

REVISTA INTERSEDES

REVISTA ELECTRÓNICA DE LAS SEDES REGIONALES
DE LA UNIVERSIDAD DE COSTA RICA
ISSN 2215-2458

VOL. XI, N°20 (2010)



COMPARACIÓN DESCRIPTIVA DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD
GUBERNAMENTAL DE COSTA RICA Y PANAMÁ

DR. CARLOS ARAYA LEANDRO

NÚMERO ALUSIVO AL 40 ANIVERSARIO DE LA SEDE DEL
ATLÁNTICO

Consejo Editorial Revista InterSedes

Director de la Revista:

Dr. Edgar Solano Muñoz. Sede de Guanacaste

Consejo Editorial:

M.Sc. Jorge Bartels Villanueva. Sede del Pacífico

M.Sc. Oriester Abarca. Sede del Pacífico

Lic. Luis E. Mora Alfaro. Sede Atlántico

M.Ph. Jimmy Washburn. Sede Atlántico

M.L. Mainor González Calvo. Sede Guanacaste

Dr. Henry Vargas Benavides. Sede Occidente

MSc. Liz Brenes Cambronero. Sede Occidente

Ing. Ivonne Lepe Jorquera. MBA. Sede Limón

Editor Técnico:

Bach. David Alonso Chavarría Gutiérrez. Sede Guanacaste

Asistente:

Lady Vargas

Consejo Científico Internacional

Dr. Raúl Fonet-Betancourt. Universidad de Bremen, Alemania.

Dra. Pilar J. García Saura. Universidad de Murcia.

Dr. Werner Mackenbach. Universidad de Potsdam, Alemania. Universidad de Costa Rica.

Dra. Gabriela Marín Raventós. Universidad de Costa Rica.

Dr. Mario A. Nájera. Universidad de Guadalajara, México.

Dr. Xulio Pardelles De Blas. Universidad de Vigo, España.

M.Sc. Juan Manuel Villasuso. Universidad de Costa Rica.

Indexación: Latindex / Redalyc

Licencia de Creative Commons

Revista Electrónica de las Sedes Regionales de la Universidad de Costa Rica, todos los derechos reservados

Intersedes por intersedes.ucr.ac.cr está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 3.0 Costa Rica License.



COMPARACIÓN DESCRIPTIVA DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL DE COSTA RICA Y PANAMÁ

Descriptive comparison of the government accounting systems of
Costa Rica and Panama

Dr. Carlos Araya Leandro¹

Recibido: 13/05/11

Aprobado: 08/07/11

Resumen

En el contexto internacional, desde mediados de la década de los años ochenta, los trabajos de investigación que analizan y comparan los sistemas de contabilidad gubernamental entre dos o más países han crecido considerablemente. No obstante, la mayoría de estos trabajos versan sobre países desarrollados. Así las cosas, con el presente trabajo pretendemos contribuir a llenar un vacío existente en la investigación en este tema en los países en vías de desarrollo, concretamente, en Costa Rica y Panamá. Para tal efecto, elaboramos y aplicamos una metodología de comparación descriptiva adaptada al entorno en que operan los sistemas de contabilidad para el sector público de estos países, de forma que nos permita detallar sus características y criterios específicos, así como identificar las principales semejanzas y diferencias de los subsistemas de regulación contable, el de capital humano y el de prácticas contables de selección, elaboración y comunicación.

Palabras clave: Costa Rica; Panamá; contabilidad gubernamental; sector público, sistema de contabilidad.

Brief

In an international context, since the mid-eighties, research studies that analyze and compare government accounting systems between two or more countries have grown considerably. Nevertheless, most of these works deal with developed countries. Considering that, the aim of this work is to contribute by filling up the emptiness regarding research about this topic with developing countries, specifically Costa Rica and Panama. Therefore, we elaborated and put into practice a methodology of a descriptive comparison adapted to the environment in which these accounting systems take place for the public sector of these two countries, in a way that it would allow us to describe its characteristics and specific criteria; as well as identifying the main similarities and differences of the accounting regulation subsystems, the human capital and the accounting practices of selection, elaboration and communication.

¹ Profesor Sede del Atlántico, Universidad de Costa Rica. carlos.arayaleandro@ucr.ac.cr

Keywords: Costa Rica; Panama; government accountability; public sector; accounting system.

Introducción

La contabilidad gubernamental ha sufrido cambios importantes 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 procesos 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; 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 la que en el presente trabajo procuramos contribuir a llenar ese vacío existente en la investigación de los sistemas de contabilidad gubernamental en 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 Costa Rica y Panamá.

A tal efecto, en el primer epígrafe hacemos referencia a la importancia de comparar los sistemas de contabilidad gubernamental; en el segundo, resumimos brevemente el entorno en que se desarrollan estos sistemas; en el tercer epígrafe, detallamos el método de recolección de la información. En el cuarto, 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 quinto 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. Como lo señalamos anteriormente, 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 Costa Rica y Panamá.

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 en relación con los países en estudio. No debemos olvidar que, tal y como lo señalan Chan *et al.* (1996), 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 su parte, 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 que 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). En este sentido, 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. Entorno en que se desarrollan los sistemas de contabilidad gubernamental en Costa Rica y Panamá

Costa Rica y Panamá presentan una importante similitud desde el punto de vista geográfico, socioeconómico y político. Recordemos que ambos países forman parte de la región centroamericana y comparten una frontera en común de 330 kilómetros de extensión. La tabla N° 1 presenta los principales aspectos que caracterizan estos países, destacando que ambos muestran una renta media alta y un índice de desarrollo humano alto de acuerdo con los parámetros definidos por el Banco Mundial y el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, respectivamente. Desde el punto de vista político, se trata de gobiernos democráticos, estructurados en dos niveles de gobierno, a saber: el central y el local, este último representado por las Municipalidades.

Tabla N° 1
Principales variables socioeconómicas, políticas y geográficas
Costa Rica y Panamá, al año 2009

Variable	Costa Rica	Panamá
Extensión territorial	51.100 km ²	78.200 km ²
Población	4.517.126	3.454.649
Población en condiciones de pobreza	18,5%	29,4%
Esperanza de vida al nacer	78,8 años	75,6 años
Tasa de alfabetización	96,8%	94,0%
Índice de desarrollo humano	0,725	0,755
Producto interno bruto	\$6.519,37	\$6.808,58
Deuda como porcentaje del P.I.B	30,6%	36,6%
Índice de desarrollo democrático	9,696	7,191

Fuente: CEPAL, PNUD, IDD lat.

3. Método de recolección de la información

A efectos de describir los sistemas de contabilidad gubernamental de Costa Rica y Panamá, 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 las entrevistas a los principales actores en los procesos de reforma de los sistemas de contabilidad gubernamental de ambos países. Seguidamente, visitamos diferentes sitios web de entidades relacionadas con los sistemas de administración financiera en los países en estudio. Por último, desarrollamos las entrevistas de carácter personal a los respectivos

directores de los órganos reguladores de la contabilidad del sector público en cada uno de los países, así como a representantes de las entidades fiscalizadoras.

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 en este campo de estudio. 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).

4. Elementos a analizar para cada uno de los subsistemas

4.1 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 el nivel de detalle que presenta el marco regulador cada país, clasificándolo 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: clasificando el nivel uniformidad en la aplicación de la normativa que regula los sistemas de contabilidad gubernamental como amplio, medio y escaso. 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.

4.2 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 (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 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 que 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, 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 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.

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.

4.3 Atributos del subsistema de prácticas contables

De acuerdo con lo señalado por Montesinos (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.

4.3.1 Prácticas contables de selección y elaboración

En la fase de *selección*, se decide qué datos hay que introducir en el modelo y cómo captarlos (reconocimiento dentro del sistema de información). Al respecto, 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 (IFAC, 2000). 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) 1. 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 ambos 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.

4.3.2 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 presentación de la información financiera anual en los países estudiados 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: analizamos 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 disposición 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.

5. Comparación descriptiva de los sistemas de contabilidad gubernamental de Costa Rica y Panamá

Con base en los elementos descritos en la sección anterior, procedemos en este epígrafe a caracterizar 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 gubernamental. Para ello, realizaremos caracterizaciones parciales en función de las propiedades de los subsistemas existentes de cada uno.

5.1 Subsistema de regulación contable

a. *Base legal*: para la valoración del nivel de detalle que presentan los marcos reguladores de la contabilidad gubernamental en estos países 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 ambos países cuentan con marcos reguladores con un amplio nivel de detalle, por cuanto éstos cumplen con los seis elementos valorados. Por otra parte, es importante señalar que en Costa Rica se cuenta con una ley marco que regula el sistema de administración financiera en general, por el contrario, en Panamá cada uno de los subsistemas de la administración financiera se regulan por una normativa específica. En particular, el subsistema de

contabilidad gubernamental se rige por las Normas de Contabilidad Gubernamental, vigentes desde el año 1997.

b. Naturaleza del organismo técnico regulador: la regulación de los sistemas de contabilidad gubernamental de estos países recae en organismos públicos. En el caso de Costa Rica en el Ministerio de Hacienda y en Panamá en la Contraloría General de la República.

En cuanto a 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, teniendo como referencia lo señalado en el epígrafe anterior, concluimos que en Costa Rica se ha dado una participación media de agentes externos, mientras que en Panamá ésta ha sido escasa. En ambos países 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.

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 Panamá, la legislación en materia de contabilidad gubernamental regula a todo el sector público no financiero. No obstante, 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 y en las entrevistas realizadas a los directores de los órganos rectores de la contabilidad gubernamental de éstos, concluimos que en ambos casos 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.

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 Costa Rica es de carácter público. 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° 2 se resumen las características de los atributos analizados para el subsistema de regulación contable. Como puede observarse, de los atributos analizados, únicamente en dos existe coincidencia, lo que equivale a un 40% de atributos comunes.

Tabla N° 2
Caracterización del subsistema de regulación contable

Costa Rica	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
Panamá	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

Fuente: Elaboración propia

5.2 Subsistema de Capital Humano

a. Política de incorporación a la administración pública: en Costa Rica las relaciones entre el Estado y sus funcionarios están normadas por la Ley de Servicio Civil, mientras que en Panamá éstas se regulan por medio de la Ley de Carrera Administrativa. Ahora bien, en la práctica, en Panamá no necesariamente se han seguido los procedimientos estipulados en la norma legal, por lo que consideramos que la incorporación a la administración no ha sido objetiva. Por contra, en Costa Rica, si se ha cumplido con el criterio de objetividad.

b. Credencial universitaria: en ambos países 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. Es decir, se requiere contar con credencial universitaria en forma mayoritaria con formación a nivel superior.

c. *Importancia a la capacitación en contabilidad gubernamental:* para valorar el grado de importancia que los gobiernos centrales de estos países 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 Panamá se le ha dado una amplia importancia a la capacitación de los funcionarios encargados de operar el sistema contabilidad gubernamental; mientras que en Costa Rica la importancia ha sido media.

d. *Estabilidad laboral de los funcionarios de las direcciones de contabilidad gubernamental:* según las leyes de servicio civil o carrera administrativa de estos países, los funcionarios públicos gozarán de estabilidad en sus puestos. Ahora bien, este aspecto no necesariamente se cumple en Costa Rica, donde, a pesar de que 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 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° 3 agrupa los países con base en los atributos del subsistema de recursos humanos descrito anteriormente. Como puede observarse, de los atributos analizados, únicamente en uno existe coincidencia, lo que equivale a un 25% de atributos comunes.

Tabla N° 3
Caracterización del subsistema de capital humano

Costa Rica	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
Panamá	Incorporación a la Administración con criterios no objetivos Legislación establece la credencial universitaria, la

	<p>mayoría ostentan un grado superior</p> <p>Se ha dado una amplia importancia a la capacitación en contabilidad gubernamental</p> <p>No cuentan con política de promoción e incentivos. Los funcionarios tienen estabilidad en sus puestos</p>
--	---

Fuente: Elaboración propia

5.3 Subsistema de prácticas contables

5.3.1 Prácticas contables de selección y elaboración

a. Base de reconocimiento: en ambos países legislación establece que las transacciones económicas deben registrarse bajo el método de devengo. Ahora bien, contrario a lo establecido por la normativa, los ingresos son registrados por el método de caja. En el caso del registro de gastos, en los dos 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. 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. 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 se acercan de forma media a lo establecido por la IPSAS 1; mientras que en 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 ambos países muestran índices de inflación moderados² y que la normativa contable prevé la posibilidad de re-expresar los valores que muestran las diferentes partidas de los estados financieros del sector público, no ha sido una práctica habitual la revaluación de los activos.

d. Método de registro: ambos 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 los dos casos, el sistema de presupuesto está articulado con el sistema de contabilidad gubernamental.

² El promedio de inflación anual en el período comprendido entre los años 2005 y 2009 ha sido: Costa Rica: 10,43% y Panamá 4,06%.

La tabla N° 4, resume las características principales de los atributos analizados para el subsistema de prácticas contables de selección y elaboración, en ella puede apreciarse un nivel de atributos comunes del 75%.

Tabla N° 4
Caracterización del subsistema de prácticas contables de selección y elaboración

Panamá	<p>Según la legislación se debe utilizar el método de devengo, no obstante, en la práctica, para los ingresos se usa el método de caja</p> <p>Los hechos económicos se acercan de forma amplia a lo señalado por la IPSAS 1</p> <p>Las transacciones se registran al coste histórico y la legislación prevé la revaluación de activos, aunque en la práctica, no se realiza</p> <p>Se utiliza la partida doble y el sistema de presupuesto está articulado con el sistema de contabilidad gubernamental</p>
Costa Rica	<p>Según la legislación se debe utilizar el método de devengo, no obstante, en la práctica, para los ingresos se usa el método de caja</p> <p>Los hechos económicos reconocidos se acercan de forma media a lo establecido por la IPSAS 1</p> <p>Las transacciones se registran al coste histórico y la legislación prevé la revaluación de activos aunque, en la práctica, no se realiza</p> <p>Se utiliza la partida doble y el sistema de presupuesto está articulado con el sistema de contabilidad gubernamental</p>

Fuente: Elaboración propia

5.3.2 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 analizados 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 y Panamá se acercan en forma amplia a los parámetros señalados en la IPSAS 1.

b. Integración de la información contable a publicar: los estados financieros presentados por Costa Rica y Panamá incluyen a todas las entidades del sector público no financiero, incluidos los gobiernos locales.

c. Acceso a la información contable: en ambos países se pone a disposición de los ciudadanos los estados financieros anuales del sector público. 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: 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.

En ambos se pone a disposición de las autoridades de sector público y oficinas de estadísticas información presupuestaria y patrimonial con periodicidad menor a un año. A partir de la descripción de los factores que determinan los atributos del subsistema de prácticas contables de comunicación, en la tabla N° 5 caracterizamos los países analizados con base en los atributos definidos. Como puede apreciarse, existe coincidencia en tres de los cuatro atributos analizados.

Tabla N° 5
Caracterización del subsistema de prácticas contables de comunicación

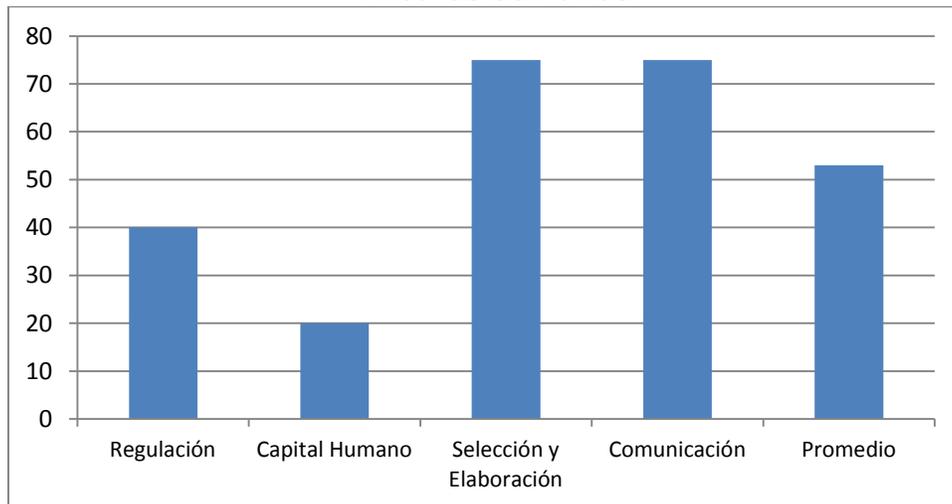
Costa Rica	<p>El conjunto de estados financieros divulgado se acerca en forma amplia a los parámetros definidos en la IPSAS 1</p> <p>La información contable se consolida y los estados financieros incluyen información del sector público no financiero</p> <p>No existe ley de acceso a la información pública, no obstante, la información contable se pone a disposición en el sitio web</p> <p>La información contable se pone a disposición de usuarios internos en períodos inferiores a un año y externos cada año</p>
Panamá	<p>El conjunto de estados financieros divulgado se acerca en forma amplia a los parámetros definidos en la IPSAS 1</p>

	<p>La información contable se consolida y los estados financieros incluyen información del sector público no financiero</p> <p>Existe ley de acceso a la información pública y, en la práctica, la información contable se pone a disposición en el sitio web</p> <p>La información contable se pone a disposición de usuarios internos en períodos inferiores a un año y externos cada año</p>
--	---

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° 1, en nueve de los diecisiete atributos analizados hay convergencia, lo que equivale a un 53% de elementos comunes.

Figura N° 1
Sistema de Contabilidad Gubernamental de Costa Rica y Panamá
Atributos comunes



Fuente: Elaboración propia

Conclusiones

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 ello, la presente investigación cobra importancia ya que contribuye a llenar ese vacío al comparar, de forma descriptiva, los sistemas de contabilidad gubernamental en estos países. En este sentido, hemos propuesto y aplicado una metodología de comparación descriptiva que se singulariza en una realidad concreta, como lo es el caso de los países en vías de desarrollo como los que nos ocupan. No existe evidencia de que para el proceso de modernización de la normativa contable de los países analizados, 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.

Los sistemas de contabilidad gubernamental de estos países 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. Adicionalmente, se aprecia una orientación común en la mayoría de las reformas en los sistemas de contabilidad: 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 convergencia hacia un punto de referencia común: las IPSAS de la IFAC.

En general, los estados financieros anuales presentados por ambos países, si bien, se acercan 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 de información financiera como es el caso de los estados de situación o 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, ambos 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. A pesar de las similitudes desde el punto de vista geográfico, de desarrollo socioeconómico y político, lo cierto es que los sistemas de contabilidad gubernamental de estos países muestran un nivel importante de heterogeneidad, sobre todo en aspectos relacionados con los subsistemas de regulación contable y de capital humano.

Referencias bibliográficas

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. 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.

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.

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.

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]

- 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.
- 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.
- Christensen, M. and Rommel, J. (2008). **Accrual accounting reforms: only form businesslike (parts of) governments. Financial Accountability & Management**. 24 (1), 59-75.
- Ellwood, S. and Newberry, S. (2007). Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles?. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. 20 (4), 549-582.
- Fuertes, I. (2004). **La comparabilidad de la información contable pública en la Unión Europea**. Sindicatura de Comptes. Valencia.
- Godfrey, A., Devlin, P. and Merrouche, C. (1996). Governmental accounting in Kenia, Tanzania and Uganda. **Research in Governmental and Nonprofit Accounting**. 9, 193-208.
- 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.
- 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.
- 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]
- International Federation of Accountants (2000). Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices. Public Sector Committee IFAC. New York.
- Jarne, J. (1997). **Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables**. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.
- Jorge, S. (2007). **A comparative international theory for Portuguese local government accounting**. Polytechnical Studies Review, 4 (7), 214-234.
- 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.

- 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.
- 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.
- Montesinos, V. (1993). **Análisis de la información contable pública**. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, XXIII (76), 683-722.
- 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.
- 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. (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.
- Pilcher, R. (2005). Financial Reporting and Local Government Reform - a (Mis) Match?. **Qualitative Research in Accounting and Management**, 2 (2), 171-192.
- Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) (2009). **Informe Desarrollo Humano 2009**, [en línea]. Nueva York. Disponible en: http://hdr.undp.org/en/media/hdr_20082009_sp_indictables.pdf [2010, 22 de noviembre]
- Rakoto, O. (2008). Contingency factors affecting the adoption of accrual accounting in Malagasy Municipalities. **International Journal on Government Financial Management**. 8 (1), 37-52.
- 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 N° 1
Hechos económicos presentados en el estado de situación financiera

Detalle/país	CR	PA	Total %
Tesorería	1	1	100
Cuentas a cobrar a corto plazo	1	1	100
Cuentas a cobrar a largo plazo	1	1	100
Estimación por insolvencia de cuentas por cobrar	0	1	33
Inventario de existencias	0	1	50
Activos financieros	1	1	100
Activos fijos	1	1	100
Infraestructura de bienes destinados al uso general	1	1	67
Bienes de patrimonio histórico, cultural o artístico	1	1	33
Depreciación acumulada	1	1	50
Activos intangibles	1	1	83
Cuentas por pagar a corto plazo	1	1	100
Cuentas por pagar a largo plazo	1	1	100
Provisión para pago de contingencia	0	1	33
Obligaciones en materia de pensiones	0	1	67
Total %	73	100	

Fuente: Elaboración propia

Anexo N° 2
Valoración de información presentada en los planes de contabilidad gubernamental

País	CR	PA	Total %
Detalle de las cuentas contables	1	1	100

Definición de cada cuenta	1	1	100
Motivos por los que debe de efectuarse abonos y cargos en cada cuenta	1	1	50
Formato de los estados financieros	1	1	67
Soporte conceptual	1	1	83
Definición de las cualidades de la información contable	1	1	67
Total %	100	100	

Fuente: Elaboración propia

Anexo N° 3

Importancia brindada a la capacitación en contabilidad gubernamental

Detalle/País	CR	PA	Total %
La legislación establece la obligación de los funcionarios de capacitarse en este campo	0	0	17
Volumen de acciones de capacitación que se han desarrollado en los últimos años	1	2	67
Participación de entidades externas en las actividades de capacitación	2	2	33
Posibilidad de que los funcionarios se capaciten en el exterior	0	2	50
Total %	38	75	

Fuente: Elaboración propia

Anexo N° 4
Información financiera que se presenta en las memorias anuales

Detalle/país	CR	PA	Total %
Estado de situación financiera	1	1	100
Estado de rendimiento financiero	1	1	100
Estado de cambios en el patrimonio	1	1	33
Estado de flujo de efectivo	1	1	50
Estado de presupuesto	1	1	100
Notas a los estados financieros	1	1	66
Estados financieros se presentan de forma comparativa	1	1	66
Indicadores de gestión	0	0	0
Total %	87,5	87,5	

Fuente: Elaboración propia