que afecten no solo los estados y las notas como tal, sino también sus contenidos.

Producto de la comparación de la información detallada en los estados financieros presentados en las memorias anuales de estos países en relación con lo establecido en la IPSAS 1, se desprende que la principal preocupación de las autoridades gubernamentales se ha enfocado en la presentación del estado de situación financiera y el estado de rendimiento financiero, por el contrario, la información no financiera, como lo es el caso de indicadores de gestión, recibe una escasa atención en cuanto a su divulgación.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Todos los países ponen en práctica el criterio de partida doble para el registro de sus transacciones económicas y utilizan como base para la valoración de sus activos el coste histórico.

No obstante la inflación moderada que presentan las economías de estos países, en ninguno de los casos se ha implementado la práctica de re-expresar el coste de sus activos como mecanismo para reconocer los efectos que la inflación genera en la información financiera, esto a pesar de que, la legislación de Costa Rica, El Salvador, Nicaragua y Panamá estipulan esta práctica.

Con excepción de Nicaragua, en el resto de países el sistema de presupuesto está articulado con el sistema de contabilidad gubernamental.

Con base en características que hemos analizado, las prácticas contables de selección y elaboración de Guatemala y Honduras coinciden plenamente. Por el contrario, las de Honduras y Nicaragua y, por ende, Guatemala y Nicaragua difieren por completo.

Costa Rica, El Salvador, Honduras y Panamá consolidan la información contable del gobierno central y de algunas instituciones descentralizadas, la información del resto de sectores simplemente se añade. Mientras tanto en Guatemala y Nicaragua no se realiza un proceso de consolidación, sino que la información se agrega.

Las tecnologías de información y comunicación, específicamente Internet, se han convertido en la última década en una importante herramienta para los gobiernos de cara a establecer un canal de comunicación con sus ciudadanos que le permite, entre otros, la rendición de cuentas y la mejora en la transparencia gubernamental. A pesar de la incipiente legislación en los países estudiados respecto a la obligación de la Administración de divulgar información de carácter financiero y presupuestario por medio de sus sitios web, se han realizado algunos avances por colocar a disposición de la ciudadanía al menos parte de esta información. Así, por ejemplo, todos los países, con excepción de Nicaragua, ponen a disposición de los ciudadanos los estados financieros, por medio de los respectivos sitios web de los ministerios de hacienda o finanzas, según corresponda.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

En los últimos años, producto, entre otros, de los programas de reforma del Estado y de una tendencia mundial que favorece la rendición de cuentas de parte de los funcionarios públicos, varios de los países de la región han emitido leyes tendientes a garantizar el acceso de parte de la ciudadanía a la información de carácter público, tal es el caso de Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá. No obstante lo estipulado en estas leyes, en el caso de Nicaragua, evidenciamos que no se está cumpliendo a cabalidad con lo legislado, ejemplo de ello es el hecho de que no hayamos tenido acceso a los estados financieros del sector público nicaragüense.

En términos generales, los sistemas de contabilidad gubernamental de los países de la región son bastante heterogéneos, siendo los que muestran un mayor nivel de semejanza, en su orden, los de El Salvador y Panamá; de Costa Rica y El Salvador; y Guatemala y Honduras. Por el contrario, los que más diferencias presentan en sus características son los de El Salvador y Nicaragua; y Panamá y Nicaragua. En general, el sistema de contabilidad cuyas características difieren en mayor medida en relación con el resto de países es el de Nicaragua.

Como consecuencia de diversos factores, entre los que cabe mencionar: la necesidad de armonizar la información financiera del país con los requerimientos de los organismos financieros internacionales, el convencimiento por parte de los funcionarios de los entes rectores de la contabilidad gubernamental con respecto al objetivo de modernizar los sistemas de contabilidad y la corriente mundial que favorece la adopción o la adaptación de las IPSAS; los países de la región centroamericana, en mayor o menor medida, han realizado acciones dirigidas a confluir sus sistemas contables a la normativa de la IFAC para el sector público.

La innovación en contabilidad gubernamental hace referencia a la implementación de un sistema de contable más informativo, que provea mayor y/o mejor información respecto a la gestión de la entidad, es decir, que procure dar una imagen más fiel de la gestión realizada. En este sentido, consideramos que la implementación de las IPSAS, se constituye en una innovación total o radical de los sistemas de contabilidad gubernamental ya que, entre otras cosas, permite que el sistema contable evolucione hacia un paradigma más informativo y, por tanto, de mayor utilidad.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Los estímulos que han generado la introducción de innovaciones en los sistemas de contabilidad gubernamental de los países de la región centroamericana, son muy similares; destacando, la situación económica imperante, la reforma integral del Estado en la que se enmarca la modernización de los sistemas de contabilidad, la necesidad de mantener una adecuada reputación internacional a fin de acceder a recursos sea de parte de organismos financieros o de la cooperación internacional y la necesidad de armonizar la información financiera gubernamental con los requerimientos de información de los organismos financieros internacionales, como por ejemplo el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas del FMI.

La situación institucional de estos países presenta elementos comunes que pueden favorecer la introducción de la innovación en sus sistemas de contabilidad gubernamental, tal es el caso del sistema legal imperante o la estructura del Estado. En el caso de esta última, por tratarse de países relativamente pequeños en extensión, con dos niveles de gobierno, pero, con una centralización muy marcada en el nivel de gobierno central, con una legislación basada en el principio de centralización normativa y descentralización operativa, pueden facilitar los procesos de reforma. Por el contrario, elementos como la estructura administrativa rígida y burocrática que persiste en estos países, así como la cultura administrativa, que no incentiva la mejora y la superación profesional de sus funcionarios al no prever mecanismos que permitan premiar un mayor rendimiento laboral o una mejor formación académica; consideramos que atentan contra el adecuado desarrollo de los procesos de implantación de innovaciones en los sistemas de contabilidad gubernamental.

Con base en la información analizada, consideramos que los países que presentan una situación institucional que favorece, en mayor medida, la introducción de innovaciones en sus sistemas de contabilidad gubernamental, como lo es el caso de las IPSAS, son: El Salvador, Guatemala y Panamá. Por el contrario, la situación institucional de Nicaragua y Honduras, presentan pocos elementos que favorezcan la introducción de reformas.

Con excepción de Costa Rica, el principal conductor de la reforma en el resto de países de la región, ha sido el mismo órgano regulador de la contabilidad gubernamental. En el caso costarricense, este papel lo ha desarrollado la Contraloría General de la República

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

y en el caso de Guatemala además de Dirección de Contabilidad del Estado, ha tenido una participación destacada en el proceso, la Contraloría General de Cuentas y el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.

La promoción política de la reforma ha estado, con excepción de Panamá, en manos del Ministerio de Hacienda o Finanzas, según corresponda. En el caso panameño, esta función le ha correspondido a la Dirección de Métodos y Sistemas de Contabilidad, dependiente de la Contraloría General de la República.

En Guatemala, a pesar de que, desde el año 2006, la Dirección de Contabilidad del Estado en conjunto con agentes externos han elaborado las normas de contabilidad para el sector público y el plan único de cuentas, ambos basados en los establecido en las IPSAS, aún no se han tomado acciones para la aprobación e implementación de éstos, lo que nos hace suponer que no ha existido un apoyo político suficiente o bien, que los promotores políticos de la reforma no están convencidos plenamente de la misma.

Consideramos que los principales agentes interesados en la reforma son: los gestores públicos, las dependencias encargadas de la emisión de las cuentas nacionales, los organismos financieros y de cooperación internacional y las entidades fiscalizadoras. En el caso particular de Nicaragua, no logramos ubicar evidencia que demuestre interés alguno de parte de los gestores públicos y de las oficinas encargadas de cuentas nacionales.

Nicaragua es el único país de la región en que no se han ejecutado acciones tendientes a implementar reformas que pretendan mejorar y ampliar la información financiera del sector público. No obstante, como se ha señalado en el transcurso de este documento, existen estímulos suficientes para emprender el proceso de reforma y existen agentes interesados en la misma, sin embargo, hasta la fecha de redacción de esta tesis doctoral, no se han dado las condiciones institucionales que permitan la reforma, tampoco han existido comunidades epistemológicas interesadas en ser conductores de la innovación, ni tampoco promotores políticos de la misma. A la luz del Modelo de Contingencia, estos elementos no han permitido entonces que las acciones en pro de introducir reformas en sus sistemas de contabilidad se hayan llevado a cabo.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Costa Rica es el país que marcha a la vanguardia en la región centroamericana en el proceso de introducción de las IPSAS como innovación en sus sistemas de contabilidad gubernamental, en tanto que, ya fue aprobado el decreto que así lo estipula, se ha desarrollado un detallado plan de acción, se han realizado acciones de capacitación específicas, se contrató una firma consultora internacional para que desarrollara el nuevo Plan General de Contabilidad Pública y se tiene prevista la implementación completa de las IPSAS en el sector público costarricense a partir del 01 de enero del año 2012.

Mientras que en los casos de Costa Rica y Guatemala la estrategia de implementación está siendo de carácter participativo y bajo una dirección central, en el resto de países el proceso ha sido cerrado, dependiendo en forma exclusiva del órgano regulador de la contabilidad gubernamental. No obstante, como se mencionó anteriormente, el mismo apenas inicia, por lo que consideramos oportuno que las autoridades desarrollen una adecuada estrategia de implementación que genere una mayor certeza de éxito en el proceso de implantación de la innovación.

En los casos de Costa Rica y El Salvador, consideramos que los períodos de tiempo que se han establecido para la implementación completa de las IPSAS, es muy ambicioso, sobre todo si tomamos en cuenta que los procesos de implementación del devengo en la contabilidad gubernamental en otros países como el Reino Unido y Nueva Zelanda han tomado más de seis años. No obstante, de lo expuesto, queda demostrado que se han realizado importantes avances tanto de planificación como de ejecución del proyecto, a pesar de ello, aún queda mucho por hacer y el tiempo restante es relativamente poco, por lo cual, es fundamental obtener y conservar un nivel de compromiso y participación de todos los funcionarios relacionados con el proceso. En particular, el nivel superior de la Administración debe estar convencido de los beneficios reales de contar con información financiera de mayor calidad y oportunidad.

Ninguno de los países analizados ha realizado una estimación de costos ni cuenta con recursos económicos para financiar los procesos de implementación de las IPSAS, lo que genera una buena cuota de incertidumbre respecto al éxito del proceso. En este sentido, teniendo en consideración la realidad económica de estos países, creemos que

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

lo más recomendable sería la búsqueda de recursos financieros con organismos financieros y de cooperación internacional, sea mediante proyectos de cooperación o empréstitos.

Con excepción de El Salvador, el resto de países carecen de estudios técnicos que permitan identificar los requerimientos de cambios en los sistemas integrados de administración financiera de cara a la implementación de las IPSAS, esto se constituye en un importante obstáculo para el cumplimiento de los objetivos.

En cualquier caso, consideramos oportuno que, en el corto plazo, se realicen otras investigaciones tendientes a valorar los avances en el proceso de implantación de las IPSAS en el ámbito centroamericano, sobre todo con posterioridad a la entrada en vigencia de las mismas en los países que van a la vanguardia en el proceso, a fin de determinar el nivel de éxito alcanzado, de forma tal que, la experiencia surgida en éstos países pueda servir como base para los otros países que en un futuro se sometan a procesos similares.

En este contexto, y partiendo de tres aspectos básicos, a saber, que los procesos de introducción de las IPSAS como innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental de estos países es un hecho de sobra demostrado; que existe una importante diferencia en los estilos de implementación de la innovación; y, que diferentes autores y organismos internacionales han hecho referencia a requerimientos que los gobiernos deberían tomar en consideración en el momento de introducir innovaciones en los sistemas de contabilidad gubernamental, como lo es el caso del devengo o de las IPSAS; consideramos oportuno establecer una serie de elementos o estrategias que los gobiernos de los países centroamericanos deben valorar con el fin de maximizar la posibilidad de éxito en el proceso de implantación de la innovación en los sistemas de contabilidad del sector público.

Los elementos o estrategias que proponemos sean valoradas en el momento en que se decide implantar la innovación, tal y como se detalla en la figura C.1, las clasificamos en cuatro grupos, a saber: de mercadeo, de gestión financiera, de recursos y posteriores al proceso.

a. Estrategias de Mercadeo

Apoyo político y burocrático: el convencimiento de líderes del Poder Ejecutivo y del Órgano Legislativo es trascendente para la puesta en marcha de la reforma, ya que entre otros, serán estos actores los encargados de asignar recursos económicos y humanos al proyecto y de la aprobación de la legislación necesaria para brindar soporte legal al mismo. Por otra parte, el convencimiento y apoyo de los líderes de las organizaciones de trabajadores del sector público permitirá facilitar que los funcionarios implicados, asuman el cambio de una forma positiva, minimizando la posible resistencia al mismo.

Administración del cambio: el proyecto de implementación de las IPSAS es una decisión de carácter estratégico que implica un profundo cambio en la gestión financiera del Estado, por lo que, se deben identificar y fortalecer las condiciones y factores que impulsen el proceso de implementación de la nueva normativa, disipar los temores que dicho cambio pueda generar y desarrollar el compromiso efectivo de todo el personal que le corresponde involucrarse en el proceso. Es usual que el cambio genere resistencia, la cual puede tener su origen en el temor y la incertidumbre que todo proceso de cambio implica; puede deberse a que, el cambio obliga a replantearse la forma de cómo se hacen las cosas, lo cual entra en conflicto con costumbres, paradigmas, métodos y formas de pensar que pueden estar muy arraigadas. De ahí la necesidad de fortalecer el equipo profesional contable, tanto a nivel cuantitativo como cualitativo y que este equipo mantenga altos niveles de motivación y orientación hacia el cambio, esté eficientemente organizado, adecuadamente supervisado y profundice sus niveles de capacitación y destrezas, a fin de que pueda liderar los procesos de cambio a nivel general de todo el sector público.

Amplio proceso de consulta y coordinación: la comunicación existente entre el órgano regulador de la contabilidad gubernamental y el resto de entidades del sector público debe ser fluida y constante, con el propósito de, no sólo informar sobre el proceso, sino también obtener sus comentarios, aportes y sugerencias. Esto puede garantizar la coherencia entre los diferentes actores y se constituye en una fuente

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

primaria de información. Para tal efecto, consideramos importante el uso de herramientas tecnológicas, foros de discusión o espacios colectivos de amplia participación, donde puedan acudir todos los interesados en temas relacionados con la aplicación de nueva normativa.

Estrategia de divulgación: el objetivo de esta estrategia es crear a nivel tanto interno como externo del ente regulador de la contabilidad gubernamental, una atmósfera positiva hacia la consecución del proyecto y, a su vez, promover la cultura de cambio organizacional necesaria para el desarrollo de un proceso de esta naturaleza. Esta estrategia debe permitir la transferencia de información en forma precisa de los objetivos y los requisitos del proceso, de forma tal que los involucrados conozcan los beneficios que se esperan producto de las reformas y la importancia de su aporte personal en el proceso.

Con tal propósito, es deseable maximizar el aprovechamiento de los sitios web, mediante la publicación de contenidos de actualidad e interés en materia contable, financiera y de metodología de procesos de implementación de normativa contable, las cuales sirvan para ampliar los conocimientos de todos los funcionarios del sector público. Igualmente, la elaboración de boletines digitales, correos electrónicos, periódicos, murales, conferencias, charlas o foros, son sólo algunos ejemplos del instrumental de divulgación que puede ser utilizado por las entidades públicas para promover este proceso.

Incorporación al proceso de agentes externos: los gremios profesionales, las firmas de auditoría y el sector académico juegan un papel esencial como facilitadores del proceso de aplicación de la reforma, sobre todo en lo referente a la propuesta de normas contables y en el análisis crítico de la normativa planteada por la Administración. En este sentido, consideramos importante que se promueva el acercamiento del ente rector de la contabilidad gubernamental con las instituciones académicas que forman profesionales en contabilidad, con el propósito de que éstas incluyan en sus planes de estudio el tema de la contabilidad gubernamental y la aplicación de normativa contable internacional en dicho ámbito. Este acercamiento puede permitir además la organización de foros o charlas de manera conjunta con

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

dichas instituciones y el apoyo en actividades de investigación relacionadas con este tema.

Por su parte, es importante el fortalecimiento de las relaciones del ente regulador con los colegios profesionales y, por consiguiente, la formalización de alianzas estratégicas, las cuales promuevan el proceso de implementación de la normativa contable internacional en el sector público y pueden abarcar diversos ámbitos como el de la divulgación, la capacitación, el análisis de experiencias, el desarrollo de normativa, etc.

Tener claridad del tiempo que tarda el proceso: es importante tener claridad, desde un primer momento, que el proceso de implantación de la innovación llevará varios años, se puede extender, potencialmente, más allá del período del mandato de un partido político. La reforma, por lo tanto, requiere del convencimiento generalizado y del apoyo de todo el espectro político.

b. Estrategias de Recursos

Programa integral de capacitación del personal: el objetivo de esta estrategia es lograr que los funcionarios obtengan los conocimientos teórico, prácticos y las destrezas requeridas para la aplicación efectiva de la normativa internacional de contabilidad en los procesos de formulación, análisis e interpretación de los estados financieros de sus respectivas entidades. Para aumentar la posibilidad de éxito de esta estrategia, consideramos importante que los encargados del proyecto gestionen alianzas estratégicas tanto en el ámbito nacional como internacional, en el primero de los casos, con universidades y colegios profesionales y, en el segundo, con otros gobiernos, con organismos internacionales y firmas consultoras.

Ahora bien, dado que tanto la normativa internacional de contabilidad como el entorno de los negocios del sector público son sumamente dinámicos, se debe plantear la capacitación como un proceso constante tanto en la fase de implementación de las IPSAS como en fases posteriores.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Recursos Humanos adecuados: en la mayoría de países de la región, el recurso humano con que se cuenta la entidades públicas carece de suficientes conocimientos y destrezas para poner en práctica los tratamientos contables contenidos en las IPSAS, en razón de lo cual, se vuelve indispensable establecer programas que permitan, entre otros: contar con recurso humano capacitado, motivado y comprometido al más alto nivel con las metas y objetivos establecidos en el proyecto; que exista disponibilidad, dedicación y estabilidad del personal asignado al proyecto; comunicación clara, abierta y oportuna a todo nivel de la estructura organizativa encargada del proyecto; y, capacidad técnica en el manejo conceptual y práctico de la normativa internacional de contabilidad del sector público por parte de los equipos de trabajo encargados de liderar el proceso de implementación.

Capacidad tecnológica: en la era de las tecnologías información y comunicación, el proceso de reforma de la contabilidad gubernamental, debe tener implícito un incremento en el uso y aplicación de sistemas informáticos, como un componente clave para la gestión contable, presupuestaria y financiera en general.

El alcance del proyecto debería contemplar la integración de la infraestructura tecnológica, procesos, operación e información requerida según el alcance normativo de las IPSAS, sobre la base del desarrollo e implementación de un único sistema de información para el sector público, de modo que se pueda contar con una plataforma tecnológica integrada que permita la automatización en tiempo real de los procesos claves entre las instituciones directamente involucradas dentro del alcance institucional del proyecto de adopción o adaptación de las IPSAS. Para tal efecto consideramos importante aprovechar la infraestructura informática existe, la cual debería evolucionar de forma que pueda adaptarse a los nuevos requerimientos.

c. Estrategias de gestión financiera

Presupuesto de costes: es fundamental una adecuada estimación de los costes asociados al proceso de implementación a fin de garantizar la financiación del mismo. El objetivo de la definición de costes es asegurar que el proyecto concluya dentro del presupuesto aprobado. La necesidad de establecer estimados de costes

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

comienza desde que la institución estudia sus necesidades y prioridades, estableciendo el alcance del proyecto. No olvidemos que el coste del proceso está directamente relacionado con la definición del alcance de los trabajos a desarrollar para la ejecución del mismo.

Apoyo financiero de organismos internacionales: como se ha comentado a lo largo de este documento, la realidad económica de los países de la región, no les permite asignar los recursos económicos suficientes para hacer frente a los costes de implementación de un proyecto de este tipo; en razón de lo cual, la consecución de recursos provenientes de la cooperación internacional o bien los empréstitos de organismos financieros internacionales, adquiere un carácter prioritario para garantizar el éxito en la implantación de reformas en los sistemas de contabilidad gubernamental.

d. Estrategia posterior al proceso

Seguimiento: el órgano regulador de la contabilidad gubernamental con el apoyo de todos los equipos encargados de la implementación de la innovación, deben monitorear el desarrollo del proceso a fin de identificar y estimular las fuerzas impulsoras del cambio, pero también con el propósito de detectar oportunamente el surgimiento de factores de resistencia al proceso, esto con el objetivo de formular y poner en práctica estrategias y tácticas que neutralicen la resistencia al cambio, para luego convertir a esas fuerzas, en propulsoras del proyecto. De tal forma que, en nuestro criterio, no es suficiente la implementación efectiva de la innovación, sino también darle continuidad y seguimiento permanente a dicho proceso. Para lo anterior, es importante la elaboración de informes de evaluación periódicos, que permitan dar seguimiento oportuno a la ejecución del proyecto y a su vez sirvan para documentar de forma apropiada las metas y objetivos que han sido alcanzados.

Adicionalmente, consideramos pertinente que en el seno de los órganos reguladores de la contabilidad gubernamental se cree un organismo encargado de la interpretación de la normativa, de la capacitación, de la observación del desarrollo de los sistemas contables una vez implantadas las IPSAS y de la investigación en temas relacionados con la contabilidad gubernamental, en el cual tengan representación

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

diversos agentes, como los son las universidades y los colegios profesionales. Lo anterior permitiría elevar el nivel técnico y de competencia de los profesionales que lo integran, de manera que éstos puedan ofrecer a las entidades del sector público, asesoramiento experto durante el lanzamiento, implementación y seguimiento de la normativa internacional de contabilidad.

Entre las razones que explican la implementación y desarrollo de esta estrategia se encuentran: la constante evolución que presenta la normativa internacional de contabilidad, situación que trae consigo el diseño de un esquema que permita el seguimiento y adaptación continua de las políticas contables y bases de medición establecidas por medio de la emisión de directrices que incorporen los cambios, mejoras y nuevos pronunciamientos; y los continuos cambios en el entorno del sector público, aspecto que también incide en la definición de las políticas contables y bases de medición.

Figura C.1
Estrategias para la implementación de las IPSAS en los países centroamericanos



Fuente: elaboración propia

Futuras líneas de investigación:

Como se puede desprender de lo comentado a lo largo de este trabajo, la línea de investigación desarrollada presenta importantes áreas de trabajo en el futuro inmediato. Específicamente, nos referimos a un seguimiento de las acciones que realicen cada uno de los países de la región en aras de implementar las IPSAS como innovación en sus sistemas de contabilidad gubernamental. Reiteramos en este aspecto, la importancia de documentar los procesos seguidos en los países que van a la vanguardia en este tema, con el fin de que su experiencia pueda ser de provecho para los países que en el futuro cercano se sometan a procesos similares.

No se descarta, además, la posibilidad de ampliar un estudio similar en el resto de países de Latinoamérica y el Caribe.

Finalmente, consideramos importante la elaboración de trabajos de investigación en esta misma línea enfocados en los gobiernos locales de estos países.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Lo anterior, pensamos, puede contribuir al desarrollo y mejora de los sistemas de contabilidad gubernamental en la región.

ANEXOS

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Anexo N° 1

Guía para el desarrollo de las entrevistas a los actores relacionados con los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos

1.1 Guía de entrevista dirigida a los directores del ente rector de la contabilidad gubernamental en los países centroamericanos

País _____

Para responder a cada pregunta favor marcar con una “X” la casilla correspondiente a “SI” o “NO”. En los casos donde se solicita una valoración cuantitativa considere “1” como la menor medida y “5” como la máxima. Las respuestas que se brinden serán utilizadas exclusivamente para fines académicos.

	SI					NO				
I. MARCO REGULATORIO										
A. Marco normativo de la contabilidad gubernamental										
1. ¿Hay un marco conceptual para la contabilidad gubernamental?										
2. ¿El sistema de contabilidad gubernamental está regulado por ley?										
3. ¿Existen normas de contabilidad específicas para los diferentes subsectores del sector público (estado, región, municipios, fundaciones, empresas públicas)?										
4. ¿Hay un organismo técnico encargado del desarrollo de la normativa contable para las entidades gubernamentales?										
4.1 En caso positivo, este organismo depende:										
a. Del órgano de control										
b. Del poder ejecutivo										
4.2 ¿Participan los siguientes organismos externos en la elaboración de las normas contable (sea como consultores, mediante asistencia técnica u otros). ¿En qué medida?:										
a. Colegios profesionales										
b. Universidades										
c. Organismos financieros internacionales (USAID, BID, FMI, otros)										
d. Otros										
5. ¿Se ha desarrollado un plan contable para el sector gubernamental?										
6. En caso positivo, indique si contiene los siguientes aspectos:										
6.1 Definición de contenido de cada cuenta										
6.2 Normas de valoración para las partidas más representativas										
6.3 Criterios de reconocimiento para las partidas más representativas										
6.4 Formato de los estados financieros										
7. ¿El sistema de contabilidad se considera como una parte del sistema general de gestión?										
8. Existe uniformidad en relación con técnicas y procedimientos										

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

contables, dentro del sector público					
8.1 Entre Administración Central y municipal					
8.2. Entre Administración Central y regional (en caso de la existencia de esta última)					
8.3 Entre Administración Central e Instituciones Semi Autónomas					
8.4 Entre Administración Central e Instituciones Autónomas					
8.5 Entre Administración Central y Empresas Estatales					
9. En su país, ¿qué ha evolucionado con mayor velocidad?:					
9.1 La normativa contable que regula el ámbito privado					
9.2 La normativa contable que regula el ámbito público					
B. Usuarios de los informes financieros gubernamentales					
10. En qué medida en su país, las normas de contabilidad gubernamental están orientados a satisfacer las necesidades de:					
10.1 Órganos de representación política (Asamblea Legislativa)	1	2	3	4	5
10.2 Órganos de control externo	1	2	3	4	5
10.3 Los acreedores, intermediarios financieros, prestamistas e inversores en deuda pública	1	2	3	4	5
10.4 Los gestores públicos internos	1	2	3	4	5
10.5 Analistas económicos y financieros y servicios de rating	1	2	3	4	5
10.6 Los encargados de formular políticas	1	2	3	4	5
10.7 Los ciudadanos, los contribuyentes, electores	1	2	3	4	5
10.8 Entidades públicas nacionales e internacionales	1	2	3	4	5
10.9 Otros: los empleados, los sindicatos, partidos políticos	1	2	3	4	5
11. En su opinión, ¿en qué medida los siguientes usuarios utilizan la información financiera gubernamental para la toma de decisiones?:					
11.1 Órganos de representación política (Asamblea Legislativa)	1	2	3	4	5
11.2 Órganos de control externo	1	2	3	4	5
11.3 Los acreedores, intermediarios financieros, prestamistas e inversores	1	2	3	4	5
11.4 Los gestores públicos internos	1	2	3	4	5
11.5 Analistas económicos y financieros y servicios de rating	1	2	3	4	5
11.6 Los encargados de formular políticas	1	2	3	4	5
11.7 Los ciudadanos, los contribuyentes, electores	1	2	3	4	5
11.8 Entidades públicas nacionales e internacionales	1	2	3	4	5
11.9 Otros: los empleados, los sindicatos, partidos políticos	1	2	3	4	5
12. El sistema contable público de su país ofrece información:					
12.1 De carácter presupuestario					
12.2 De carácter financiero patrimonial					
12.3 Sobre eficiencia, eficacia, economía de los servicios con base en indicadores de gestión					
C. Los objetivos de los informes financieros					
13. En qué medida el sistema está diseñado para:					
13.1 Evaluar la ejecución presupuesto gubernamental de acuerdo ordenamiento jurídico y los requisitos contractuales establecidos por las autoridades legislativas	1	2	3	4	5
13,2 Evaluar las fuentes de financiación, asignación y uso de	1	2	3	4	5

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

los recursos financieros					
13.3 Evaluar Flujos de tesorería del gobierno estaba	1	2	3	4	5
13.4 Evaluar la capacidad del gobierno para financiar sus actividades y para cumplir sus obligaciones y compromisos	1	2	3	4	5
13.5 La situación financiera del gobierno y los cambios en ella	1	2	3	4	5
13.6 El desempeño del gobierno en términos de costos de los servicios, la eficiencia y los logros	1	2	3	4	5
II. CAPITAL HUMANO					
14. ¿Se requiere legalmente de una titulación específica para el personal que ocupa puestos de responsabilidad en el ámbito contable de la administración pública?					
15. En caso afirmativo, ¿qué titulaciones?					
15.1 Contaduría Pública					
15.2 Administración Pública					
15.3 Administración de Negocios					
15.4 Técnico en Contabilidad					
15.5 Otra					
16. ¿Existe una base legal para fomentar una política de incorporación a la administración con criterios objetivos (basada en la capacitación y mérito)?					
17. ¿Existe una política de capacitación del personal encargado del sistema contable en la administración pública de su país?					
18. ¿Existe alguna Unidad permanente de capacitación dentro de la administración que genere actividades de capacitación para estos empleados?					
19. ¿Se organizan actividades de capacitación en materia de contabilidad pública?					
20. En caso positivo, en qué medida en estos cursos de capacitación participan:					
20.1 Colegios u Asociaciones profesionales de contadores	1	2	3	4	5
20.2 Universidades Nacionales	1	2	3	4	5
20.3 Directivos de Gobierno o entidades públicas	1	2	3	4	5
20.4 Órganos de fiscalización	1	2	3	4	5
20.5 Otros _____	1	2	3	4	5
21. ¿Se financian a los empleados públicos actividades de capacitación en materia de contabilidad pública en el extranjero?					
22. ¿Existe estabilidad laboral en los puestos de la administración relacionado con contabilidad gubernamental?					
23. ¿Existe una política de promoción de los empleados públicos sustentada en el mérito y capacitación?					
24. ¿La mayor capacitación de los empleados públicos conlleva a incentivos de carácter económico?					
25. ¿La mayor productividad de los empleados públicos conlleva a incentivos de carácter económico?					
26. ¿Los profesionales que desarrollan labores en contabilidad en el Órgano regulador de la Contabilidad Gubernamental, requieren estar incorporados a un Colegio Profesional?					

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

26.1 En caso positivo, ¿a qué Colegio Profesional?		
III. PRÁCTICAS CONTABLES		
A. Enfoque de medida		
27. En relación con el momento de reconocimiento de los ingresos (marque con una "X" una de las tres alternativas)		
27.1 Los ingresos se reconocen cuando se devengan, independientemente del plazo de cobro		
27.2 Los ingresos se reconocen cuando se devengan siempre que su plazo de cobro sea inferior al año		
27.3 Los ingresos se reconocen cuando se cobran		
28. En relación con el momento de reconocimiento de los gastos (marque con una "X" una de las tres alternativas)		
28.1 Los gastos se reconocen cuando se devengan independientemente del plazo de pago		
28.2 Los gastos se reconocen cuando se devenga siempre que su plazo de pago sea inferior al año		
28.3 Los gastos se reconocen cuando se pagan		
28.4 ¿Los gastos se reconocen cuando se comprometen?		
B. Estados Financieros		
29. ¿Existe una regulación de la forma o modelo y el contenido de los estados financieros?		
30. Los estados financieros incluyen:		
30.1 Estado de Situación Financiera (balance)		
30.2 Estado de Resultados Financieros		
30.3 Estado de Flujos de Efectivo		
30.4 Estado de Cambios en los Activos Netos patrimonio neto		
30.5 Estado de Ejecución Presupuestaria		
30.6 Notas explicativas a los Estados Financieros y Declaración de las Normas de Contabilidad		
30.7 Estado de Deuda Pública		
30.8 Indicadores sobre los logros alcanzados y medios utilizados en la prestación de servicios públicos		
30.9 Otros _____		
31. Qué información se facilita en el Estado de Situación Financiera (balance)		
31.1 Tesorería		
31.2 Activos fijos		
31.3 Activos intangibles		
31.4 Activos financieros		
31.5 Depreciación acumulada		
31.6 Infraestructuras de bienes destinados al uso general (carreteras, puentes, etc.)		
31.7 Bienes de Patrimonio Histórico, Cultural y Artístico		
31.8 Inventario de existencias		
31.9 Cuentas por cobrar a corto plazo		
31.10 Cuentas por cobrar a largo plazo		
31.11 Cuentas por pagar a corto plazo		

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

31.12 Cuentas por pagar a largo plazo					
31.13 Estimación por insolvencia de cuentas por cobrar					
31.14 Provisiones para pago de contingencia					
31.15 Obligaciones en materia de pensiones					
32. ¿En qué medida los estados financieros incluyen herramientas que permiten evaluar la gestión? (indicadores de gestión)	1	2	3	4	5
33. ¿En los estados financieros aparecen cifras del ejercicio contable anterior?					
C. Método de registro y valoración					
34. ¿Se utiliza el sistema de partida doble?					
35. En relación a la valoración de los activos, ¿en el momento de su reconocimiento inicial se utiliza por norma general el método de valor de adquisición o coste de producción?					
36. En el caso de valoración posterior ¿se utiliza para los activos otros criterios de valoración distintos al utilizado al momento de su reconocimiento inicial?					
37. En caso positivo:					
37.1 Valor de reposición					
37.2 Valor de mercado					
37.3 Valor razonable					
37.4 Otros					
38. En caso de valorarse posteriormente los activos fijos por encima de su coste ¿el exceso de abona a una cuenta de superávit por revalorización?					
39. La relación entre presupuesto y contabilidad financiera es la siguiente:					
39.1 El sistema de contabilidad se limita a reproducir las operaciones Presupuestarias					
39.2 El sistema presupuestario está vinculado con el sistema contable y influenciado por las normas contables (por ejemplo, de devengo)					
39.3 El sistema presupuestario y el sistema de contabilidad financiera están vinculados entre sí, pero las normas presupuestarias son diferentes de las normas contables					
39.4 El sistema de presupuesto y contabilidad financiera son diferentes e Independientes					
D. Ente Contable					
40. En relación con la organización contable gubernamental, se trata de un:					
40.1 Sistema contable centralizado: existe una sola oficina contable					
40.2 Sistema contable descentralizado: cada unidad lleva su propia Contabilidad					
41. En la rendición de cuentas de la Administración Central al Congreso, ¿se incluye información de otros entes contables (ejemplo, gobiernos locales, instituciones autónomas o semiautónomas)?					

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

42. En caso positivo, está integrada por:					
42.1 Información de todo el sector público central y local, incluido el sector financiero y no financiero.					
42.2 Información de todo el sector público excluido el ámbito local					
42.3 Información de todo el sector público excluido el sector financiero					
42.4 Información de todo el sector público excluido el no financiero					
42.5 Otro					
43. En cuanto a la integración de la información contable pública					
43.1 Se integra la información por sectores o por entes con características comunes. Ejemplo: sector autónomo, semiautónomo, empresas estatales					
43.2 Se integra la información de todos los entes sin distinción					
44. En caso de integrar la información, qué tipo de información se consolida					
44.1 Información presupuestaria					
44.2 Información patrimonial					
45. En caso de integrar la información patrimonial, ¿qué técnica utiliza?					
45.1 Simplemente agregada					
45.2 Consolidación					
46. En caso de consolidación, ¿qué método utiliza?					
46.1 Integración global					
46.2 Puesta en equivalencia					
46.3 Integración proporcional					
47. Se han adoptado en su país las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS) de la IFAC?					
48. En caso negativo, en qué medida la normativa de contabilidad gubernamental de su país se acerca a lo establecido por las IPSAS?	1	2	3	4	5
49. Considera que el acercamiento o la adopción de las IPSAS podría generar beneficios a la contabilidad gubernamental de su país. ¿Por qué? _____ _____ _____ _____					
50. En caso de haber adoptado o estar en proceso o tener un nivel de acercamiento a las IPSAS, en qué medida las siguientes entidades han impulsado este proceso					
50.1 Autoridades del Gobierno	1	2	3	4	5
50.2 Entes fiscalizadores gubernamentales	1	2	3	4	5
50.3 Organismos financieros internacionales	1	2	3	4	5
50.4 Organismos de cooperación internacional	1	2	3	4	5
50.5 Otros _____	1	2	3	4	5

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

E. Oportunidad y periodicidad					
51. ¿En qué medida considera que la información suministrada al usuario interno se hace en tiempo oportuno?	1	2	3	4	5
52. Se suministra información al usuario interno					
52.1 Regularmente con el contenido preestablecido					
52.2 Puntualmente con el contenido específico					
53. En caso de entregar información regular, con qué periodicidad se le facilita al usuario interno la información patrimonial (marque con una "X" una de las tres alternativas)					
53.1 Mensualmente					
53.2 Trimestralmente					
53.3 Semestralmente					
53.4 Anualmente					
53.5 Otros					
54. En caso de que se trate de información de carácter presupuestario, la periodicidad es (marque con una "X" una de las tres alternativas) :					
54.1 Mensualmente					
54.2 Trimestralmente					
54.3 Semestralmente					
54.4 Anualmente					
54.5 Otros					
55. ¿En qué medida se suministra información oportuna a usuarios externos, tales como ciudadanos, acreedores u otros?	1	2	3	4	5
56. ¿En caso de suministrar información regular con contenido preestablecido, con qué periodicidad se facilita ésta al usuario externo? Información Patrimonial (marque con una "X" una de las tres alternativas):					
56.1 Mensualmente					
56.2 Trimestralmente					
56.3 Semestralmente					
56.4 Anualmente					
56.5 Otros					
57. En caso de que se trate de información de carácter presupuestario la periodicidad es (marque con una "X" una de las tres alternativas):					
57.1 Mensualmente					
57.2 Trimestralmente					
57.3 Semestralmente					
57.4 Anualmente					
57.5 Otros					
58. ¿Qué medios se utilizan para divulgar la información, sea de carácter patrimonial o presupuestario a los usuarios externos, y en qué medida?					
58.1 Se pone a disposición en papel en diferentes dependencias públicas	1	2	3	4	5
58.2. Publicación por medio boletines oficiales					

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

58.3 Por medios de prensa	1	2	3	4	5
58.4 Mediante los sitios web	1	2	3	4	5
58.5 Tablón de anuncios	1	2	3	4	5
58.6 Otros _____	1	2	3	4	5
59. En qué medida ha evolucionado en los últimos años la cantidad y tipo de información financiera gubernamental que se pone a disposición de los usuarios externos	1	2	3	4	5
60. En qué medida considera que los usuarios están utilizando en la actualidad los sitios web como medio para obtener información financiera gubernamental	1	2	3	4	5
61. En caso de que se utilice como medio de difusión de información financiera pública los sitios web, tienen los usuarios acceso a:					
61.1 Las cuentas anuales completas del último año					
61.2 Las cuentas anuales completas con dos o más ejercicios completos					
61.3 Información parcial con periodicidad menor a un año					
61.4 Otra _____					
62. En caso de que se utilice para la difusión de información financiera pública medios de boletines oficiales, se divulgan:					
62.1 Las cuentas anuales completas del último año					
62.2 Las cuentas anuales completas con dos o más ejercicios completos					
62.3 Información parcial con periodicidad menor a un año					
62.4 Otra _____					
63. Por medio de los sitios web se divulga información correspondiente a					
63.1 Presupuesto					
63.2 la posición financiera					
63.3 Información de carácter no financiero					
64. ¿Quién toma la decisión respecto a qué información divulgar y en qué medio? _____ _____ _____ _____					
65. ¿Qué medio considera usted más útil en la actualidad para la divulgación de información financiera gubernamental a los usuarios externos?					
65.1. Boletines oficiales					
65.2 Medios de prensa					
65.3 Sitios web					
65.4 Tablón de anuncios					
65.5 Poner a disposición impresa en diversas entidades públicas					
65.6 Otros					

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

66. Cómo considera usted que se puede mejorar la transparencia informativa en lo que respecta a información financiera gubernamental? _____ _____ _____					
4. ASPECTOS GENERALES SOBRE LA IMPLEMENTACION DE LA CONTABILIDAD SOBRE BASE DE DEVENGO					
67. ¿Desde qué año se ha puesto en práctica la contabilidad sobre base de devengo? _____ _____					
68. ¿En qué medida los siguientes factores estimularon la decisión de implementar la contabilidad sobre base de devengo?					
68.1. Impulso político					
68.2. Impulso de los órganos de gestión					
68.1 Crisis Económica					
68.2 Escándalos por corrupción gubernamental					
68.3 Sugerencia de organismos financieros internacionales					
68.4 Sugerencia de organismos de cooperación internacional					
68.5 Otros _____					
69. En qué medida ha existido apoyo y compromiso de parte de las autoridades gubernamentales (ejecutivo y legislativo) para la ejecución de la reforma en los sistemas de contabilidad gubernamental	1	2	3	4	5
70. Cómo valora la participación del sector universitario dentro de este proceso	1	2	3	4	5
71. Cómo valora la participación de los colegios profesionales dentro de este proceso	1	2	3	4	5
72. ¿Qué mecanismos de difusión interna se han utilizado para informar acerca del proceso de implementación de la reforma en el sistema de contabilidad gubernamental? _____ _____ _____					
73. ¿De qué forma se ha incentivado a los funcionarios públicos involucrados en el proceso de contabilidad gubernamental para la implementación de las reformas e introducción de la contabilidad sobre valores devengados? _____ _____ _____					

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

74. ¿Cómo se ha financiado el proceso de reforma de los sistemas de contabilidad gubernamental? _____ _____ _____ _____					
75. En qué medida considera que la implementación de la contabilidad gubernamental sobre una base de valores devengados genera beneficios en la información financiera para la rendición de cuentas	1	2	3	4	5
76. ¿Considera usted que las normas de contabilidad para el sector público en su país, evolucionan hacia una convergencia con las del sector privado? 76. 1 En caso positivo, ¿en qué medida aproximada?					
77. Cómo valora el nivel de desarrollo de la contabilidad del gobierno central, con respecto a la de los gobiernos locales _____ _____ _____ _____					
MUCHAS GRACIAS POR SU COLABORACIÓN					

Adaptado de: Caba (2001) y Benito y Brusca (2006)

1.2 Guía de entrevista dirigida a representantes del órgano fiscalizador del sistema de la contabilidad gubernamental en los países centroamericanos

País _____

Para responder a cada pregunta favor marcar con una “X” la casilla correspondiente a “SI” o “NO”. En los casos donde se solicita una valoración cuantitativa considere “1” como la menor medida y “5” como la máxima. Las respuestas que se brinden serán utilizadas exclusivamente para fines académicos.

	SI	NO
1. ¿Para la emisión de nuevas leyes o decretos que pretendan modificar los lineamientos generales que regulan la contabilidad gubernamental en su país se requiere de previo y por disposición legal el criterio formal del ente Contralor?		
2. ¿El ente contralor ha realizado alguna sugerencia a la Administración Pública respecto a modificar la normativa contable para el sector público?		

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

2. 1 En caso positivo, ¿en qué medida éstas han sido tomadas en cuenta?	1	2	3	4	5
3. ¿Considera usted que las normas de contabilidad para el sector público en su país, evolucionan hacia una convergencia con las del sector privado?					
3. 1 En caso positivo, ¿en qué medida aproximada?	1	2	3	4	5
4. ¿Considera importante que las normas que regulan la contabilidad gubernamental en su país evolucionen hacia las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público? ¿Porqué?_____					

5. ¿Ha participado el ente fiscalizador en el proceso de elaboración de la nueva normativa contable gubernamental en el país?					
5.1 En caso positivo, de qué manera ha sido requerida su intervención					
a. Participando en las reuniones de trabajo aportando sugerencias					
b. Remitiéndoles el borrador de las normas elaboradas por la Administración, a fin de dar su opinión y emitir recomendaciones					
6. En qué medida ha participado el Organismo en el diseño, desarrollo e implementación del actual:					
6.1 Marco conceptual de contabilidad gubernamental	1	2	3	4	5
6.2 Plan de cuentas y manual de procedimientos	1	2	3	4	5
7. En caso de exigir o recomendar requisitos del sistema contable, estos incluyen:					
a. Utilización del criterio de devengo					
b. Utilización de normas de contabilidad similares a las del sector privado					
c. Que el sistema contable ofrezca información de carácter patrimonial, financiero, económico y presupuestario					
d. Que el sistema contable ofrezca información sobre eficacia, eficiencia en la gestión					
e. Otros_____					

8. ¿Organiza el ente Contralor, cursos de capacitación dirigidos al personal encargado de la contabilidad gubernamental?					
8.1 En caso positivo, estos cursos son promovidos en la mayoría de los casos por:					
a. La Contraloría General					
b. La Administración Pública					
9. Como parte de la política de rendición de cuentas, ¿recomienda o solicita el ente Contralor a la Administración la difusión de					

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

información financiera a la ciudadanía?		
9.1 En caso positivo, ¿qué medios de divulgación recomienda?		
a. Impresos colocados en diferentes dependencias públicas		
b. Por medios de prensa		
c. Por medio de boletines oficiales		
d. Mediante los sitios web		
e. Otros _____		
10. ¿Desde el sitio web de la Contraloría se puede acceder a informes que demuestren la situación financiera del gobierno?		
11. Cómo valora el nivel de desarrollo de la contabilidad del gobierno central, con respecto a la de los gobiernos locales		

MUCHAS GRACIAS POR SU COLABORACIÓN		

1.3 Guía de entrevista dirigida a representantes de los colegios contadores en los países centroamericanos

País _____

Para responder a cada pregunta favor marcar con una “X” la casilla correspondiente a “SI” o “NO”. En los casos donde se solicita una valoración cuantitativa considere “1” como la menor medida y “5” como la máxima. Las respuestas que se brinden serán utilizadas exclusivamente para fines académicos.

	SI		NO		
1. ¿Es obligatorio en su país estar colegiado para ejercer la profesión de Contador?					
2. ¿El personal que trabaja como contador en las administraciones públicas requiere estar incorporado al Colegio de Contadores Públicos o similar?					
2.1 En caso negativo, ¿en qué medida aproximada están colegiados dichos profesionales?	1	2	3	4	5
3. ¿El Colegio realiza sugerencias a la Administración Pública respecto a modificaciones en la normativa contable para el sector público?					
3.1 En caso positivo, ¿en qué medida éstas han sido tomadas en cuenta?	1	2	3	4	5
4. ¿Ha emitido el Colegio proyectos, anteproyectos o disposiciones técnicas sobre normas de contabilidad para el Sector Público?					
4.1 En caso positivo, ¿han sido implementadas por la	1	2	3	4	5

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

administración pública?					
5. ¿En qué medida considera que el Colegio se ha preocupado por la emisión de normas o disposiciones técnicas para el Sector Público, en relación con la preocupación de emitir normas o disposiciones para el Sector Privado?	1	2	3	4	5
6. ¿Considera usted que las normas de contabilidad para el sector público en su país, evolucionan hacia una convergencia con las del sector privado?					
6.1 En caso positivo, ¿en qué medida aproximada?	1	2	3	4	5
7. ¿En el proceso de formulación de nuevas normas que regulen la contabilidad gubernamental en su país, la Administración ha solicitado al Colegio su criterio?					
7.1. En caso positivo, ¿en qué medida las sugerencias emitidas han sido tomadas en cuenta?	1	2	3	4	5
7.2 En caso negativo, ¿se les ha enviado el borrador de la nueva normativa a fin de que el Colegio se pronuncie en forma previa a la aprobación de las mismas?					
7.3 ¿En qué medida estos pronunciamientos han sido tomados en cuenta?	1	2	3	4	5
8. ¿Organiza el Colegio, cursos de capacitación dirigidos al personal encargado de la contabilidad gubernamental?					
8.1 En caso positivo, estos cursos son promovidos en la mayoría de los caso por:					
a. El Colegio de Contadores Públicos o similar					
b. La Administración Pública					
9. En qué medida considera que las normas de contabilidad pública de su país se acercan a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS) de la IFAC.	1	2	3	4	5
10. Considera que el acercamiento o la adopción de las IPSAS generará beneficios a la contabilidad gubernamental de su país. Porque _____ _____ _____ _____					
11. En qué medida considera, se divulga en la actualidad información financiera pública a los usuarios externos	1	2	3	4	5
12. Qué medios conoce usted, que son utilizados por la Administración para divulgar información financiera gubernamental?					
12.1 Prensa					
12.2 Tablón de anuncios					
12.3 Impresos disponibles en diferentes despachos gubernamentales					
12.4 Sitios web					
12.5 Boletines oficiales					

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

12.6 Otros		
13. Cómo valora el nivel de desarrollo de la contabilidad del gobierno central, con respecto a la de los gobiernos locales		

MUCHAS GRACIAS POR SU COLABORACIÓN		

1.4 Guía de entrevista dirigida al profesor responsable de impartir la materia de Contabilidad Pública o al Director del Departamento

País _____
 Universidad _____ Pública Privada
 Cargo _____

Para responder a cada pregunta favor marcar con una “X” la casilla correspondiente a “SI” o “NO”. En los casos donde se solicita una valoración cuantitativa considere “1” como la menor medida y “5” como la máxima. Las respuestas que se brinden serán utilizadas exclusivamente para fines académicos.

	SI	NO
1. ¿En su Universidad, se imparte la carrera de Contaduría Pública o similar?		
1.1 En caso positivo, ¿existen asignaturas relacionadas con la contabilidad del sector público en dicha carrera?		
En tal caso:		
1.1.1 Cuál es la denominación de la (s) asignatura (s)		
1.1.2 El carácter de esta (s) asignatura (s) en dicha carrera es:		
A. Obligatoria		
B. Optativa		
1.1.3 En qué ciclo lectivo se encuentran tales materias		
2. En su Universidad, ¿se imparte la carrera de Administración Pública o Municipal?		
2.1 En caso positivo, ¿existen asignaturas relacionadas con la contabilidad del sector público en dicha carrera?		
En tal caso:		
2.1.1 Cuál es la denominación de la (s) asignatura (s)		
2.1.2 El carácter de esta (s) asignatura (s) en dicha carrera es:		
A. Obligatoria		

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

B. Optativa					
2.1.3 En qué ciclo lectivo se encuentran tales materias					
3. ¿Se imparte en su Universidad algún programa de posgrado relacionado con la Administración Pública?					
3.1 En caso positivo, ¿Cuál es la denominación?					
En caso positivo, ¿existen asignaturas relacionadas con la contabilidad del sector público en dicho posgrado?					
4. ¿Se imparte la asignatura de Contabilidad Gubernamental en alguna otra carrera impartida por la Universidad?					
4.1 En caso positivo ¿en cuál (es) carrera (s)?					
5. ¿Considera usted que las normas de contabilidad para el sector público en su país, evolucionan hacia una convergencia con las del sector privado?					
5. 1 En caso positivo, ¿en qué medida aproximada?	1	2	3	4	5
6. ¿En el proceso de formulación de nuevas normas que regulen la contabilidad gubernamental en su país, la administración ha solicitado a la Universidad su criterio?					
6.1. En caso positivo, ¿en qué medida las sugerencias emitidas han sido tomadas en cuenta?	1	2	3	4	5
6.2 En caso negativo, ¿se les ha enviado el borrador de la nueva normativa a fin de que la Universidad se pronuncie en forma previa a la aprobación de las mismas?					
6.3 ¿En qué medida estos pronunciamientos han sido tomados en cuenta?	1	2	3	4	5
7. ¿En qué medida considera usted que la Administración Pública de su país cuenta con el mundo universitario para la modernización de los sistemas contables públicos?	1	2	3	4	5
8. ¿Organiza la Universidad, cursos de capacitación dirigidos al personal encargado de la contabilidad gubernamental?					
8.1 En caso positivo, estos cursos son promovidos en la mayoría de los caso por:					
A. La Universidad					
B. La Administración Pública					
9. En su Universidad, ¿se han llevado o se llevan a cabo proyectos de investigación relacionados con la contabilidad del sector público?					
9.1 En caso positivo, quién financia o ha financiado dichos proyectos					
A. La Universidad					
B. El Estado					
C. Gobiernos locales					
D. Organismos Financieros Internacionales					
E. Otros					
10. En qué medida considera que las normas de contabilidad pública de su país se acercan a las Normas Internacionales de Contabilidad del	1	2	3	4	5

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Sector Público (IPSAS) de la IFAC.					
11. Considera que el acercamiento o la adopción de las IPSAS generará beneficios a la contabilidad gubernamental de su país. Porqué <hr/> <hr/> <hr/> <hr/>					
12. En qué medida considera, se divulga en la actualidad información financiera pública a los usuarios externos	1	2	3	4	5
13. Qué medios conoce usted, que son utilizados por la Administración para divulgar información financiera gubernamental?					
Boletín oficial					
13.1 Prensa					
13.2 Tablón de anuncios					
13.3 Impresos disponibles en diferentes despachos gubernamentales					
13.4 Sitios web					
13.5 Otros _____					
14. Cómo valora el nivel de desarrollo de la contabilidad del gobierno central, con respecto a la de los gobiernos locales <hr/> <hr/> <hr/> <hr/>					
MUCHAS GRACIAS POR SU COLABORACIÓN					

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los
países de la región centroamericana

Anexo N° 2
Detalle de funcionarios entrevistados

Fecha	Funcionario	Puesto	Entidad	País
30/07/09	Irene Espinoza	Directora	DGCN	Costa Rica
	Sergio Víquez	Jefe Unidad de Análisis Contable		
	Johana Jiménez	Asesora Legal		
29/07/09	Jorge Gutiérrez	Profesor Escuela de Administración Pública	Universidad de Costa Rica	Costa Rica
17/09/09	Ronald Azofoifa	Fiscal Junta Directiva	CCPCR	Costa Rica
20/08/09	Aldemar Arguello	Funcionario de la Secretaría Técnica, División de Fiscalización Operativa	CGRCR	Costa Rica
10/08/09	Juan Nefalí Murillo	Director General	DGCG	El Salvador
11/08/09	Juan V. Alvarado	Director Escuela de Contaduría Pública	Universidad de El Salvador	El Salvador
10/08/09	Juan Nefalí Murillo	Miembro Junta Directiva	ISCP	El Salvador
11/08/09	Alfonso Bonilla	Coordinador general de auditoría	CCR	El Salvador
	Raquel Ponce	Supervisora de Auditoría		
13/08/09	Doris Chuy	Directora	DGC	Guatemala
	Alfredo Chavac	Subdirector		
13/08/09	Carlos Hernández	Director Escuela de Auditoría y Contaduría Pública	Universidad de San Carlos	Guatemala
12/08/09	Rolando Alvarado	Miembros de la Junta Directiva	CCPAG	Guatemala
	William Luna			
	Sergio Pérez			
	Emilio Morales			
12/08/09	Arnulfo Escobar	Sub Contralor de Calidad en el Gasto Público	CGC	Guatemala
	Armando Orellana	Asesor		
08/05/10	José Luis Romero	Director	CGRH	Honduras ²¹
	Roberto Zúñiga	Director	Dirección General de Presupuesto	
28/08/09	José Zapata	Director	DGCGN	Nicaragua
	Guillermo Navas	Jefes de Departamento		
	Ronaldo Martínez			
	Patricia Camacho			

²¹ En el caso de Honduras, la entrevista se realizó por medio de correos electrónicos y llamadas telefónicas. Lo anterior, por cuanto en las fechas en que, originalmente, se programaron las entrevistas personales coincidió con el momento en que se produjo el golpe de Estado dado el ex presidente Zelaya y que derivó en jornadas de múltiples protestas, así como en una situación política y social que no garantizaba la seguridad suficiente para viajar a Honduras durante el segundo semestre del año 2009.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los
países de la región centroamericana

27/08/09	Marvin Vilchez	Director General de Auditoría	CGRN	Nicaragua
27/07/09	Jorge Rojas	Miembro de Junta Directiva	CCPN	Nicaragua
26/08/09	Juan de Dios Loaisiga	Director Escuela de Contaduría Pública	Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua	Nicaragua
08/09/09	Elsy Amelia Saldaña	Jefa Administración Financiera	DNC	Panamá
	Granville Bell	Jefe Contabilidad Institucional		
09/09/09	Eli Brockman	Directora	DMSC	Panamá
	Daniel Rivera	Jefe Sistemas de Contabilidad		
	Víctor Martínez	Jefe Normatividad Contable		
	Lino Peña	Jefe Contabilidad presupuestaria y financiera		
10/09/09	Daniel McKenzie	Presidente Junta Directiva	CCPAP	Panamá
10/09/09	José Rivera	Profesor Escuela de Administración Pública	Universidad de Panamá	Panamá

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los
países de la región centroamericana

Anexo N° 3
Propuesta de Normas de Contabilidad para el Sector Público No Financiero de Guatemala

Contenido	Número de Norma
Introducción y bases de preparación de las normas	
Definiciones	
Presentación de Estados Financieros – general	NCSPG 1(2006)
Contenido y Presentación del Balance General	NCSPG 2(2006)
Contenido y Presentación del Estado de Resultados	NCSPG 3(2006)
Contenido y Presentación del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto	NCSPG 4(2006)
Contenido y Presentación del Estado de Flujos de Efectivo	NCSPG 5(2006)
Notas a los Estados Financieros	NCSPG 6(2006)
Información Financiera a Fechas Intermedias	NCSPG 7(2006)
Información Financiera por segmentos	NCSPG 8(2006)
Revelaciones sobre Entidades Vinculadas	NCSPG 9(2006)
Hechos Ocurredos Después de la Fecha del Balance General	NCSPG 10(2006)
Caja y Bancos	NCSPG 11(2006)
Fondos rotativos	NCSPG 12(2006)
Inversiones Financieras Temporales e Inversiones Permanentes	NCSPG 13(2006)
Cuentas por Cobrar Comerciales	NCSPG 14(2006)
Cuentas por Cobrar Tributos, Derechos, Tasas y Contribuciones	NCSPG 15(2006)
Otras Cuentas por Cobrar	NCSPG 16(2006)
Estimación para Cuentas de Cobranza Dudosa y Castigo de Cuentas por Cobrar	NCSPG 17(2006)
Existencias	NCSPG 18(2006)
Gastos Pagados por Anticipado	NCSPG 19(2006)
Fondos en Fideicomiso	NCSPG 20(2006)
Inversiones en Entidades Vinculadas	NCSPG 21(2006)
Propiedad, Planta y Equipo	NCSPG 22(2006)
Infraestructura	NCSPG 23(2006)
Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural de la Nación	NCSPG 24(2006)
Depreciación acumulada	NCSPG 25(2006)
Pérdidas por desvalorización	NCSPG 26(2006)
Propiedad Inmobiliaria	NCSPG 27(2006)
Activos biológicos	NCSPG 28(2006)
Arrendamiento financiero	NCSPG 29(2006)
Bienes cedidos en uso a las entidades estatales por terceros que no forman parte del sector público	NCSPG 30(2006)
Intangibles	NCSPG 31(2006)
Activos No corrientes Disponibles para la Venta	NCSPG 32(2006)
Amortización de Intangibles	NCSPG 33(2006)
Cuentas por pagar comerciales	NCSPG 50(2006)
Otras cuentas por pagar	NCSPG 51(2006)
Sobregiros y Préstamos Bancarios	NCSPG 52(2006)
Préstamos a largo plazo	NCSPG 53(2006)
Provisiones	NCSPG 54(2006)
Patrimonio neto excepto revaluaciones e incorporaciones de activos	NCSPG 80(2006)

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Contenido	Número de Norma
Revaluaciones	NCSPG 81(2006)
Incorporaciones, Transferencias de Activos y Transferencias de Pasivos	NCSPG 82(2006)
Ingresos Tributarios, Derechos, Tasas y Contribuciones	NCSPG100(2006)
Ingresos por Ventas de Productos y Prestación de Servicios	NCSPG101(2006)
Ingresos financieros distintos de aquellos de origen tributario	NCSPG102(2006)
Otros ingresos	NCSPG103(2006)
Transferencia de capital y transferencias corrientes	NCSPG104(2006)
Concesiones	NCSPG105(2006)
Donaciones (recibidas) y Condonación de Deuda Pública	NCSPG106(2006)
Gastos excepto los de personal y pensiones de jubilación	NCSPG107(2006)
Gastos de personal	NCSPG108(2006)
Pensiones de Jubilación	NCSPG109(2006)
Costos de financiación	NCSPG110(2006)
Subsidios	NCSPG111(2006)
Transacciones en moneda extranjera	NCSPG150(2006)
Errores Contables	NCSPG151(2006)
Cambios en estimaciones y políticas contables	NCSPG152(2006)
Desviación y Ausencia de Políticas Contables	NCSPG153(2006)
Importancia relativa	NCSPG154(2006)
Contingencia	NCSPG155(2006)
Cuentas de orden	NCSPG156(2006)
Consolidación de estados financieros	NCSPG157(2006)

Fuente: Dirección de Contabilidad del Estado

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los
países de la región centroamericana

Anexo N° 4
Valoración de información presentada en los planes de contabilidad gubernamental

País	CR	ES	GT	HN	NI	PA	Total %
Detalle de las cuentas contables	1	1	1	1	1	1	100
Definición de cada cuenta	1	1	1	1	1	1	100
Motivos por los que debe de efectuarse abonos y cargos en cada cuenta	1	1	0	0	0	1	50
Formato de los estados financieros	1	1	0	0	1	1	67
Soporte conceptual	1	1	1	1	0	1	83
Definición de las cualidades de la información contable	1	1	0	0	1	1	67
Total %	100	100	50	50	67	100	

CR Costa Rica; ES El Salvador; GT Guatemala; HN Honduras; NI Nicaragua; PA Panamá

Fuente: elaboración propia

Anexo N° 5
Importancia brindada a la capacitación en contabilidad gubernamental

Detalle/País	CR	ES	GT	HN	NI	PA	Total %
La legislación establece la obligación de los funcionarios de capacitarse en este campo	0	2	0	0	0	0	17
Volumen de acciones de capacitación que se han desarrollado en los últimos años	1	2	2	1	0	2	67
Participación de entidades externas en las actividades de capacitación	2	0	0	0	0	2	33
Posibilidad de que los funcionarios se capaciten en el exterior	0	2	0	2	0	2	50
Total %	38	75	25	38	0	75	

CR Costa Rica; ES El Salvador; GT Guatemala; HN Honduras; NI Nicaragua; PA Panamá

Fuente: elaboración propia

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Anexo N° 6
Hechos económicos presentados en el estado de situación financiera

Detalle/país	CR	ES	GT	HN	NI	PA	Total %
Tesorería	1	1	1	1	1	1	100
Cuentas a cobrar a corto plazo	1	1	1	1	1	1	100
Cuentas a cobrar a largo plazo	1	1	1	1	1	1	100
Estimación por insolvencia de cuentas por cobrar	0	1	0	0	0	1	33
Inventario de existencias	0	1	0	1	0	1	50
Activos financieros	1	1	1	1	1	1	100
Activos fijos	1	1	1	1	1	1	100
Infraestructura de bienes destinados al uso general	1	0	1	1	0	1	67
Bienes de patrimonio histórico, cultural o artístico	1	0	0	0	0	1	33
Depreciación acumulada	1	1	0	0	0	1	50
Activos intangibles	1	1	1	1	0	1	83
Cuentas por pagar a corto plazo	1	1	1	1	1	1	100
Cuentas por pagar a largo plazo	1	1	1	1	1	1	100
Provisión para pago de contingencia	0	1	0	0	0	1	33
Obligaciones en materia de pensiones	0	1	1	1	0	1	67
Total %	73	87	67	73	46	100	

CR Costa Rica; ES El Salvador; GT Guatemala; HN Honduras; NI Nicaragua; PA Panamá

Fuente: elaboración propia

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los
países de la región centroamericana

Anexo N° 7
Información financiera que se presenta en las memorias anuales

Detalle/país	CR	ES	GT	HN	NI	PA	Total %
Estado de situación financiera	1	1	1	1	1	1	100
Estado de rendimiento financiero	1	1	1	1	1	1	100
Estado de cambios en el patrimonio	1	0	0	0	0	1	33
Estado de flujo de efectivo	1	1	0	0	0	1	50
Estado de presupuesto	1	1	1	1	1	1	100
Notas a los estados financieros	1	1	1	0	0	1	66
Estados financieros se presentan de forma comparativa	1	1	0	1	0	1	66
Indicadores de gestión	0	0	0	0	0	0	0
Total %	87,5	75	50	50	37,5	87,5	

CR Costa Rica; ES El Salvador; GT Guatemala; HN Honduras; NI Nicaragua; PA Panamá

Fuente: elaboración propia

REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Acevedo, C. (2007). *Gasto público social y proceso presupuestarios en Centroamérica*, [en línea]. Guatemala: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. Disponible en <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/ICAP/UNPAN028014.pdf>

[2010, 22 de febrero]

Acuña, J. (2000). Comprendiendo el desarrollo centroamericano: la región al amanecer del siglo XXI. *Revista Anuario de Estudios Centroamericano*, 26 (1-2), 29-56.

Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional USAID/PANAMA (2000). *Panamá: Resultados y Proyecciones, Reforma a la Administración Financiera: Integración, eficiencia y transparencia en la gestión de los recursos del Estado*, [en línea]. Panamá. Disponible en:

http://www.respondanet.com/spanish/admin_financiera/Proyectos_SIAF/IFMS_Panama_es.pdf [2008, 21 de enero]

Alnajjar, F. (1992). *International Accounting Standards and the environment: a proposal*. Trabajo presentado en el XV Congreso de la European Accounting Association, Madrid.

Alvarado M., Hernández, R. y Melara, B. (2003). *Modelo de presentación de estados financieros para el sector gubernamental de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en El Salvador, caso práctico gobierno central*. Tesis de grado, Licenciatura en Contaduría Pública, Universidad Tecnológica de El Salvador, San Salvador.

Armijo, M. y Cortés, C. (2006). *Actualización de la investigación diagnóstica sobre la Administración Pública Panameña*, [en línea]. Panamá: Banco Interamericano de Desarrollo. Disponible en:

[http://www.setransparencia.gob.pa/sibupraip/documentos/Primer Diagnostico Administracion Publica 2004.pdf](http://www.setransparencia.gob.pa/sibupraip/documentos/Primer_Diagnostico_Administracion_Publica_2004.pdf) [2010, 15 de abril]

Araya, R. y Porrúa, M. (2004). *América Latina puntogob: casos y tendencias en gobierno electrónico*, [en línea]. Santiago de Chile: Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales. Disponible en

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

<http://hasp.axesnet.com/contenido/documentos/Am%20E9rica%20Latina%20Puntogob%20final.pdf> [2008, 10 de abril]

Archey, S. y McLeay, S. (1992). *European financial reporting: issues of definition and classification of national systems of financial accounting*. Trabajo presentado en el XV Congreso de la European Accounting Association, Madrid.

Asselin, L. (1995). *El Estado de la Administración Financiera en América Latina en 1995*. División de Modernización del Sector Público, Departamento Técnico de la Región de América Latina y el Caribe LAPTS, Serie documentos especiales.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2001). *Marco conceptual para la información financiera de las administraciones públicas*. Documento Nº 1, Madrid, España.

Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) (1997). Conclusiones de la XXII Conferencia Interamericana de Contabilidad, [en línea]. Lima. Disponible en: <http://www.contadoresaic.org/web/Publication/publications-biblioteca.html> [2010, 22 de mayo]

Baber, W. and Sen, P. (1983). Toward understanding the role of auditing in the public sector. *Journal Accounting and Economics*, 5, 213-227.

Balaguer, M., Fuertes, I. and Illueca, M. (2000). *La convergencia de las realidades económicas como motor del proceso de armonización internacional de la contabilidad pública: el caso de las corporaciones locales europeas*. Instituto Valenciano de Investigaciones económicas. Comunidad Valenciana, España.

Ball, R. (2001). Infrastructure requirements for an economically efficient system of public financial reporting and disclosure. EN: R.E. Litan and R. Herring, *Brookings-Wharton Papers on Financial Services* (pp. 127–182). Washington: Brookings Institution Press.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (2008). *Statistical Indicators Search*, [base de datos]. New York. Disponible en: <http://www.iadb.org/research/searchInd.cfm?Category=6&Keywords=&Search=&ccValue=&ccFromCountry=US&ccToCountry=GE> [2008, 27 de febrero]

Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (2005). *BID: Estrategia país con Panamá*. [en línea]. New York. Disponible en: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=630913> [2010, 22 de mayo].

Banco Mundial (2000). *Reforming Public Institutions and Strengthening Governance*. [en línea]. Washington: Disponible en: <http://www1.worldbank.org/publicsector/Reforming.pdf> [2009, 16 de enero]

Barret, P. (1997). *Whole of government financial reporting*. Australian National Audit Office, Camberra.

Barton, A. (2005). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18 (3), 434-40.

Belkaoui, A. (1994). *International and multinational accounting*. The Dryden Press, London.

Benito, B., Montesinos, V. and Vela, J. (2003). Local and regional accounting and reporting in Spain: an empirical outlook. *Journal of Budgeting, Accounting and Financial Management*, 15 (1), 67-92.

Benito, B. and Brusca, I. (2004). International classification of local government accounting systems. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*. 6 (1), 57-80.

Benito, B., Brusca, I. and Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73 (2), 293-317.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Berthin, G. (2008). Fortalecimiento de la capacidad de formular e implementar políticas de transparencia y anticorrupción en América Latina. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*. 41, 34-50.

Bisman, J. (2005). Beneath the Beyond Bean Counting reports: research, professional practice and politics in the sector public. *Accounting, Accountability & Performance*, 11 (1), 25-49.

Blutman, G. (2005). Reforma y cultura organizacional en los Ministerios de Educación de las provincias Argentinas. Trabajo presentado en el X Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. Santiago, Chile.

Broadbent, J. and Guthrie, J. (2008). Public sector to public service: 20 years of contextual accounting research". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 21(2), 129-180.

Brusca, I. and Córdor, V. (2002). Towards the harmonization of local accounting system in the international context. *Financial Accountability & Management*, 18(2), 129-163.

Brusca, I. y Montesinos, V. (2006a). *La armonización de la contabilidad pública en el contexto internacional*. Trabajo presentado en la IX Jornada de contabilidad pública ASEPUC, Logroño, España.

Brusca, I. and Montesinos, V. (2006b). Are citizens significant users of government financial information?. *Public Money & Management*, 26 (4), 205-209.

Brusca, I. and Montesinos, V. (2009). International experiences in whole of government financial reporting: lesson-drawing for Spain. *Public Money & Management*, 29 (4), 243-250.

Budäus, D. and Buchholtz, K. (1996) "Controlling Local Government Cost and Performance: An International Comparison". *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, 33-57.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Buendía, L., Colás, M. y Hernández, F. (1998). *Métodos de investigación en Psicopedagogía*. McGraw-Hill, Madrid.

Caba, C. (2001). *Los sistemas contables públicos en Iberoamérica: una propuesta para su comparación*. Tesis Doctoral en Economía. Universidad de Granada, España.

Caba, C. and López, A. (2007). Latin-American public financial reporting: recent and future development. *Public Administration and Development*, 27 (2), 139-157.

Caba, C., López, A. and Ortiz, D. (2009). Governmental financial information reforms and changes in the political system: the Argentina, Chile and Paraguay experience. *Public Administration and Development*, 29, 429-440.

Cabeiro, R. y Buch, E. (2007). *La contabilidad pública local en España y Portugal y las IPSAS de la IFAC*. Trabajo presentado en el XX Congreso anual de AEDEM, Vol. II, 40-56.

Cañibano, L. (1997). La regulación contable privada en España. Trabajo presentado en el XXV Congreso Normalización Contable en España, Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Valencia, 54-66.

Cañibano, L. y Sánchez, P. (1992). El desarrollo tecnológico: un reto para la contabilidad. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 11 (71), 329-346.

Cáceres, C. (2003). *El régimen de servicio civil en Honduras*. Dirección General de Servicio Civil República de Honduras. Tegucigalpa.

Caplán, N. (2003). Sistemas Integrados de Administración Financiera en Centroamérica. *Revista Centroamericana de Administración Pública*, 44, 157-184.

Cárcaba, A. y García, J. (2008). Determinantes de la divulgación de información financiera contable a través de Internet por parte de los gobiernos locales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 37, 63-84.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Carvalho, J., Camoes, P., Jorge, M. and Fernandez, M. (2007). Conformity and diversity of accounting and financial reporting practices in Portuguese local government. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 24 (1), 2-14.

Carnegie, G.D. and West, B.P. (2005). Making accounting accountable in the public sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 16 (7), 905-933.

Castillo, H. (1995). Proyecto de reforma de la administración financiera del sector público de Honduras. *Revista Centroamericana de Administración Pública*, 28, 359-371.

Comisión Económica para América Latina (CEPAL) (2010). *Anuario Estadístico para América Latina y el Caribe 2009*, [en línea]. Santiago de Chile. Disponible en: http://websie.eclac.cl/anuario_estadistico/anuario_2009/pdf/Anuario_2009.pdf [2010, 23 de julio]

Comparative International Government al Accounting Research (CIGAR) (2009). [en línea]. Disponible en: <http://www.cigar-network.net/> [2009, 07 de octubre].

Connolly, C. and Hyndman, N. (2006). The actual implementation of accruals accounting: caveats from a case within the UK public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19 (2), 272-362.

Consejo científico del CLAD (2007). *La responsabilidad (“accountability”) en la nueva gestión pública latinoamericana*, [en línea]. Caracas: Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo. Disponible en: <http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catdirorgpub/2009-06-%20CLAD%20-%20Responsabilizacion.pdf> [2009, 21 de octubre].

Contraloría General de la República de Costa Rica (2006). *Informe del estudio realizado en el Ministerio de Hacienda sobre el rol de la Contabilidad Nacional en el desarrollo de la normativa contable del sector público*. San José, Costa Rica.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Contraloría General de la República de Costa Rica (2007). *Memoria Anual 2006*, [en línea]. San José. Disponible en:

http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/Documentos/Memoria/2006/Memoria_Anual_2006.pdf [2009, 22 de junio]

Contraloría General de la República de Panamá (1995). Proyecto de reforma de administración financiera de Panamá. *Revista Centroamericana de Administración Pública*, 28, 323-347.

Contraloría General de la República de Panamá (1997). Normas de Contabilidad Gubernamental, Decreto N° 234. En Diario Oficial La Gaceta N° 23459, [en línea]. Disponible en:

http://www.respondanet.com/spanish/admin_financiera/auditoria/smithp1/panama/pa04.htm [2008, 10 de enero]

Contraloría General de la República de Panamá (2009). *Informe de Gestión de la Contraloría General 2008*. Ciudad Panamá.

Contraloría General de la República de Panamá (2009). *Plan Estratégico de la CGR 2010-2014*. Ciudad Panamá.

Copley, P., Cheng, R., Harris, J., Smith, G. and Wrege, W. (1997). The new governmental reporting model: is it a Field of Dreams. *Accounting Horizons*, 11 (3), 91-101.

Cornick, J. (2003). La importancia de las finanzas públicas en el proceso de modernización del Estado. *Revista Centroamericana de Administración Pública*, 44, 7-18.

Corporación Latinobarómetro (2009). *Informe Latinobarómetro 2009*, [en línea]. Santiago de Chile. Disponible en <http://www.latinobarometro.org/> [2010, 28 de junio]

Cortes, J. (2006). The international situation vis-à-vis the adoption of accrual budgeting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial*, 18 (1), 1-26.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Cuevas, R., Camacho, C., Alfaro, J. y Rojas, J. (2004). *Integración en Centroamérica: Cultural, Social, Política y Económica*. Instituto de Estudios Latinoamericanos, Universidad Nacional de Costa Rica. San José.

Chan, J. (1989). *The economics and politics of government financial information: issues for research*. Trabajo presentado en la 2nd Comparative International Government Accounting Research, *Conference Speyer*.

Chan, J. (1994). Accounting and financial management reform in the United States government: an application of Professor Lüder's Contingency Model. EN E. Buschor and K. Schedler, *Perspectives on Performance Measurement* (pp. 29-56).

Chan, J. (1995). The evolution of governmental accounting in China. EN V. Montesinos y J. Vela, *Innovations in Government Accounting*, (pp. 117-128). Valencia.

Chan, J. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13–20.

Chan, J. and Rubin. M. (1987). The role of informations in a democracy and in government operations. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 3, 3-27

Chan, J. and Jones, R. (1988). *Governmental accounting and auditing: international comparison*. Routledge, London y New York.

Chan, J., Jones, R. and Lüder, K. (1996). Modeling governmental accounting innovation: an assessment and future research directions. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, 1-19

Chang, J., Chen, G. and Chow, C. (2008). Exploring the desirability and feasibility of reforming China's governmental accounting system. *Journal Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 20 (4), 482-510.

Choi, F. and Mueller, G. (1978). *An introduction to multinational accounting*. Prentice Hall, New Jersey.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Choi, F. and Muller, G. (1992). *International accounting* (2a. ed.). Prentice Hall, New Jersey.

Chow, D., Humphrey, C. and Moll, J. (2007). Development whole of government accounting in the U.K.: grand claims, practical complexities and a suggested future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 23 (1), 27-54.

Christensen, M. (2001). *Public Sector Accrual Accounting: who made the emperor's clothes*. Trabajo presentado en la 4th Asian Public Interdisciplinary Research in Accounting Conference (APIRA), Adelaide.

Christensen, M. (2002). Accrual accounting in the public sector: the case of New South Wales government. *Accounting History*, 7 (2), 93-118.

Christensen, M. and Yoshimi, H. (2003). Public sector performance reporting: New Public Management and Contingency Theory insights. *Government Auditing Review*, 10, 71-83.

Christensen, M. and Rommel, J. (2008). Accrual accounting reforms: only form businesslike (parts of) governments. *Financial Accountability & Management*, 24 (1), 59-75.

Da Costa, R., Bourgeois, J. and Lawson, W. (1978). A classification of International Financial Accounting Practices. *The International Journal of Accounting*, 13 (2), 73-85.

Desruelle, D y Schipke, A. (2007). *América Central, crecimiento económico e integración*. Fondo Monetario Internacional, Washington D.C.

Development Research's Network (DRN) (2009). *Evaluación de la Cooperación de la Comisión Europea con Nicaragua: 1998-2008*, [en línea]. Disponible en: http://ec.europa.eu/europeaid/how/evaluation/evaluation_reports/reports/2009/1271_vol1_es.pdf [2010, 23 de Mayo].

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Debreceeny, R., Gray, G. and Rahman, A. (2002). The determinants of Internet financial reporting. *Journal of Accounting and Public Policy*, 21 (5), 371-394.

Dirección de Estadística y Censo de Panamá (2007). *Encuesta de Hogares*, [base de datos]. Panamá. Disponible en: <http://www.contraloria.gob.pa/dec/> [2008, 19 de febrero]

Dirección General de Estadística y Censo de El Salvador (2006). *Encuesta de Hogares de Propósitos Múltiples*, [base de datos]. San Salvador. Disponible en: <http://www.digestyc.gob.sv/> [2008, 20 de febrero]

El-Batoni, K. and Jones, R. (1996). Governmental accounting in the Sudan. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, 209-217.

Ellwood, S. and Newberry, S. (2007). Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20 (4), 549-582.

Evans, J. and Patton, M. (1987). Signalling and monitoring in public sector accounting. *Journal Accounting Research*, 25, 130-158.

Fallas, R. y Quiroz, F. (2007). *Costa Rica: análisis crítico del proceso presupuestario*. Santiago, Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES).

Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) (2003). *The adoption of accrual accounting and budgeting by governments (Central, Federal, Regional and Local)*, [en línea]. Paris. Disponible en: http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=263 [2009, 23 de octubre].

Fernández, E. (2007). *Conflictividad y desafíos actuales en Centroamérica*, [en línea]. Madrid: Centro Internacional Toledo para la Paz. Disponible en:

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

http://www.toledopax.org/actv/doc/20_a%C3%B1os_de_Esquipulas_ESP.pdf [2008, 26 de mayo].

Fitzgerald, R. (1981). International Armonization of Accounting and reporting. *The International Journal of Accounting*, 21-32.

Foltin, C. (2000). GASB finally issues new governmental reporting model statement, but the controversy continues. *Ohio CPA Journal*, 59 (1), 55-58.

Frank, W. (1979). An empirical analysis of international accounting principles. *Journal of Accounting Research*, 17 (2), 593-605

Fuertes, I. (2004). *La comparabilidad de la información contable pública en la Unión Europea*. Sindicatura de Comptes. Valencia.

Fuertes, I. (2006). *El modelo de contabilidad pública internacional de la IFAC: análisis de la armonización formal*. Trabajo presentado en la IX Jornada de contabilidad pública ASEPUC. Logroño, España.

Fuertes, I. (2007). Un análisis del grado de comparabilidad de la información contable pública basado en la rigidez del marco regulador de la IFAC. *Revista Presupuesto y Gasto Público*, 47, 65-86.

Fuertes, I. y Vela, J (2000). La contabilidad de la administración local en Europa: heterogeneidad y armonización. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIX (105), 657-686.

Gandía, J. and Archidona, M. (2008). Determinants of web site information by Spanish city councils. *Journal Online Information Review*, 32 (1), 35-57.

García, B. (1995). *Armonización de la información financiera Europea*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Geist, B. (1981). *State audit: developments in public accountability*. Holmes y Meyer, New York.

Gómez, A. (1999). Resultados de la modernización de las finanzas públicas y su ordenamiento en la República de Honduras. *Revista Centroamericana de Administración Pública*, 37, 81-92.

Gospari, P. y Carter R. (2006). *Evaluación conjunta del apoyo presupuestario general 1994-2004, informe país Nicaragua*. International Development Department, University of Birmingham, U.K.

Governmental Accounting Standard Board (GASB) (1985). *An Analysis of Issues Related to Measurement Focus and Basis of Accounting Governmental Fund Operating Statements*. Discussion Memorandum of the Governmental Accounting Standard Board (GASB).

Godfrey, A., Devlin, P. and Merrouche, C. (1996). Governmental accounting in Kenia, Tanzania and Uganda. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, 193-208.

Godfrey, A., Devlin, P. and Merrouche, C. (2001). "A diffusion contingency model for government accounting innovations". EN *International comparative Issues in Government Accounting: the similarities and differences between Central Government Accounting and Local Government Accounting within or between Countries*, (pp. 279-296) Edited by Acd Bac. Kluwer Academic Publishers.

Gonzalo, J y Tua, J. (1988). *Introducción a la contabilidad internacional*. Instituto de Planificación Contable. Madrid.

Grossi, G. and Tagesson, T. (2007). *Consolidated financial reports in local government: a comparative analysis of IPSASB and SCMA*. Working Paper Series 4, University Kristianstand, Sweden.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Grossi, G. and Mussari, R. (2008). Effects of outsourcing on performance measurement and reporting: the experience of Italian Local Government. *Public Budgeting & Finance*, 28 (1), 22-38.

Guthrie, J., Humphrey, C. and Olson, O. (1998). Public Financial Management Changes in OECD Nations. *Advances in International Comparative Management Supplement*, 3, 255–324.

Guttman, D. (2004). De gobierno a gobernanza: La nueva ideología de la rendición de cuentas, sus conflictos, sus defectos y sus características. *Gestión y Política Pública*, 18 (1), 5-40.

Guzmán, I., Blasco, J., Montoya, J. y Ruiz, P. (2010). *Manual de Contabilidad Pública*. Faura Casas Editorial. Barcelona.

Hepworth, N. (2003). Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government. *Public Money and Management*, 23 (1), 37-44.

Ingram, R. (1984). Economic incentives and the choice of state government accounting practice. *Journal Accounting Research*, 26-134.

Instituto Centroamericano de Administración Pública (1995). *Lineamientos estratégicos 1995-1999: nueva visión del ICAP hacia el siglo XXI para reorientar su cooperación con los países centroamericanos*. San José, Costa Rica

Instituto Centroamericano de Administración Pública (1999). El Salvador: la colaboración entre los Poderes del Estado en el marco de la gestión financiera. *Revista Centroamericana de Administración Pública*, 37, 257-265.

Instituto Centroamericano de Administración Pública (2003a). Programa Regional de Capacitación: la administración financiera integrada en Centroamérica y República Dominicana. *Revista Centroamericana de Administración Pública*, 44, 217-230.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Instituto Centroamericano de Administración Pública (2003b). Análisis de la administración financiera en Guatemala y su participación, interrelación entre Poderes del Estado, su importancia en las entidades públicas y su aplicación. *Revista Centroamericana de Administración Pública*, 44, 172-196.

Instituto Centroamericano de Administración Pública (2003c). La relación inter-poderes de la gestión financiera en Honduras. *Revista Centroamericana de Administración Pública*, 45, 231-245.

Instituto Centroamericano de Administración Pública (2005). El proceso presupuestario de los SIAF y el gasto social en Centroamérica y Panamá. *Revista Centroamérica de Administración Pública*, 49, 155-189.

Instituto Centroamericano de Estudios Políticos (2009). *Índice de Desarrollo Democrático para América Latina*, [en línea]. Guatemala. Disponible en: <http://www.idd-lat.org/> [2010, 24 de Julio]

Instituto Nacional de Estadística de Guatemala (2009). *Encuesta Nacional sobre condiciones de vida*, [base de datos]. Tegucigalpa. Disponible en: <http://www.ine.gob.gt/censosB.html> [2010, 20 de febrero]

Instituto Nacional de Estadística y Censo de Costa Rica (2009). *Encuesta de Hogares 2008*, [base de datos]. San José. Disponible en: <http://www.inec.go.cr/redatam/encuentashogares2006> [2010, 19 de febrero]

Instituto Nacional de Información de Desarrollo de Nicaragua (2009). *Encuesta de Hogares 2006*, [base de datos]. Managua. Disponible en: www.inec.gob.ni/ [2010, 20 de febrero]

International Federation of Accountants (1991). *Financial Reporting by National Government*. Public Sector Committee IFAC. New York.

International Federation of Accountants (2000). *Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices*. Public Sector Committee IFAC. New York.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

International Federation of Accountants (2003). *Financial reporting under the cash basis accounting*. Sector Public Committee, IFAC, New York.

International Federation of Accountants (2007). *Manual de pronunciamientos de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. IFAC, New York

International Federation of Accountants (2009). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, [en línea]. New York. Disponible en: <http://es.ifac.org/Members/Downloads/terms-of-reference-1.pdf> [20 de octubre de 2009].

International Governmental Accounting Research (2006). *Klaus Lüder*, [en línea]. Disponible en: <http://jameslchan.com/papers/LuederIGARApril08.pdf> [11 de Junio, 2009].

International Monetary Fund (FMI) (2001). *Manual on Fiscal Transparency*. Fiscal Affairs Department. Washington, DC.

International Monetary Fund (FMI) (2001). *Government finance statistics manual 2001*. Statistics Department. Washington, DC.

International Monetary Fund (FMI) (2005). *América Central: Integración Mundial y Cooperación Regional*, [en línea]. Washington. Disponible en: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/op/243/esl/op243s.pdf> [2008, 10 de mayo]

International Monetary Fund (FMI) (2007). *Informe Anual 2007, por una economía mundial para todos*, [en línea]. Washington. Disponible en: http://www.internationalmonetaryfund.com/external/spanish/pubs/ft/ar/2007/pdf/AR07_ESL.pdf [2008, 23 de febrero]

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (1995). *Marco para las normas contables*. Comisión de Normas de Contabilidad INTOSAI.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

International Public Sector Standard Board (IPSASB) (2007). *IPSAS: Interim terms of reference*. International Public Sector Standard Board, New York, 4-9.

Intervención General de la Administración del Estado (IGAE). (1991). *Principios Contables Públicos*. Documento N° 1, Madrid.

Intervención General de la Administración del Estado (1996). *Guía propuesta para el estudio del sistema de contabilidad y administración de los países Iberoamericanos*. Secretaría del Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública, IGAE, Madrid.

Jarne, J. (1997). *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.

Jaruga, A. and Nowak, W. (1996). Toward a general model of public sector accounting innovations. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, 21-31.

Jorge, S. (2007). A comparative international theory for Portuguese local government accounting. *Polytechnical Studies Review*, 4 (7), 214-234.

Jorge, S., Carvalho, J. and Fernandez, M. (2007). Government accounting in Portugal's why accrual basic is a problem. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 19 (4), 411-446.

Kieso, D. y Weygandt, J. (2003). *Contabilidad Intermedia* (3ª Ed). México, D.F. Editorial Limusa Wiley.

Krzyzanowski, L. (1992). *Podstawy nauk of organizacji i zarzadzaniu*. Warsaw: Wydawnictwo Naukowe PWN.

Lande, E. (2005). *La compabilité d'engagement dans le secteur public: un moyen de légitimité*, [en línea]. CIGAR. Disponible en <http://www.cigar-network.net/> [28 de setiembre 2009].

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Large, W. (2005). *Una sólida alianza para el desarrollo: Centroamérica y el BID desde 1990*. Banco Interamericano de Desarrollo, Washington D.C.

Lee, J. and Fisher, G. (2007). The perceived usefulness and use of performance information in the Australian Public Sector. *Accounting, Accountability & Performance*, 13 (1), 42-73.

López, A. Buendía, D. y Navarro, A. (1995). *La Contabilidad Pública en Canadá*. EN Intervención General del Estado IGAE, La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE (pp. 69-138). España: IGAE.

López, A. and Caba, C. (2004). The relevance of Spanish local financial reporting to credit institutions decisions: an empirical study. *The International Journal of Public Sector Management*, 17 (2), 118-134.

Lopsley, I. and Wrigth, E. (2004). The diffusion of management accounting in the public sector a research agenda. *Management Accounting Research*, 15 (3), 355-374.

Lüder, K. (1988). Governmental accounting in West European Countries: with a special reference to the Federal Republic of Germany. EN J. Chan y J. Jones (eds.), 84-104.

Lüder, K. (1989). Comparative Government Accounting Study-Interim Summary Report. Speyer, Forschungsinstitute für öffentliche verwaltung.

Lüder, K. (1992). A contingency model of governmental accounting innovations, in the political-administrative environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99-127.

Lüder, K. (1994a). Accounting for change: market forces and managerialism in the public sector. Speyer, Forschungsinstitute für öffentliche verwaltung.

Lüder, K. (1994b). The contingency modal reconsiderad: experiences from Italy, Japan and Spain. EN E. Bushor, y K. Schnedler, *Perspectives on Performance Measurement* (pp. 1-16)

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Lüder, K. (1995). The comparative governmental accounting in international context with special reference to the Federal Republic of Germany. Trabajo presentado en *Universidad Internacional Meléndez Pelayo*. Valencia, España..

Lüder, K. (1999). Presentation of actual developments in CIGAR. Trabajo presentado en la 7th *Biennial CIGAR Conference: Innovations in Governmental Accounting CIGAR*. Tilburg.

Lüder, K. (2001). *Research in comparative governmental accounting over the last decade – achievements and problems*. Trabajo presentado en la 8th *Biennial CIGAR Conference: Innovations in Governmental Accounting*, Valencia, España.

Lüder, K., Hinzmann, C., Kampmann, C. and Otte, R. (1990). Vergleichende analyse öffentlicher rechnungssysteme – querschnittsanalyse. Speyer, Forschungsinstitute für öffentliche verwaltung.

Lye, J., Perera, H. and Rahman, A. (2005). The evolution of accruals-based Crown (government) financial statements in New Zealand. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18 (6), 784-816.

McKendrick, J. (2007). Modernization of the public accounting system in central and eastern european countries: the case of Romania. *International Public Management Review*, 8 (1), 168-185.

Makón, M. (2000). *Sistemas integrados de administración financiera pública en América Latina*. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES). Santiago, Chile.

Maldonado, P. and Berthin, G. (2004). Transparency and Developing Legal Frameworks to Combat Corruption in Latin American. *Southwestern Journal of Law and Trade in the Americas*, 10 (2), 101-118.

Marengo, E. y Loáisiga, J. (2002, 25 de noviembre). SIGFA, el elefante blanco que no vio la “huaca”. Nicaragua. *LA PRENSA*, pp. 3-5.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Martínez, J. (2003). *Ver para crear: la información pública ciudadana en América Central, un estudio desde la sociedad civil*. Fundación Acceso, San José, Costa Rica.

Martínez y Cordero (2009). *La integración económica en Centro América y sus perspectivas frente a la crisis internacional*. CEPAL, México D.F.

Marty, F., Trosa, S. and Voisin, A. (2006). The move to accrual base accounting: the challenges facing central governments. *International Review of Administrative Sciences*, 72 (2), 203-221.

Mejía, F. (1995). El estado actual de los procesos de modernización de la administración financiera en Centroamérica, Panamá y República Dominicana. *Revista Centroamericana de Administración Pública*, 28, 97-129.

Merrouche, C. and Devlin, P. (2005). *Local government accounting in Algeria: anarchy or modernity*, [en línea]. CIGAR. Disponible en <http://www.cigar-network.net/> [2009, 28 de setiembre]

Merrouche, C., Devlin, P. and Godfrey, A. (1996). Local government accounting in Algeria and Morocco. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, 139-156.

Ministerio de Finanzas República de Honduras (2003). *El sistema de administración financiera integrado, nuevo SIAFI*. Tegucigalpa.

Ministerio de Finanzas Públicas República de Guatemala (2005). *Proyecto Sistema Integrado de Administración Financiera y Control (SIAF-SAG)*. Ciudad Guatemala.

Ministerio de Finanzas Públicas República de Guatemala (2009). *Memoria anual del año 2007*. Ciudad Guatemala.

Ministerio de Hacienda República de Costa Rica (1995). Proyecto de Reforma de la Administración Financiera de Costa Rica. *Revista Centroamericana de Administración Pública*. 28, 349-358.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Ministerio de Hacienda República de Costa Rica (2010). *Plan de acción para la adopción e implementación de las IPSAS en el ámbito costarricense*. San José.

Ministerio de Hacienda República de El Salvador (2003). *El Salvador: Régimen financiero, sistemas integrados de administración financiera y descentralización con atención especial al manejo de las finanzas públicas en ámbito Municipal*. Trabajo presentado en el Seminario Internacional Régimen Financiero, Administración Financiera y Descentralización. San José.

Monsen, N. (2008). Governmental accounting in Norway: a discussion with implications for international development. *Financial & Accountability Management*, 24 (2), 267-280.

Montesinos, V. (1993). Análisis de la información contable pública. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIII (76), 683-722.

Montesinos, V. (1996). *El nuevo modelo de contabilidad pública en España: condicionantes y nivel de implantación*. Presentado en el VII Encuentro ASEPUC, Barcelona.

Montesinos, V. and Vela, J. (1995). *International research in public sector accounting, reporting and auditing*. Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas, Valencia, España.

Montesinos, V., Pina, V. and Vela, J. (1995). Comparative analysis of government accounting systems, in OCDE countries: An empirical approach. En V. Montesinos y J. Vela (pp. 161-184). Valencia.

Montesinos, V., Pina, V., Torres, L. y Vela, J. (1998). Análisis comparado de los principios y prácticas contables de los sistemas contables públicos en los países de la OCDE: una aproximación empírica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXVII (96), 787-820.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Morales, F. y Jarne, J. (2007). Los esfuerzos en Latinoamérica hacia la armonización contable internacional: especial atención en la integración de Argentina, Brasil y Chile. *Revista de Contabilidad y Auditoría*, 176, 147-155.

Mueller, G. (1968). Accounting Principles Accepted in United State versus those Generally Accepted Elsewhere. *The International Journal of Accounting*, 3 (2), 91-103.

Nair, R. and Frank, W. (1981). The harmonization of international accounting standards. *The International Journal of Accounting*, 55 (3), 426-450.

Najjar, F. (1986). Standardization in accounting practices: a comparative international study. *The International Journal of Accounting*, 21 (2), 161-176.

Nobes, C. (1983). A judgemental international classification of financial reporting practices. *Journal of Business Finance and Accounting*, 1-19.

Nobes, C. and Parker, R. (1991). *Comparative international accounting*. Prentice Hall International Ltd., London

Nobes, C. and Parker, R. (1995). *Comparative International Accounting*. Prentice Hall, London.

Normanton, E. (1966). *The accountability and audit of governments*. University Press, Manchester.

Nicolini, E. (1997): *Presentation of the Public Sector Committee of International Federation of Accountants*. Trabajo presentado en la 6ª Conferencia CIGAR, Milán.

Organization for Economic Cooperation and Development (OCED) (1994). *Public Management Developments: Survey*. Paris: OCED.

Orozco, V. (2009). El golpe de Estado en Honduras y la reelección. *Revista de las Fronteras*, 13, 8-15.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Ouda, H. (2001). *Basic requirements model for successful applications of accrual accounting in the public sector*. Trabajo presentado en la 8th Biennial CIGAR Conference: Innovations in Governmental Accounting. Valencia, España.

Ouda, H. (2003a). Accrual accounting in the public sector, background, concepts, benefits and costs. *The International Consortium on Governmental Financial Management*, 3 (2), 52-73.

Ouda, H. (2003b). *Public sector accounting and budgeting reform: the main issues involved: with special focus on the Arab world*. United Nations, Beirut.

Ouda, H. (2004). Basic Requirements model for successful implementation of accrual accounting in the public sector. *The International Consortium on Governmental Financial Management*, 4 (1), 78-99.

Ouda, H. (2007a). Accrual Accounting in the government sector, background, concepts, benefits and costs. *The International Consortium on Governmental Financial Management*, 6 (1), 39-52.

Ouda, H. (2007b). Accrual accounting principles and postulations in the public sector: rhetoric or reality. *The International Consortium on Governmental Financial Management*, 6 (1), 42-58.

Ouda, H. (2008). Towards a generic model for government sector reform: the New Zealand Experience. *International Journal on Government Financial Management*, 8 (1), 91-115.

Pallot, J. (1996). Innovations in national government accounting and budgeting in New Zealand. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, 323-348.

Paulsson, G. (2006). Accrual accounting in the public sector: experiences from the central government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, 22 (1), 47-62.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Pilcher, R. (2005). Financial Reporting and Local Government Reform - a (Mis) Match?. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 2 (2), 171-192.

Pina, V. (2002). La utilidad de la información contable pública: perspectiva de los usuarios. *Contabilidad y el Control de la Gestión Pública*, 53-69.

Pina, V. and Torres, L. (1996). An international comparison of government annual accounts. *Research in Government and Nonprofit Accounting*, 9, 43-67.

Pina, V., Torres L. and Yetano A. (2009). *Accrual accounting in UE local governments: one method, several approaches*. Trabajo presentado en el XV Congreso AECA. Valladolid, España.

Poder Ejecutivo de Costa Rica (2008, 09 de diciembre). Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), en el Ámbito Costarricense, Decreto Ejecutivo N° 34918-H. En Gaceta Oficial N° 238 [en línea]. Disponible en: www.hacienda.go.cr/.../Decreto%2035616-H-La%20Gaceta%20234-2Dic-2009.docx [2009, 10 de noviembre]

Poder Ejecutivo de Costa Rica (2001, 16 de octubre) Reglamento de la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, Decreto Ejecutivo N° 30058-H-MP-PLAN. En Gaceta Oficial N° 68 [en línea]. Disponible en: www.archivonacional.go.cr/.../reglamento_30058_h_mp_plan.doc [2008, 24 de enero].

Poder Ejecutivo de El Salvador (1996, 16 de agosto). Reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, Decreto Ejecutivo N° 82. En Gaceta Oficial N° 161 [en línea]. Disponible en: <http://elsalvador.abogadosnotarios.com/leyes-el-salvador/leyes-financieras/reglamento-de-la-ley-organica-de-administracion-financiera-del-estado> [2009, 11 de enero].

Poder Ejecutivo de Guatemala (1998, 28 de abril). Reglamento de la Ley Orgánica de Presupuesto, Acuerdo Gubernativo 240-98. En Diario de Centroamérica N° 27 [en línea]. Disponible en: <http://www.mintrabajo.gob.gt/org/leyes-y-convenios/leyes-ordinarias/reglamento-de-la-ley-organica-de-presupuesto> [2009, 18 de noviembre].

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Poder Ejecutivo de Guatemala (2008, 31 de diciembre). Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Finanzas Públicas, Acuerdo Gubernativo 394-2008. En Diario de Centroamérica N° 93 [en línea]. Disponible en: http://www.minfin.gob.gt/fideicomisos/archivos/in_11.pdf [2009, 18 de noviembre].

Poder Ejecutivo de Guatemala (1994, 15 de abril). Estatutos del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Acuerdo Ministerial N° 118. En Diario de Centroamérica N° 32 [en línea]. Disponible en: <http://www.igcpa.org.gt/docs/estatutos.pdf> [2009, 19 de noviembre].

Poder Ejecutivo de Honduras (2005, 03 de junio). Reglamento de Ejecución General de la Ley Orgánica de Presupuesto, N° 0419. En Diario Oficial La Gaceta N° 30713 [en línea]. Disponible en: <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/BudgetLaws/REGLLEYORGANICADEL PRESUPUESTO.txt> [2009, 25 de noviembre].

Poder Ejecutivo de Panamá (2000, 28 de febrero). Adopción del Sistema Integrado de Administración Financiera de Panamá, N° 28. En Diario Oficial La Gaceta N° 23028 [en línea]. Disponible en: <http://www.mef.gob.pa/Portal/Dir-SIAFPA-Decreto.html> [2009, 10 de diciembre].

Poder Ejecutivo de Panamá (2000, 28 de enero). Creación de la Dirección Nacional del SIAFPA, Resolución N° 002. En Diario Oficial La Gaceta N° 23045 [en línea]. Disponible en: <http://www.mef.gob.pa/Portal/Dir-SIAFPA-Resolucion.html> [2009, 10 de diciembre].

Poder Legislativo de Costa Rica (2001, 18 de setiembre). Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, N° 8131. En Gaceta Oficial N° 198 [en línea]. Disponible en: http://www.archivonacional.go.cr/pdf/ley_8131.doc. [2008, 02 de Febrero]

Poder Legislativo de Costa Rica (1994, 04 de noviembre). Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, N° 7428. En Gaceta Oficial N° 210 [en línea]. Disponible en:

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

http://cgrw01.cgr.go.cr/portal/page?_pageid=37,83891,37_83967&_dad=portal&_schema=PORTAL [2008, 21 de Febrero]

Poder Legislativo de Costa Rica (1953, 31 de mayo). Estatuto de Servicio Civil, Ley N° 1581. En Gaceta Oficial N° 121 [en línea]. Disponible en: http://www.oei.es/quipu/costarica/Estatuto_Serv_Civil.pdf [2008, 24 de enero]

Poder Legislativo de Costa Rica (1947, 22 de agosto). Ley del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, N° 1038. En Gaceta Oficial N° 93 [en línea]. Disponible en: http://www.ccpa.or.cr/index.php?option=com_content&task=view&id=38&Itemid=27 [2009, 23 de abril]

Poder Legislativo República de El Salvador (1995, 23 de noviembre). Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, N° 516. En Gaceta Oficial N° 7 [en línea]. Disponible en: <http://www.cnj.gob.sv/Documentos/Leyes/Ley%20AFI%20Reformada%202004.pdf> [2008, 06 de Enero]

Poder Legislativo República de El Salvador (1995, 31 de agosto). Ley de la Corte de Cuentas de la República, N° 438. En Gaceta Oficial N° 176 [en línea]. Disponible en: <http://www.igd.gob.sv/LeyesNormas/leyes/LCdeC.pdf> [2008, 12 de Abril]

Poder Legislativo de El Salvador (1961, 24 de noviembre). Ley del Servicio Civil, N° 507. En Gaceta Oficial N° 239 [en línea]. Disponible en: http://www.aduana.gob.sv/publicaciones/2005/catalogo_leyes/Ley%20de%20Servicio%20Civil.pdf [2008, 20 de noviembre].

Poder Legislativo de la República de Guatemala (1997, 16 de octubre). Ley Orgánica de Presupuesto, N° 101-97. En Gaceta Oficial N° 19 [en línea]. Disponible en: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/ICAP/UNPAN026371.pdf> [2008, 12 de Enero]

Poder Legislativo de la República de Guatemala (2002, noviembre). Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas Presupuesto, N° 31-2002. En Gaceta Oficial N° 125

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

[en línea]. Disponible en: <http://www.contraloria.gob.gt/legal/docs/leyes/lcgc.pdf>
[2008, 22 de Enero]

Poder Legislativo de Guatemala (2008, 23 de octubre). Ley de Acceso a la Información Pública, N° 57-2008. En Diario de Centroamérica N° 46 [en línea]. Disponible en: <http://www.scspr.gob.gt/docs/infpublic.pdf> [2009, 18 de noviembre].

Poder Legislativo de Guatemala (1968, 02 de mayo). Ley de Servicio Civil, N° 1748. En Diario de Centroamérica N° 12 [en línea]. Disponible en: http://www.contraloria.gob.gt/i_docs/i_lcivil.pdf [2009, 18 de noviembre].

Poder Legislativo República de Honduras (2004, 21 de junio). Ley Orgánica de Presupuesto, N° 83-2004. En Gaceta Oficial N° 30421 [en línea]. Disponible en: http://190.4.23.10/portal_prod/data/leyes/LeyOrganicaDePresupuesto.pdf [2008, 06 de Enero]

Poder Legislativo República de Honduras (1990, Setiembre). Ley de Crédito Público, N° 111-90. En Gaceta Oficial N° 26335 [en línea]. Disponible en: [http://www.poderjudicial.gob.hn/juris/Leyes/Ley%20de%20Credito%20Publico%20Decreto%20\(actualizada-07\).pdf](http://www.poderjudicial.gob.hn/juris/Leyes/Ley%20de%20Credito%20Publico%20Decreto%20(actualizada-07).pdf) [2008, 21 de Abril]

Poder Legislativo República de Honduras (2002, 19 de diciembre). Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas, N° 10-2002. En Gaceta Oficial N° 29800 [en línea]. Disponible en: <http://www.tsc.gob.hn/normativa2.html> [2008, 21 de Abril]

Poder Legislativo de Honduras (2006, 26 de noviembre). Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, N° 170-2006. En Diario Oficial La Gaceta N° 19267 [en línea]. Disponible en: http://www.conadeh.hn/Portal_Transparencia/Ley_de_Transparencia.pdf [2009, 25 de noviembre].

Poder Legislativo de Honduras (1967, 28 de octubre). Ley de Servicio Civil, N° 126. En Diario Oficial La Gaceta N° 19411 [en línea]. Disponible en: <http://www.honduraslaboral.org/leer.php/8564458> [2009, 25 de noviembre].

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Poder Legislativo de Honduras (2004, 30 de junio). Ley Orgánica del Colegio de Peritos Mercantiles y Contadores Públicos de Honduras, N° 71-2004. En Diario Oficial La Gaceta N° 19004 [en línea]. Disponible en: <http://www.honduraslegal.com/legislacion/legi140.htm> [2009, 25 de noviembre].

Poder Legislativo de la República de Nicaragua (2005, 28 de julio). Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario, N° 550. En Gaceta Oficial N° 167 [en línea]. Disponible en: [http://legislacion.asamblea.gob.ni/Normaweb.nsf/\(\\$All\)/625E262D99AA8B44062570BD0059F107?OpenDocument](http://legislacion.asamblea.gob.ni/Normaweb.nsf/($All)/625E262D99AA8B44062570BD0059F107?OpenDocument). [2008, 11 de enero]

Poder Legislativo de la República de Nicaragua (1980, 22 de diciembre). Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, N° 625. [en línea]. Disponible en: http://www.respondanet.com/spanish/admin_financiera/auditoria/smithp1/nicarag/ni04.htm [2008, 10 de enero]

Poder Legislativo de Nicaragua (2007, 16 de mayo). Ley de Acceso a la Información Pública, N° 621. En Diario Oficial La Gaceta N° 118 [en línea]. Disponible en: http://mti.gob.ni/cap/docs/LEY_ACCESO_INFORMACION_PUBLICA.pdf [2009, 02 de diciembre].

Poder Legislativo de Nicaragua (1959, 14 de abril). Ley para el Ejercicio de la Contaduría Pública y del Colegio de Contadores Públicos, N° 6. En Diario Oficial La Gaceta N° 94 [en línea]. Disponible en: <http://www.ccpn.org.ni/Documentacion/LEY%20Y%20REGLAMENTO%20CCPN.pdf> [2009, 06 de diciembre].

Poder Legislativo de Nicaragua (2003, 19 de noviembre). Ley de Servicio Civil y Carrera Administrativa, N° 476. En Diario Oficial La Gaceta N° 235 [en línea]. Disponible en: <http://www.poderjudicial.gob.ni/arc-pdf/ley476.pdf> [2009, 06 de diciembre].

Poder Legislativo de la República de Panamá (1984, 08 de noviembre). Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, N° 32. Publicada en Gaceta Oficial N° 20188

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

[en línea]. Disponible en: http://www.respondanet.com/spanish/admin_financiera/auditoria/smithp1/panama/pa02.htm [2008, 10 de enero]

Poder Legislativo de la República de Panamá (1997, 02 de julio). Ley Dirección General de Tesorería, N° 6. Publicada en Gaceta Oficial N° 23328 [en línea]. Disponible en: <http://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/26008/9559.pdf> [2008, 10 de enero]

Poder Legislativo de Panamá (1994, 20 de junio). Ley de Carrera Administrativa, N° 9. En Diario Oficial La Gaceta N° 22562 [en línea]. Disponible en: http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic2_pan_anexo_1_sp.pdf [2009, 10 de diciembre].

Poder Legislativo de Panamá (2002, 23 de enero). Normas para la Transparencia en la Gestión Pública, Ley N° 9. En Diario Oficial La Gaceta N° 22476 [en línea]. Disponible en: http://www.setransparencia.gob.pa/documentos/Ley_6_Transparencia.pdf [2009, 10 de diciembre].

Probidad (2004). *Situación de la lucha contra la corrupción en Centroamérica y Panamá*, [en línea]. Disponible en: http://www.probidad.org/info/proyectos/problema_lucha_corrupcion_CAYP.pdf [2008, 14 de enero]

Programa Estado de la Nación (2004). *Segundo Informe sobre desarrollo humano en: Centroamérica: Conozcamos más de Centroamérica, Desafíos Sociales*, [en línea]. San José. Disponible en <http://www.estadonacion.or.cr> [2008, 28 de Febrero]

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) (2007). *Informe Desarrollo Humano 2007*, [en línea]. Nueva York. Disponible en: http://hdr.undp.org/en/media/hdr_20072008_sp_indictables.pdf [2008, 22 de febrero]

Rakoto, O. (2007). *Accounting innovation: the contingency factors blocking the adoptions of accrual accounting in the Malagasy's municipalities*, [en línea]. Paris: IAE

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

of Poitiers. Disponible en: <http://www.iae.univ-poitiers.fr/afc07/Programme/PDF/p197.pdf> [2009, 10 de octubre].

Rakoto, O. (2008). Contingency factors affecting the adoption of accrual accounting in Malagasy Municipalities. *International Journal on Government Financial Management*. 8 (1), 37-52.

República de Costa Rica (2006). *Constitución Política de la República de Costa Rica de 1949*, [en línea]. San José. Disponible en: <http://www.tramites.go.cr/manual/espanol/legislacion/ConstitucionPolitica.pdf> [2008, 14 de enero]

República de El Salvador (2008). *Constitución Política de la República de El Salvador de 1983*, [en línea]. San Salvador. Disponible en: <http://www.asamblea.gob.sv/constitucion/index1983.htm> [2008, 14 de enero]

República de Guatemala (2007). *Constitución Política de la República de Honduras de 1985*, [en línea]. Guatemala. Disponible en: <http://www.quetzalnet.com/Constitucion.html> [2008, 20 de enero]

República de Honduras (2005). *Constitución Política de la República de Honduras de 1982*, [en línea]. Tegucigalpa. Disponible en: <http://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Honduras/hond05.html> [2008, 20 de enero]

República de Nicaragua (2006). *Constitución Política de la República de Nicaragua de 1987*, [en línea]. Managua. Disponible en: <http://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Nica/nica95.html> [2008, 14 de enero]

República de Panamá (2002). *Constitución Política de la República de Panamá de 1972*, [en línea]. Panamá. Disponible en: http://www.catedras.fsoc.uba.ar/udishal/dt7/panama_constitucion.htm [2008, 13 de enero]

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Respondanet. (2007). *Sistema integrado modelo de administración financiera y control para América Latina*, [en línea]. Disponible en: www.respondanet.com/spanish/anti_corrupcion/informes/phase1_documents/simafal_eng.htm [2008, 16 de enero].

Roberts, A. (1995). The very idea of classification in international accounting. *Accounting, Organization and Society*, 20 (7), 639-664.

Rodríguez, J. (1993). Tendencias contemporáneas en la clasificación de los sistemas contables. *Revista Técnicas Contables*, 139-148.

Rodríguez, M., Caba, C. y López A. (2006). Cultural contexts and government digital reporting. *International Review of Administrative Sciences*, 72 (2), 269-290.

Rodríguez, M., Caba, C. and López, A. (2007). E-Government and Public Financial Reporting, The case of Spanish Regional Governments. *The American Review of Public Administration*, 37 (2), 142-177.

Rovira, J. (2002). Transición a la democracia y su consolidación en Centroamérica: un enfoque para su análisis. *Revista Anuario de Estudios Centroamericano*, 28 (1), 9-56.

Ruiz, A. (2007). *Matrices contables de conversión automática en el SICOIN-WEB del sistema integrado de administración financiera (SIAF)*. Tesis de grado, Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría, Universidad de San Carlos, Ciudad Guatemala.

Ruland, W., Shon, J. and Zhou, P. (2007). Effective controls for research in international accounting. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26 (1), 96-116.

Sáenz, R. (2005). Democracias de posguerra en Centroamérica: reflexiones sobre Guatemala, Nicaragua y El Salvador. *Revista Centroamericana de Ciencias Sociales*, 2 (1), 75-89.

Saleh, Z. (2007). "Malaysian governmental accounting: national context and user orientation". *International Review of Business Research Papers*, 3 (2), 376-384.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Sánchez, D. (2007). La globalización en países pequeños en desarrollo. Nicaragua en perspectiva comparada. *Revista Mexicana de Sociología*, 7 (2), 34-76.

Secretaría de Finanzas de Honduras (2008). *Memoria de Labores del año 2007*. Tegucigalpa.

Sistema de Integración Centroamericano (SICA) (2008). *Objetivos de la Integración Centroamericana*, [en línea]. San Salvador. Disponible en: http://www.sica.int/sgsica/sgsica_breve.aspx?IdEnt=1 [2008, 12 de enero]

Schroeder, R., Scudder, G. and Elm, D. (1989). Innovation in Manufacturing. *Journal on Operation Management*, 8 (1), 123-141.

Shi, Y. (2007). The accessibility of Chinese local government Web sites: An Exploratory Study. *Government Information Quarterly*, 24 (2), 377-403.

Stalebrink, O. and Sacco, J. (2007). Rationalization of financial statement fraud in government: an Australian perspective. *Critical Perspective on Accounting*, 18, 589-507.

Torres, L. (2004). Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems. *Public Administration and Development*, 24, 447-456.

Torres, L. y Pina, V. (2007). *Manual de Contabilidad Pública* (5ta. ed.). Madrid, España. Centro de Estudios Financieros.

Transparencia Internacional (2009). *Transparency International Corruption Perceptions Index 2009*, [en línea]. Madrid. Disponible en: <http://www.transparencia.org.es/INDICE%20DE%20PERCEPCI%20C3%93N%202009/T%20sint%20C3%A9tica.CPI%202009%20table%20spanish.pdf> [2010, 02 de junio].

Trejos, J. y Gindling, T. (2004). La desigualdad en Centro América durante el decenio de 1990". *Revista CEPAL*, 84, 177-198.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Tribunal Superior de Cuentas de la República de Honduras (2007). *Informe de Auditoría Financiera y de Cumplimiento Legal practicada al Sistema Integrado de Administración Financiera*, N° 08-2007-DASEF-SF-A. Honduras.

Vargas, C. (2010). *Desarrollo del E-Gobierno en Latinoamérica: responsabilidad y transparencia de la información económico financiera en la gestión pública*. Tesis Doctoral en Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Jaén, España.

Vargas, J. (1995). La modernización de la Administración Financiera y la Reforma del Estado Costarricense. *Revista Centroamericana de Administración Pública*, 28, 151-165.

Vargas, J. (2003). De la representatividad política a la participación ciudadana: el camino hacia la consolidación democrática en Centro América. *Revista Anuario de Estudios Centroamericanos*, 29 (2), 45-68.

Vela, J. (1995). El Nuevo marco normativo de la contabilidad pública española en el contexto internacional. *Análisis y Contabilidad de Gestión en el Sector Público*, 133-152.

Vela, J. (1997). Un análisis comparativo de la contabilidad pública española en el contexto internacional. *Revista de Contabilidad*, 229-264.

Vela, J. y Fuertes, I. (1997). Un análisis comparativo de la contabilidad española en el contexto internacional. *Actualidad Financiera*, 2, 31-43

Vela, J. and Fuertes, I. (2000) Local Government Accounting in Europe: A Comparative Approach. EN E. Caperchioni and R. Mussari, *Comparative Issues in Local Government Accounting* (pp. 87–102). Boston.

Viales, R. (2000). Desarrollo rural y pobreza en Centroamérica en la década de los 90. Las políticas y algunos límites del modelo `neoliberal´. *Revista Anuario de Estudios Centroamericano*, 25 (2), 139-157.

Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países de la región centroamericana

Villalta, L. (1995). Nicaragua: descripción, alcance y objetivos del programa de reforma del sector público. *Revista Centroamericana de Administración Pública*, 29, 291-311.

Webber, C. and Wildavsky, A. (1986). A history of taxation and expenditure in the western world. EN M. Simon y K. Shuster, New York.

Welp, Y. (2008). América Latina en la era del gobierno electrónico: análisis de la introducción de nuevas tecnologías para la mejora de la democracia y el gobierno. *Revista CLAD Reforma y Democracia*, 41, 42-57.

Welp, Y. y Lafferriere, E. (2006). *Nuevas Tecnologías y mecanismos de democracia directa en América Central*, [en línea]. Centro de investigaciones sobre democracia directa. Disponible en: bdigital.binal.ac.pa/bdp/descarga.php?f=artpma/mecanismodedemocracia.pdf [2009, 20 de febrero].

Wildavsky, A. (1986). *Budgeting: a comparative theory of budgetary processes*. Transaction Books, Oxford.

World Economic Forum (2009). *The Global Information, Technology Report 2008-2009*, [en línea]. Disponible en <http://www.weforum.org/pdf/GITR10/TheNetworkedReadinessIndexRankings.pdf> [2010, 15 de junio].

Zubiaur, G. (2004). *El principio de devengo en la contabilidad pública: marco conceptual y aplicación en los estados contables y el presupuesto*. Tesis Doctoral en Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad del País Vasco, España.

Zuleta M., Barrientos E. y Luna E. (1999). *Sistema Integrado de Administración Financiera, Control y Auditoría para América Latina*, [en línea]. La Paz, Bolivia. Disponible en: <http://www.hacienda.go.cr/.../Sistema%20Integrado%20de%20Administración%20Financiera> [2008, 10 de Diciembre]