

COMPARACIÓN DESCRIPTIVA DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL DE LOS PAÍSES DE LA REGIÓN CENTROAMERICANA

Carlos Araya Leandro*

ÍNDICE

Resumen	504
Abstract	504
Introducción	504
La comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental	505
Método de recolección de la información	506
Elementos a analizar para cada uno de los subsistemas	507
Atributos del subsistema regulador	507
Atributos del subsistema de capital humano	508
Atributos del subsistema de prácticas contables	509
Prácticas contables de selección y elaboración	509
Prácticas contables de comunicación	509
Comparación descriptiva de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos	510
Subsistema de regulación contable	510
Subsistema de Capital Humano	513
Subsistema de prácticas contables	516
Prácticas contables de selección y elaboración	516
Prácticas contables de comunicación	518
Conclusiones	522
Bibliografía	523
Anexos	526

* Doctor en Economía y Políticas Públicas, por la Universidad de Granada, España. Máster en Administración de Negocios y Licenciado en Administración de Negocios, ambos por la

Universidad de Costa Rica. Profesor Sede del Atlántico, Universidad de Costa Rica. Correo electrónico carlos.arayaleandro@ucr.ac.cr

RESUMEN

Con el fin de realizar una comparación descriptiva de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países de la región centroamericana, en el presente artículo desarrollamos y aplicamos una metodología de comparación adaptada al entorno en que operan estos sistemas. Para tal efecto, analizamos los atributos que caracterizan el sistema de contabilidad gubernamental dividiéndolo en tres subsistemas, a saber: el de regulación contable, el de capital humano y el de prácticas contables. Este último, por su amplitud, lo seccionamos en prácticas contables de selección y elaboración y prácticas contables de comunicación.

PALABRAS CLAVE: CENTROAMÉRICA; CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL; SECTOR PÚBLICO, SISTEMA DE CONTABILIDAD

ABSTRACT

In order to perform a descriptive comparison of government accounting systems of the countries of Central America, in this paper, we developed and applied a comparison methodology adapted to the environment in which this operating systems work. To this end, we analyzed the attributes characterizing the government accounting system by dividing it into three subsystems, which are, the accounting regulation, the human capital, and accounting practices. The latter, by its amplitude, was sectioned into accounting practices of selection and elaboration and accounting practices of communication.

KEYWORDS: CENTRAL AMERICA, GOVERNMENT ACCOUNTING, PUBLIC SECTOR, ACCOUNTING SYSTEM

INTRODUCCIÓN

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 (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 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 provoca cambios y mejoras en tales sistemas (ver, por ejemplo, Brusca y Montesinos, 2006; Benito *et al.*, 2007; Chistensen y Romel, 2008).

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

En este contexto, el presente trabajo de investigación tiene por objetivo desarrollar y aplicar una metodología de comparación descriptiva adaptada al entorno en que operan los sistemas de contabilidad gubernamental de los países de la región centroamericana.

A tal efecto, en el primer epígrafe hacemos referencia a la importancia de comparar los sistemas de contabilidad gubernamental; en el segundo, detallamos el método de recolección de la información. En el tercer epígrafe, definimos los elementos a analizar en los sistemas de contabilidad gubernamental de cada uno de los países, a partir de los cuales, se procede, en el cuarto apartado, a realizar la comparación descriptiva de los sistemas de contabilidad gubernamental. Finalmente, se presentan las principales conclusiones derivadas del estudio.

1. LA COMPARACIÓN DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

De la mano con los procesos de modernización de los sistemas de contabilidad gubernamental, la investigación en este campo del conocimiento sufrió un impulso importante a mediados de la década de los años ochenta, en que el Profesor Klaus Lüder realizó una serie de estudios comparativos que tienen, entre otros objetivos, la descripción de las principales prácticas contables utilizadas en diferentes países y la clasificación de los sistemas de contabilidad gubernamental con base en dichas prácticas.

En este sentido, Fuertes (2004) señala cuatro razones para justificar la importancia de la comparación de los sistemas de contabilidad, a saber: razones históricas, razones internacionales, razones armonizadoras y razones comparativas. Estas últimas, bajo la premisa de que 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.

Por otra parte, Gonzalo y Tua (1988), señalan tres enfoques de análisis de los sistemas de contabilidad, los cuales se pueden considerar como complementarios entre sí. En primer lugar, el **enfoque descriptivo**, en el que se ponen de manifiesto la realidad en que se desarrolla el sistema de contabilidad detallando sus características y criterios específicos, así como el establecimiento de similitudes y diferencias entre los mismos. En segundo lugar, el **enfoque analítico**, basado en el estudio de los sistemas contables dentro de un entorno específico en el cual se ha desarrollado. Finalmente, el **enfoque predictivo**, que 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.

Ahora bien, 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 (Caba *et al.*, 2009). En este sentido, reiteramos que, en la presente investigación procuramos contribuir a llenar ese vacío existente en la investigación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países en desarrollo como es el caso de los países de la región centroamericana.

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

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 (Chan *et al.*, 1996). 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, Chan *et al.* (1996) indican que los sistemas de contabilidad deben describirse en un sentido amplio, teniendo en cuenta 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. En este sentido, recordemos que, 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 análisis y de los objetivos que pretendamos cubrir con los mismos (Jarne, 1997).

Con base en lo anterior 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. 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 una revisión bibliográfica exhaustiva. En un segundo momento, desarrollamos, de acuerdo con los intereses de la investigación, cuestionarios para efectuar 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 de contabilidad gubernamental.

Al respecto, es importante señalar que 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. Entre otros, se puede citar a: Lüder (1992), Chan *et al.* (1996), Brusca y Montesinos (2000), Caba (2001), Paulsson (2006), Benito *et al.* (2007) o Christensen y Romel (2008).

3. ELEMENTOS A ANALIZAR PARA CADA UNO DE LOS SUBSISTEMAS

3.1 Atributos del subsistema regulador

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 (Jarne, 1997).

En este contexto, el análisis de los atributos del subsistema regulador, lo dividimos en cinco apartados, para cada uno de los cuales se analizan distintas variables a fin de caracterizar el subsistema de cada país.

- a. **Base establecida para la elaboración de la normativa contable:** en este apartado 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 y cero en el caso de que no lo incluya. Así, diferenciamos entre países que cuentan con un marco regula-
- dor con un nivel de detalle amplio, medio o escaso.
- b. **Naturaleza del órgano regulador:** sea este de carácter profesional o público. En el primero de los casos, la normativa contable para el sector público la establecen organismos profesionales y, en el segundo, las mismas son establecidas por entidades públicas. Así mismo, consideramos importante valorar, en este punto, el nivel de participación de agentes externos en el proceso de elaboración de las normas de contabilidad gubernamental, diferenciando entre una participación amplia (participación de más de tres agentes externos), media (al menos dos agentes externos) y escasa (participación de menos de dos agentes externos).
- c. **Nivel de uniformidad alcanzado en materia contable en el país:** diferenciamos entre países con un nivel amplio, medio y escaso de uniformidad en la aplicación de la normativa que regula los sistemas de contabilidad gubernamental. En el primer caso, se agrupan aquellos países en los que la normativa contable regula a la totalidad del sector público no financiero. En el segundo, 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. En el tercero, identificamos los países en donde la normativa contable regula únicamente al gobierno central y sus instituciones descentralizadas.
- d. **Orientación del sistema en función de los principales usuarios y objetivos:** en concordancia con lo señalado por Saleh (2007), diferenciamos entre países en que la información contable se orienta al cumplimiento de la legislación, con una orientación pública (se amplía el abanico de usuarios a los ciudadanos y organismos financieros y de cooperación internacional) y con una orientación gerencial en el cual la contabilidad es también considerada como un medio para gestionar las operaciones del gobierno.
- e. **Enfoque utilizado para determinar los fundamentos básicos del sistema:** siguiendo

lo señalado por Vela y Fuertes (1997), distinguimos entre el enfoque normativo y el descriptivo. En el primero, los fundamentos del sistema de contabilidad gubernamental tienen un origen ligado a la normativa contable del sector privado, mientras que en el segundo, la regulación de la contabilidad gubernamental se ha concebido a partir del análisis de las necesidades y características propias del sector público.

3.2 Atributos del subsistema de capital humano

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 (Archer y McLey, 1992).

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 (2007), 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 este contexto, los atributos del subsistema de capital humano que consideramos importante analizar son:

- a. **La política de incorporación a la administración pública:** sea esta de carácter objetiva, en la cual existen mecanismos para garantizar el acceso a la administración pública de todo aquel ciudadano interesado, o no objetiva, que es aquella en que no existen dichos mecanismos.
- b. **La exigencia de credencial universitaria en el campo contable:** diferenciamos entre los países en los cuales la legislación exige credencial universitaria en contabilidad mayoritariamente a nivel superior o a nivel de formación media, países en que no existe exigencia legal de credencial universitaria en contabilidad, pero en la práctica si se exige y, finalmente, países en que no hay exigencia legal ni práctica de credencial universitaria en contabilidad.
- c. **La política de capacitación de la administración:** con base en el nivel de importancia que se brinda a la capacitación en temas relacionados con la contabilidad gubernamental, diferenciamos entre países en que la importancia es amplia, media o escasa. Para tal efecto, valoramos cuatro características, a saber: la obligatoriedad legal de parte de la administración de ofrecer cursos en materia de contabilidad gubernamental y de los funcionarios de participar en dichas actividades, 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 y la posibilidad de que los funcionarios de las direcciones de contabilidad gubernamental se capaciten en el exterior. Con el fin de obtener una valoración de este aspecto, consideramos significativo realizar una ponderación con base en tales características, para lo cual utilizaremos un procedimiento en el cual en todos los casos, con excepción del volumen de actividades de capacitación, se asignan dos puntos si se cumpla 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.
- d. **La política de estabilización y promoción:** diferenciamos entre países en los que existe estabilidad laboral para la mayoría los funcionarios; en los cuales, si bien los funcionarios gozan de estabilidad en sus puestos, la mayoría ostenta la condición de interinos; y, por último, los países en los que no existe estabilidad laboral para la mayoría de los funcionarios.

3.3 Atributos del subsistema de prácticas contables

De acuerdo con lo señalado por Montesiños (1993) 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. Para nuestros efectos, este subsistema lo subdividiremos en prácticas contables de selección y elaboración y prácticas contables de comunicación.

3.3.1 Prácticas contables de selección y elaboración

En la fase de *selección*, se decide qué datos hay que introducir en el modelo y cómo captarlos. 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.

Por su parte, en la 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.

- a. **Base de reconocimiento:** diferenciamos entre países que utilizan para el registro de sus transacciones económicas el método de caja, de caja modificada, de devengo modificado o de devengo.
- b. **Enfoque de medida:** hace referencia a los mensajes e información representada en los estados financieros. Así las cosas, valoramos en este apartado los elementos detallados en el estado situación financiera, diferenciando si estos se acercan de forma amplia, media o escasa a lo señalado por las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSAS). 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 de cada uno de los países.

En total definimos 15 aspectos, que se detallan en el anexo N° 1. 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, $PT=PO/m*100$.

- c. **Prácticas de valoración:** la caracterización la realizamos con base en el método utilizado para el registro de los activos, sea este el coste histórico, el coste de reposición, el valor de realización o el valor actual neto.
- d. **Método de registro:** se diferencia entre partida simple o partida doble, el primero se utiliza cuando el sistema de contabilidad gubernamental pretende dar seguimiento, fundamentalmente, a las entradas y salidas de efectivo. El segundo, además de lo anterior, pretende dar seguimiento a la situación económica y patrimonial de la entidad. Así mismo, con base en lo señalado por Fuertes (2004) podemos distinguir entre sistemas de contabilidad articulados con el presupuesto y sistemas de contabilidad no articulados con el sistema presupuestario.

3.3.2 Prácticas contables de comunicación

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.

- a. **Información a proporcionar:** 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 utilizamos un procedimiento dicotómico, en el que se asigna un punto si incluye el ítem de conformidad 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, $CT=PO/m*100$. Así las cosas, distinguimos entre países cuyos estados financieros se acercan de forma amplia, media o escasa a lo señalado por la IPSAS 1.

- b. **Integración de la información contable a publicar:** clasificamos los países con base en cuatro características, a saber: si presentan estados financieros consolidados que incluyan a todo el sector público, si presentan estados financieros consolidados que incluyan al sector público no financiero, si presentan estados financieros consolidados que incluyan a la administración central, o bien, si no se presentan estados financieros consolidados.
- c. **Medios para divulgar información:** se diferencia entre países que cuentan con ley de acceso a la información y que ponen a dis-

posición de los ciudadanos la información contable; países que, a pesar de contar con ley de acceso a la información, no ponen a disposición de los ciudadanos la información contable; y, finalmente, países que no cuentan con ley de acceso a la información y en la práctica si ponen a disposición de los ciudadanos la información contable.

- d. **Periodicidad con que se suministra información:** se distingue entre países que colocan a disposición información patrimonial únicamente para usuarios internos con una periodicidad anual; los que ponen a disposición información patrimonial tanto para usuarios internos como externos con una periodicidad anual y los que ponen a disposición información patrimonial tanto para usuarios internos como para los externos, con una periodicidad menor a un año.

4. COMPARACIÓN DESCRIPTIVA DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL DE LOS PAÍSES CENTROAMERICANOS

Con base en los elementos descritos en la sección 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 de contabilidad de estos países.

4.1 Subsistema de regulación contable

- a. **Base legal:** para la valoración del nivel de detalle que presentan los marcos reguladores de la contabilidad gubernamental de cada uno de los países de la región utilizamos un procedimiento dicotómico y definimos un índice que nos 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° 2. 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.

- b. **Naturaleza del organismo técnico regulador:** la regulación de los sistemas de contabilidad gubernamental en los países centroamericanos recae en organismos públicos, tal el caso de los respectivos Ministerios de Hacienda o de Finanzas, o bien, de la Contraloría General de la República en el caso de Panamá.

Por otra parte, 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. Ahora bien, en el caso de Costa Rica y Nicaragua la entidad fiscalizadora, por imperativo legal, debe formular su criterio de previo a la emisión de cualquier modificación a la normativa vigente en materia contable del sector público.

En cuanto a la participación en los procesos de reforma de organismos financieros y de cooperación internacional, es importante resaltar la amplia intervención que han tenido en cada uno de los países, otorgando tanto apoyo financiero, técnico y con programas específicos como es el caso del “*Sistema Integrado: Modelo de Administración Financiera para América Latina y el Caribe*”, impulsado por la Agencia de Estados Unidos de América para el Desarrollo, en la década de los años noventa.

Así las cosas, con base en lo señalado en epígrafe 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 Panamá, ésta ha sido escasa.

- c. **Nivel de uniformidad alcanzado en materia contable en el sector público:** en el caso de Costa Rica, la Administración Central e instituciones descentralizadas se rigen en todos sus extremos por lo estipulado en la Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos (LAFRPP) y en los Principios de Contabilidad para el Sector Público Costarricense. Las instituciones autónomas no comerciales y los gobiernos locales se pueden emitir su propia normativa contable. Por último, las empresas públicas se regulan, además de lo señalado en la LAFRPP, por las Normas Internacionales de Información Financiera de la *International Accounting Standards Board*.

Por su parte, en El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá, la legislación en materia de contabilidad gubernamental regula a todo el sector público no financiero; no obstante, 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. Finalmente, en El Salvador y Panamá, si bien el marco regulatorio de la contabilidad gubernamental incluye a todo el sector público no financiero, lo cierto es que han existido dificultades que impiden que la totalidad de los municipios apliquen en forma íntegra la normativa contable del sector público.

- d. **Orientación del sistema de contabilidad gubernamental en función de sus usuarios y objetivos:** teniendo como referencia lo señalado en la normativa de cada uno de los países de la región y en las entrevistas realizadas a los directores de los órganos rectores de la contabilidad gubernamental de cada uno de éstos, concluimos que en todos los casos, a excepción de Nicaragua, el sistema de contabilidad tiene 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.

- e. Enfoque utilizado para el establecimiento de los principios básicos del modelo: el origen de la normativa que regula el sistema de

contabilidad gubernamental de estos países 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.

En la tabla N° 1 se resumen las características de los atributos analizados para el sub-sistema de regulación contable.

TABLA 1
CARACTERIZACIÓN DEL SUBSISTEMA DE REGULACIÓN CONTABLE

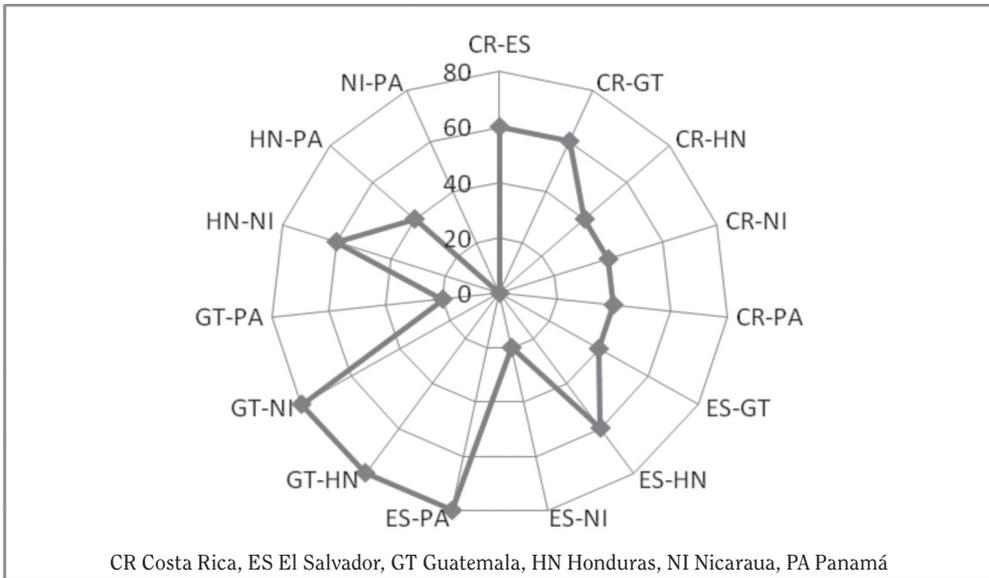
SR 1	
<ul style="list-style-type: none"> • Cuenta con un marco regulador de la contabilidad amplio • Órgano regulador de carácter público y participación media de agentes externos • Existe un escaso nivel de uniformidad • El sistema de contabilidad tiene una orientación pública • Enfoque descriptivo 	 <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 un marco regulador de la contabilidad amplio • Órgano regulador de carácter público y participación escasa 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 y participación media 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>
SR 4	
<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 y participación escasa 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 y participación media 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"> • Cuenta con un marco regulador de la contabilidad amplio • Órgano regulador de carácter público y participación escasa 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>

Fuente: elaboración propia

Como puede apreciarse en la figura N° 2 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 2
ELEMENTOS COMUNES EN EL SUBSISTEMA DE REGULACIÓN CONTABLE



Fuente: elaboración propia

4.2 Subsistema de Capital Humano

a. **Política de incorporación a la administración pública:** 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. Ahora bien, en la práctica, en Honduras, Nicaragua y Panamá no necesariamente se han seguido los procedimientos estipulados en la norma legal. Así, por ejemplo, en Honduras, en los últimos años, 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 estos

casos consideramos que la incorporación a la administración no es objetiva.

b. **Credencial universitaria:** en Costa Rica, El Salvador, 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. Por su parte, en Honduras, 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. Con base en lo anterior concluimos que en Costa Rica, El

Salvador, Guatemala y Panamá se requiere contar con credencial universitaria en forma mayoritaria con formación a nivel superior. Mientras tanto en Honduras y Nicaragua se establece como requisito para la contratación contar con credencial universitaria en mayoritariamente con formación a nivel medio.

- c. **Importancia a la capacitación en contabilidad gubernamental:** 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 definidas para este atributo.

Para tal efecto, definimos un índice que nos permita cuantificar el nivel de importancia dado a este apartado en cada uno de los países, los resultados detallados de éste se pueden apreciar en el anexo N° 3. 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.

- d. **Estabilidad laboral de los funcionarios de las direcciones de contabilidad gubernamental:** 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. 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.

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.

La tabla N° 2 agrupa los países centroamericanos con base en los atributos del subsistema de recursos humanos descrito anteriormente.

TABLA 2
CARACTERIZACIÓN DEL SUBSISTEMA DE CAPITAL HUMANO

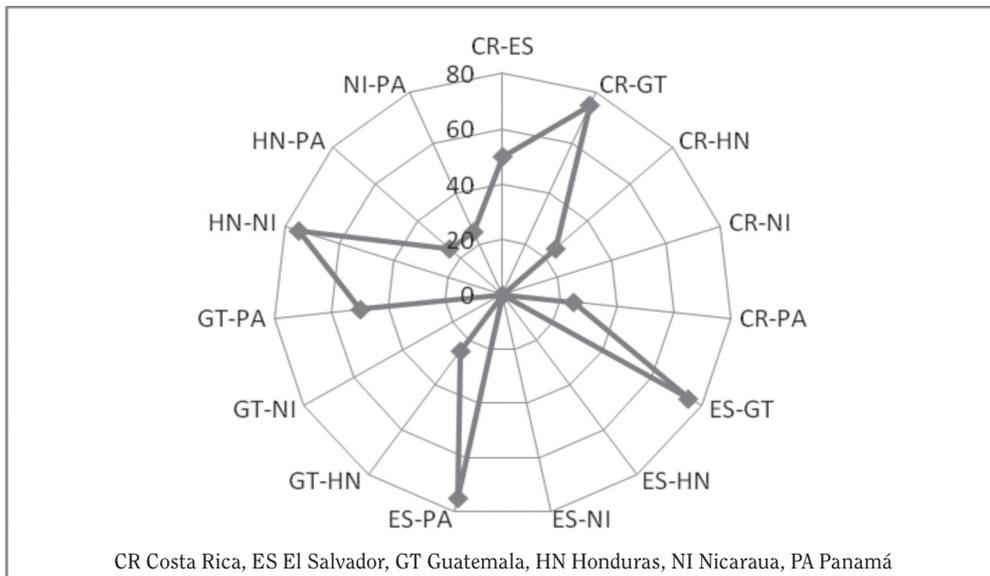
CH 1	
<ul style="list-style-type: none"> • Incorporación a la Administración con criterios objetivos • Legislación establece la credencial universitaria, la mayoría ostentan un grado superior • Se ha dado una importancia media a la capacitación en contabilidad gubernamental • No cuentan con política de promoción e incentivos. Hay estabilidad, pero la mayoría de funcionarios son interinos 	 <div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">Costa Rica</div>
CH 2	
<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; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">El Salvador</div>
CH 3	
<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; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">Guatemala</div>
CH 4	
<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; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">Honduras</div>
CH 5	
<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; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">Nicaragua</div>
CH 6	
<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; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">Panamá</div>

Fuente: elaboración propia

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 apreciar en la figura N° 3.

FIGURA 3
ELEMENTOS COMUNES EN EL SUBSISTEMA DE CAPITAL HUMANO



Fuente: elaboración propia

4.3 Subsistema de prácticas contables

4.3.1 Prácticas contables de selección y elaboración

- a. **Base de reconocimiento:** con excepción de Nicaragua, en el resto de países la legislación establece que las transacciones económicas deben registrarse 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). Ahora bien, contrario a lo establecido por la legislación vigente, en Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Panamá los ingresos son registrados por el método de caja. En el caso del registro de gastos, en todos los países éste se efectúa bajo el criterio de devengo.
- b. **Enfoque de medida:** 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 presen-

tados 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 Dirección General de Contabilidad Gubernamental.

Como se señaló anteriormente, definimos en total 15 aspectos, cuya valoración nos permite 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.

- c. **Prácticas de valoración:** 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).

Ahora bien, a pesar de que los países de la región muestran índices de inflación moderados, no ha sido una práctica habitual re-expresar 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.

d. **Método de registro:** todos los países utilizan el criterio de partida doble para el registro de sus transacciones económicas. Por otra parte, siguiendo la clasificación efectuada por Fuertes (2004), 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.

1 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%.

La tabla N° 3, resume las características principales de los atributos analizados para el subsistema de prácticas contables de selección y

TABLA 3
CARACTERIZACIÓN DEL SUBSISTEMA DE PRÁCTICAS CONTABLES DE SELECCIÓN Y ELABORACIÓN

<p style="text-align: center;">PC 1</p> <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 • 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; background-color: #d3d3d3; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <p style="margin: 0;">Guatemala Honduras</p> </div>
<p style="text-align: center;">PC 2</p> <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 • 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; background-color: #d3d3d3; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <p style="margin: 0;">El Salvador Panamá</p> </div>
<p style="text-align: center;">PC 3</p> <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 • 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; background-color: #d3d3d3; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <p style="margin: 0;">Costa Rica</p> </div>
<p style="text-align: center;">PC 4</p> <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 • 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; background-color: #d3d3d3; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <p style="margin: 0;">Nicaragua</p> </div>

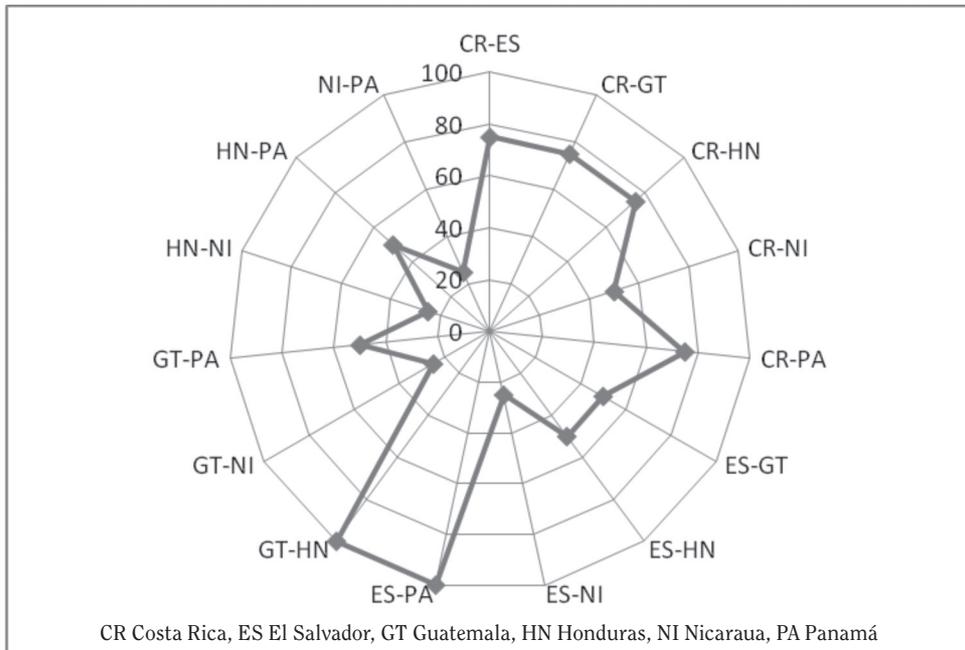
Fuente: elaboración propia

elaboración, en ella puede apreciarse la conformación de cuatro grupos, el primero conformado por Guatemala y Honduras, el segundo por El Salvador y Panamá y, los dos últimos, con un solo países, en este caso, Costa Rica y Nicaragua, respectivamente.

Como se muestra en la N° 4, en términos generales, los atributos analizados en el subsis-

tema de prácticas contables de selección y elaboración son los que muestran mayores niveles de convergencia. Así, por ejemplo, en los casos de Guatemala-Honduras y El Salvador-Panamá hay una convergencia plena. Por el contrario, los de Guatemala-Nicaragua y Honduras-Nicaragua, concuerdan únicamente en uno de los atributos.

FIGURA 4
ELEMENTOS COMUNES EN EL SUBSISTEMA DE PRÁCTICAS CONTABLES DE SELECCIÓN Y ELABORACIÓN



Fuente: elaboración propia

4.3.2 Prácticas contables de comunicación

- a. **Información financiera que se proporciona en las memorias anuales:** 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, 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.

Con base en los resultados obtenidos (ver en detalle en el anexo N° 4), concluimos 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.

- b. **Integración de la información contable a publicar:** 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 incluyen a todas las entidades del sector público no financiero, incluidos los gobiernos locales.

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.

- c. **Acceso a la información contable:** 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.

- d. **Periodicidad con que la información financiera se pone a disposición:** todos los países analizados 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.

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, como se señaló anteriormente, Nicaragua es el único país de la región que no pone a disposición de la ciudadanía los estados financieros del sector público.

A partir de la descripción de los factores que determinan los atributos del subsistema de prácticas contables de comunicación, en la tabla N° 4 caracterizamos los países analizados con base en los atributos definidos.

TABLA 4
CARACTERIZACIÓN DEL SUBSISTEMA DE PRÁCTICAS CONTABLES DE COMUNICACIÓN

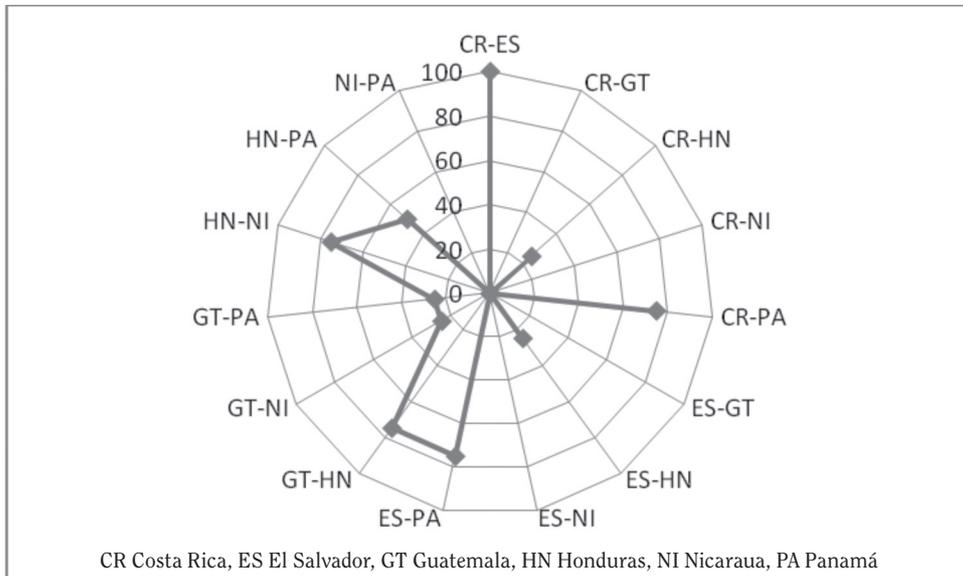
SC 1	
<ul style="list-style-type: none"> • El conjunto de estados financieros divulgado se acerca en forma amplia a los parámetros definidos en la IPSAS 1 • La información contable se consolida y los estados financieros incluyen información del sector público no financiero • No existe ley de acceso a 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

Como puede apreciarse en la figura N° 5 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 5
ELEMENTOS COMUNES EN EL SUBSISTEMA DE PRÁCTICAS CONTABLES DE COMUNICACIÓN



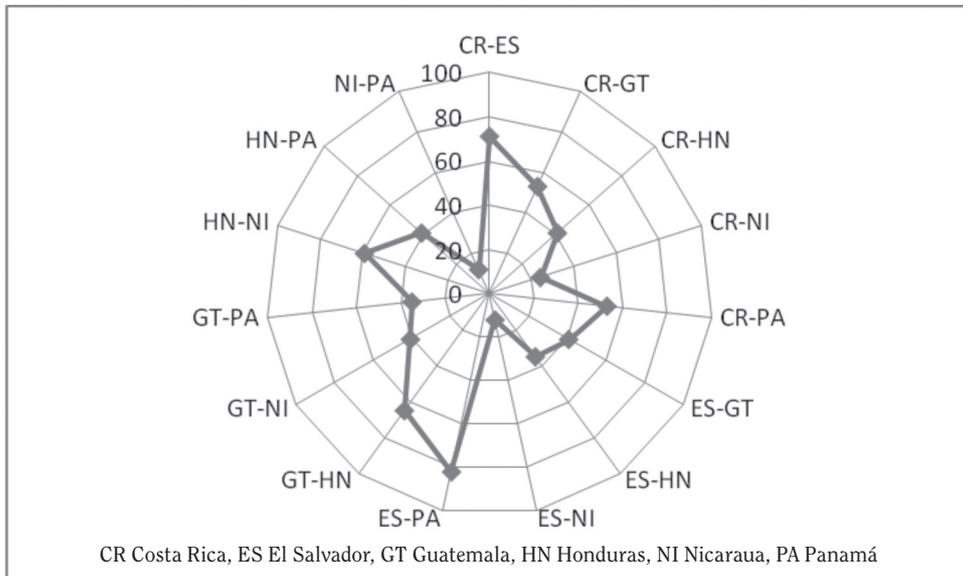
Fuente: elaboración propia

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° 6, los sistemas de contabilidad gubernamental que muestran un mayor número de atributos comunes son: El Salvador-Panamá con un 82%; Costa Rica-El Salvador con un 71%, Guatemala-Honduras con 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 45%, siendo el sistema de contabilidad gubernamental de Costa Rica el que arroja una mayor cantidad de atributos similares al 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 6
ELEMENTOS COMUNES DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL



Fuente: elaboración propia

CONCLUSIONES

Con excepción de Guatemala, no existe evidencia de que para los procesos de reforma y modernización de la normativa contable de los países de la región se hayan involucrado a representantes del sector académico, colegios o gremios profesionales y firmas de auditoría externa. Tomando en cuenta 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.

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 informativos 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 convergen-

cia hacia un punto de referencia común: las IPSAS de la IFAC.

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.

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.

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 la 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.

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, con excepción de Nicaragua, el resto de países 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.

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 tendentes 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.

BIBLIOGRAFÍA

- Archev, 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.
- 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.
- Brusca, I. y Montesinos, V. (2006). *La armonización de la contabilidad pública en el contexto internacional*. Trabajo presentado en la IX Jornada de contabilidad pública ASEPUC, Logroño, España.
- 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.
- Chan, J. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13-20.
- 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.
- Christensen, M. and Rommel, J. (2008). Accrual accounting reforms: only form businesslike (parts of) governments. *Financial Accountability & Management*, 24 (1), 59-75.
- Fuertes, I. (2004). *La comparabilidad de la información contable pública en la Unión Europea*. Sindicatura de Comptes. Valencia.
- Gonzalo, J y Tua, J. (1988). *Introducción a la contabilidad internacional*. Instituto de Planificación Contable. Madrid.
- Guzmán, I., Blasco, J., Montoya, J. y Ruiz, P. (2010). *Manual de Contabilidad Pública*. Faura Casas Editorial. Barcelona.
- Instituto Centroamericano de Administración Pública (2007). El proceso presupuestario de los SIAF y el gasto social en Centroamérica y Panamá. *Revista Centroamérica de Administración Pública*, 49, 155-189.
- Jarne, J. (1997). *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.
- 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.
- Montesinos, V. (1993). Análisis de la información contable pública. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIII (76), 683-722.
- Ouda, H. (2007). Accrual Accounting in the government sector, background, concepts, benefits and costs. *The International Consortium on Governmental Financial Management*, 6 (1), 39-52.
- Paulsson, G. (2006). Accrual accounting in the public sector: experiences from the central government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, 22 (1), 47-62.
- Saleh, Z. (2007). Malaysian governmental accounting: national context and user orientation. *International Review of Business Research Papers*, 3 (2), 376-384.

Torres, L. (2004). Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems. *Public Administration and Development*, 24, 447-456.

Vela, J. y Fuertes, I. (1997). Un análisis comparativo de la contabilidad española en el contexto internacional. *Actualidad Financiera*, 2, 31-43.

ANEXO 1

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

ANEXO 2

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 3

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

ANEXO 4

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