

BASES METODOLÓGICAS DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL A NIVEL MUNICIPAL

METHODOLOGICAL BASES OF GOVERNMENTAL ACCOUNTING SYSTEM

Marcos Gustavo Morales Fonseca

Dirección Provincial de Finanzas y Precios, Camagüey, Cuba

José Carlos del Toro Ríos

Ministerio de Finanzas y Precios, La Habana, Cuba

josec.deltoro@mfp.gob.cu

Resumen

En el trabajo se presenta el estudio realizado sobre la contabilidad gubernamental y sus particularidades en la administración financiera municipal, las bases metodológicas a utilizar en el proceso de implementación de la contabilidad gubernamental en el sector gobierno a ese nivel, el análisis de la viabilidad de la propuesta y los resultados de la aplicación experimental en el municipio de Sibanicú. La novedad científica se manifiesta en la contextualización de la contabilidad gubernamental del sector gobierno a las particularidades de la municipalidad en Cuba, materializada en las Normas Específicas y procedimientos del sistema de contabilidad a nivel del sector gobierno municipal, así como en la elaboración de herramientas informáticas de apoyo al proceso de análisis de la contabilidad gubernamental. Desde el punto de vista teórico, se conceptualiza el término de contabilidad gubernamental y se propone una actualización del concepto de Sistema de Contabilidad Gubernamental, tratado en la legislación actual. En la perspectiva metodológica, aporta los elementos del marco conceptual que permite definir la información financiera que caracterizan el sector gobierno a nivel municipal.

Palabras claves: Administración Pública, contabilidad, contabilidad gubernamental, contabilidad del sector público.

Abstract

At work the study of governmental accounting and its peculiarities in municipal financial management, the methodology to be used in the process of implementation of government accounting in the government sector that level bases, the analysis of the feasibility of presents proposal and the results of the experimental application in the municipality of Sibanicú. The scientific novelty is manifested in the contextualization of government accounting government sector to the particularities of the municipality in Cuba, embodied in the specific rules and procedures of the accounting system at the level of municipal government sector and in the development of computer tools support the process of analysis of government accounting. From the theoretical point of view, the term of government accounting is conceptualized and update the concept of Government Accounting System, discussed in the current legislation is proposed. In the methodological perspective, provide the elements of the conceptual framework to define the financial information that characterize the government sector at the municipal level.

Keywords: Public administration, Accounting, Government accounting, public sector accounting

Clasificación JEL: M41, H11.

Introducción

La contabilidad gubernamental forma parte de la administración financiera del Estado y comprende el proceso de las operaciones de las entidades del sector público¹, expresadas en términos financieros, desde la entrada original a los registros de contabilidad hasta el informe sobre ellas, la interpretación y consolidación contable.

El sector público, según José Manuel Vela Bargues (1995), se caracteriza por su heterogeneidad, debido a la diversidad de las organizaciones que lo integran, así como los servicios que prestan, las diferencias legales, sociales, económicas y políticas, y los distintos objetivos, fuentes de financiación y estructuras organizativas con prácticas contables disímiles.

Es por ello que la contabilidad gubernamental tiene el reto del diseño de bases metodológicas que tengan en cuenta la heterogeneidad que caracteriza al sector público, y cómo se manifiesta en este.

Por otra parte, la situación actual de la normalización contable en el sector público es el resultado de una moderna concepción de la contabilidad gubernamental, distinta a la concepción tradicional.

Hoy se produce un desarrollo significativo de las Normas Internacionales de la Contabilidad para el Sector Público. El Consejo Emisor de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, en abril de 2002, y actualizado en el mes de diciembre de 2003, considera que todavía no se han cumplido las expectativas relacionadas con esta temática (International Federation Accountants, 2003), motivado, entre otros elementos, por:

- a) La complejidad de las políticas establecidas por los gobiernos en el sector público.
- b) La falta de cultura y preparación de los profesionales de la contabilidad para asumir estos retos.
- c) Las deficiencias en el registro adecuado de los hechos económico-financieros, por no tener un tratamiento contable enfocado hacia las administraciones financieras de los estados.

Unido a lo anterior, es importante destacar que se ha trabajado con mayor énfasis, tanto en el campo teórico como en el empírico, en lo concerniente a especificar y aplicar las condiciones sociales, políticas y administrativas que conforman y prevalecen en el entorno de un país, y observar su impacto sobre las innovaciones en los sistemas de la administración financiera del Estado. Tal es el caso de los trabajos de Klaus Lüder (1992), Naciones Unidas (1993), Raúl Castro Vázquez (1994), José Manuel Vela Bargues (1995), James L. Chan (1996), José María Las Heras (1999), Marcos Makon (2000), Vicente Montesino (2002), Braulio Rodríguez Castro (2001), Gaizka Zubiaur Etcheverri y Teodoro Antonio Caraballo Esteban (2005), Gerardo Uña (2011). Por lo general, estas investigaciones profundizan en elementos conceptuales de los sistemas.

Además, en Cuba se encontraron trabajos de Oscar Rodríguez Feo (1943), José M. Pérez Cubillas (1952), Miguel Castillo Díaz (2008), José Carlos del Toro Ríos (2003), (2012), que particularizan en elementos de la contabilidad gubernamental en

¹En el caso de Cuba, según el Artículo 6 del Decreto-Ley N° 192-1999, el sector público está integrado por:

- a) Administración Central: conformada por los órganos (excepto los locales) y organismos, unidades presupuestadas y otras entidades subordinadas a la Administración Central del Estado.
- b) Uniones, empresas del Estado y cualquier otra entidad empresarial estatal.
- c) Administración local: conformada por los órganos provinciales y municipales del Poder Popular, las direcciones administrativas, las empresas y unidades presupuestadas subordinadas a los órganos locales del Poder Popular.

diferentes momentos históricos. En estos estudios aparecen antecedentes de la Contabilidad Gubernamental desde la época colonial y hasta la desaparición del Ministerio de Hacienda, momento en que se deroga la legislación vigente relacionada con esta temática. Posteriormente, se hicieron algunos trabajos de agregación de información ramal y no es hasta 1999 que se retoma la actividad como sistema, con limitantes en su implementación, por no haberse promulgado la reglamentación complementaria.

El texto del Decreto-Ley No 192 de 1999, se limita a conceptualizar el sistema de contabilidad gubernamental, definir los objetivos de este y sus características, sin precisar mayores detalles que posibiliten un proceso de implementación.

En 2010 el Ministerio de Finanzas y Precios decidió iniciar los trabajos preparatorios para la implementación de este sistema, de manera paulatina, cubriendo los diferentes niveles presupuestarios e iniciándose por el sector gobierno a nivel municipal.

De ahí que se plantee como problema científico a resolver: ¿Cómo eliminar las carencias metodológicas, normativas y teóricas que limitan la implementación de la contabilidad gubernamental en el sector gobierno a nivel municipal?

En aras de resolver el problema científico planteado, se definió como objetivo de la investigación diseñar las bases metodológicas de la contabilidad gubernamental en el sector gobierno a nivel municipal.

Se concibe como hipótesis: Si se diseñan las bases metodológicas de la contabilidad gubernamental en el sector gobierno a nivel municipal, se eliminan las carencias metodológicas, normativas y teóricas que limitan el proceso de implementación de esta actividad, en este nivel presupuestario.

Las tareas de investigación planteadas para realizar el trabajo son:

- a) Fundamentación teórica de la contabilidad gubernamental y los aspectos relacionados con su particularidad en los gobiernos a nivel municipal.
- b) Diseño de las bases metodológicas de la contabilidad gubernamental a nivel del sector gobierno municipal.
- c) Análisis de la viabilidad de la propuesta.

La investigación se desarrolla dentro del campo de la contabilidad y el objeto de la investigación es la contabilidad gubernamental del sector gobierno a nivel municipal.

Durante la investigación se utilizaron los siguientes métodos científicos de investigación:

- a) Histórico-lógico: utilizado para analizar los antecedentes, causas y condiciones en que se ha desarrollado la contabilidad como ciencia, haciendo énfasis en la actualidad de la contabilidad gubernamental.
- b) Análisis-síntesis de la información científico-técnica, mediante el cual se pusieron de manifiesto las insuficiencias planteadas en el problema, así como en el diseño de normas y procedimientos de la contabilidad a nivel del sector gobierno municipal.
- c) Métodos empíricos: encuestas, entrevistas, observación, métodos de expertos, pruebas estadísticas.

La novedad científica se manifiesta en la contextualización de la contabilidad gubernamental del sector gobierno a las particularidades de la municipalidad en Cuba, materializada en las Normas Específicas y procedimientos del sistema de

contabilidad a nivel del sector gobierno municipal, así como en la elaboración de herramientas informáticas de apoyo al proceso de análisis de la contabilidad gubernamental.

Desde el punto de vista teórico, se conceptualiza el término de contabilidad gubernamental y se propone una actualización del concepto de Sistema de Contabilidad Gubernamental tratado en la legislación actual.

En la perspectiva metodológica, el trabajo aporta los elementos del marco conceptual que permite definir la información financiera que caracteriza el sector gobierno a nivel municipal.

1. La contabilidad gubernamental y sus particularidades en la administración financiera municipal

El presente capítulo muestra la fundamentación teórica de la contabilidad gubernamental y los aspectos relacionados con su particularidad en los gobiernos a nivel municipal. Este análisis se realizó con énfasis en las tendencias actuales del contexto latinoamericano, en que el autor de la investigación compara los conceptos establecidos en varios países de la región para asumir postulados que constituyen aportes a las ciencias contables en las condiciones de la economía cubana.

1.1. La contabilidad gubernamental

La contabilidad está formada por un conjunto de conocimientos ordenados, cuya veracidad se comprueba y se puntualiza constantemente en el curso de la práctica social, y tiene gran importancia para el desarrollo de la producción material.

Carlos Marx (1867), (1885), (1894), en varios momentos de su obra cumbre *El capital*, abordó la necesidad de la contabilidad vinculada al carácter social del proceso de producción.

En este sentido, expresó: “Aun cuando desaparezca el régimen de producción capitalista, siempre que quede en pie la producción social, seguirá predominando la determinación del valor, en el sentido de que la regulación del tiempo de trabajo y la distribución del trabajo social entre los diferentes grupos de producción y, finalmente, la contabilidad acerca de todo esto, serán más esenciales que nunca”. (Marx, 1885, p. 856).

La contabilidad es una ciencia que tiene como objetivo constituir un sistema informativo que emita datos estructurados y relevantes de los distintos entes que componen la realidad económica, como son las familias, las empresas, el sector público y la nación; estos datos al ser analizados e interpretados, son las medidas oportunas para llegar a las decisiones financieras (Morales Fonseca & Viamontes Rodríguez, 2011).

La contabilidad pública o de gobierno a nivel internacional tiene sus orígenes desde los estados ciudades del medioevo, y aún en el periodo postindustrial con el nacimiento de estados-naciones, dada la escasa y limitada participación del sector público en la economía, solo se requería de un sistema contable simple, el registro de una lista de cosas gastadas que permitiera el ejercicio de un severo control del gasto desde el punto de vista exclusivamente legal o formal, siguiendo una rígida clasificación de partidas (José María Las Heras, 1999).

En los últimos tiempos, se han desarrollado con énfasis en los países de América Latina sistemas de administración financiera gubernamental, los que han probado, en mayor o menor medida, su eficacia en la captación y aplicación de los recursos públicos, facilitando la toma de decisiones por parte del Estado (Gerardo Uña, 2011).

Transcurridos algunos años, se dictaron leyes aclaratorias, instrucciones detalladas y ejemplos específicos, hasta llegar a la reorganización completa, dispuesta por la Orden General de 28 de abril de 1861, en la que se exige de la Contabilidad una inmediata y rigurosa descripción detallada de los resultados que se obtienen. En la época republicana, las normas y principios por los que se rigieron los registros de operaciones y cuentas de la administración pública se formularon, en la segunda intervención norteamericana, a partir de la creación de la Comisión Consultiva.

Existe referencia (José M. Pérez Cubillas, 1952) de que el Congreso de la República aprobó la Ley No 7, de 22 de mayo de 1951, intitulada “Ley General de Contabilidad”, que regula detalladamente el proceso total, desde los ingresos por recaudaciones de rentas públicas y por otros conceptos, los depósitos y finanzas, la Tesorería General, y los departamentos de Contabilidad, hasta la Pagaduría.

Posterior al triunfo revolucionario, existe la contabilidad pública hasta la extinción del Ministerio de Hacienda en 1965. Después se hicieron algunos trabajos de agregación de información ramales; y no es hasta la promulgación del Decreto-Ley No 192 de 1999, que se retoma la temática como sistema, pero no se implementa.

Desde esta visión se ha comprobado, a juicio de este autor, que la contabilidad gubernamental, tanto a nivel nacional como internacional, ha sido preocupación de la mayoría de los investigadores y de los países relacionados con esta temática, lo cual queda evidenciado en los criterios autorales de Corral (1977), Wesberry (1988), Castro (1994) y Nieto (1995). Los anteriores conceptos, a pesar de los enfoques, diferencias semánticas en su redacción y similitud de contenido, le han permitido a este investigador generalizar que cualquier definición de contabilidad gubernamental debe contener los postulados siguientes:

- a) Constituye una especialidad de la contabilidad como ciencia, que permite captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar e interpretar información relevante.
- b) Se caracteriza por reflejar la actividad económica, financiera, administrativa, patrimonial y presupuestaria.
- c) Es específica del sector público.

Por lo cual, a los efectos de la presente investigación, los autores definen la contabilidad gubernamental como una especialidad de la contabilidad como ciencia, destinada a captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar e interpretar la actividad económica, financiera, administrativa, patrimonial y presupuestaria del sector público.

Esta definición, fue evaluada por el Comité de Normas Cubanas de Contabilidad y ratificada por la ministra de Finanzas y Precios al promulgar la Resolución No 302 de 2012.

Del mismo modo, el concepto formulado en el Artículo 66 del Decreto Ley No 192 de 1999, sobre Sistema de Contabilidad Gubernamental en Cuba, con respecto a las particularidades de varios países y las condiciones actuales de la economía, tiene las limitantes siguientes:

- a. Hace alusión a los principios de contabilidad que fueron sustituidos con la promulgación de las normas cubanas de información financiera en 2005.
- b. No concibe la totalidad de instrumentos metodológicos (clasificadores, nomencladores e interpretaciones contables) que hoy forman parte del paquete normativo contable del país.
- c. Excluye la consolidación.
- d. Omite el fin de apoyar el proceso de toma de decisión de los gobiernos y de terceros.

El estudio de este concepto en la legislación de varios países latinoamericanos (México, Panamá, Bolivia, Chile, Argentina), demostró la existencia de diferentes terminologías y enfoques.

No obstante, otros países como Ecuador, El Salvador, México, República Dominicana y Venezuela, también definen el Sistema de Contabilidad Gubernamental con diferencias semánticas en su redacción y semejanzas en el contenido, lo que le ha permitido a este investigador generalizar que cualquier definición de Sistema de Contabilidad Gubernamental debe contener los postulados siguientes:

- a) Sistema de Contabilidad Gubernamental.
- b) Conjunto de normas, procedimientos e instrumentos metodológicos técnicos.
- c) Recopilar, procesar, consolidar y valorar.
- d) Hechos económicos del sector público.
- e) Exponer información financiera.
- f) Toma de decisión de los gobiernos y de terceros.

Las definiciones estudiadas, aunque poseen diferencias en la redacción, tienen puntos de coincidencia en su contenido.

Se considera oportuno el replanteo de la definición en Cuba, puesto que ninguna de las antes mencionadas satisface totalmente las necesidades del estudio en cuanto a los términos referidos a: normas por principios de contabilidad; los instrumentos metodológicos, que hoy forman parte del paquete normativo contable del país; consolidación; información financiera, como el conjunto de estados financieros del sector público; y la toma de decisiones, como el proceso de gestión de los gobiernos municipales, provinciales y nacionales.

Por tanto, a juicio de los autores, se propone que en el nuevo marco legal el concepto de Sistema de Contabilidad Gubernamental, quede expresado de la forma siguiente:

El Sistema de Contabilidad Gubernamental es la integración del conjunto de normas, procedimientos e instrumentos metodológicos técnicos, que sirven para recopilar, valorar, procesar y consolidar de forma sistemática los hechos económicos del sector público, con el objetivo de exponer información financiera que apoye el proceso de toma de decisión de los gobiernos y de terceros.

Los autores de la presente investigación consideran que existen brechas referidas al proceso de contextualización de la contabilidad gubernamental y su organización, las que son el resultado de la utilización del método de análisis – síntesis de la información científico-técnica, en particular, la de organismos internacionales como el Consejo de Normas Internacionales de

Contabilidad (IASB) y el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB). Entre ellas, se pueden enunciar:

- a) La divergencia de criterios en el plano teórico y empírico en cuanto a los referentes asociados al carácter voluntario u obligatorio de la información contable gubernamental.
- b) La complejidad que presupone contextualizar la información contable gubernamental en los diferentes niveles de la administración financiera del Estado, los cuales pueden tener características disímiles que influyen en el grado de avance de esta información para la toma de decisiones.

Otro elemento a tener en cuenta en la fundamentación de la contabilidad gubernamental son sus características, que también transitan por disímiles criterios como los de José Manuel Vela Bargues (1995, pág. 70), que en su valiosa opinión expone: “La gran diversidad de organizaciones que integran el sector público, así como la variedad de servicios que estas prestan, contribuyen a que este aparezca caracterizado por una gran heterogeneidad”.

Estos antecedentes confirman que la diversidad del sector público es un factor determinante a tener en cuenta en la adopción de prácticas contables de las organizaciones implicadas. En consecuencia, al referirse a la contabilidad gubernamental, es imprescindible considerar la heterogeneidad que lo caracteriza y cómo se manifiesta en esta.

Una vez analizados los aspectos teóricos generales de la contabilidad gubernamental, es necesario conocer cuáles son los enfoques contemporáneos sobre la temática que sirven de referentes a nivel internacional.

1.2. El municipio y la administración financiera del Estado en Cuba.

En este epígrafe se desarrolla un proceso de caracterización del municipio a partir de la Constitución de la República de Cuba (2005, pág. 52), así como de su organización como “sociedad local, con personalidad jurídica a todos los efectos legales, organizada políticamente por la Ley, en una extensión territorial, determinada por necesarias relaciones económicas y sociales de su población, y con capacidad para satisfacer las necesidades mínimas locales”.

En la propia Constitución, en el Capítulo XII: Órganos locales del Poder Popular, en su Artículo 103, aparece que las Asambleas del Poder Popular, constituidas en las democracias político-administrativas en que se divide el territorio nacional, son los órganos superiores del poder del Estado, y, en consecuencia, están investidas de la más alta autoridad para el ejercicio de las funciones estatales en sus demarcaciones respectivas, y para ello, dentro del marco de su competencia, y ajustándose a la ley, ejercen gobierno.

En el Artículo 106 se definen las atribuciones que, dentro de los límites de su competencia, tienen las Asambleas Municipales del Poder Popular, entre las que se muestran las siguientes:

“j) Aprobar el plan económico-social y el presupuesto del municipio, ajustándose a las políticas trazadas por los organismos competentes de la Administración Central del Estado, y controlar su ejecución”.

“l) Conocer y evaluar los informes de rendición de cuenta que le presente su órgano de administración y adoptar las decisiones pertinentes sobre ellos”.

La administración financiera del Estado está integrada por los sistemas siguientes: presupuestario, tributario, de Tesorería, de crédito público, de patrimonio del Estado y de contabilidad gubernamental.

Los sistemas de referencia tienen particularidades en cada uno de los niveles. Con excepción del Sistema de Crédito Público, que se materializa a nivel central, el resto de los sistemas tienen incidencia en los diferentes niveles de gobierno.

En el nivel municipal, los sistemas de la administración financiera se materializan de la forma siguiente:

- a. Sistema tributario. Se aprueba por Ley, delega aprobaciones de determinadas cuotas a los territorios, y la recaudación se materializa en el nivel municipal.
- b. Sistema presupuestario. La política es centralizada y los presupuestos se aprueban y liquidan en los diferentes niveles presupuestarios.
- c. Sistema de Tesorería. Funciona bajo el principio de Fondo Unificado, con cuentas distribuidoras de los diferentes niveles presupuestarios y cuentas administradas en las unidades presupuestadas.
- d. Sistema de Patrimonio del Estado. Funciona bajo el principio de administración de los bienes en representación del Estado en las unidades presupuestadas y empresas.
- e. Sistema de Contabilidad Gubernamental. Se ha organizado por sistemas de la administración financiera del Estado, previendo la información que remiten las unidades presupuestadas y la creación de las unidades de registro, donde hay función estatal no vinculada a su actividad económica.

Como se puede apreciar, el Sistema de Contabilidad Gubernamental es el elemento que integra y vincula al resto de los sistemas de la administración financiera del Estado.

Los elementos expuestos hasta aquí evidencian la necesidad normativa en materia contable, adecuada a las características del contexto local.

2. Propuestas metodológicas para la contabilidad gubernamental en el sector gobierno a nivel municipal

El presente acápite tiene como objetivo mostrar el diseño de las bases metodológicas de la contabilidad gubernamental en el sector gobierno a nivel municipal en Cuba. Estas normas y procedimientos tienen características específicas contextualizadas a este tipo de sector, logrando una información contable relevante para la toma de decisiones.

2.1. Norma Específica de Contabilidad “Bases de registro, flujos y momentos del Sistema de Contabilidad Gubernamental para el sector gobierno a nivel municipal”

Objetivo

El objetivo de esta norma es establecer las bases de registro, flujos y momentos del Sistema de Contabilidad Gubernamental a nivel municipal, así como las reglas contables utilizadas en el reconocimiento de los flujos en este nivel de la administración financiera del Estado.

Alcance

Esta norma se aplicará a todo tipo de estados financieros con el propósito de información general, que sean elaborados y presentados por la Unidad de Registro de Contabilidad Gubernamental para el sector gobierno a nivel municipal, conforme a las Normas Cubanas de Información Financiera.

Esta norma define al devengado como regla contable e identifica los flujos y momentos de registro de las operaciones vinculadas al sector gobierno a nivel municipal, el reconocimiento de estos en el Sistema de Contabilidad Gubernamental; así como las normas de valoración que caracterizan, de manera sintética, los procedimientos y forma de exposición de las principales partidas de los estados financieros.

2.2. Norma Específica de Contabilidad “Agregación y consolidación de los estados financieros del sector gobierno a nivel municipal”

Objetivo

El objetivo de esta norma es establecer las bases para el proceso de agregación y consolidación de estados financieros del sector gobierno a nivel municipal.

Alcance

Esta norma se aplicará al proceso de agregación y consolidación de estados financieros del sector gobierno a nivel municipal, conforme con las Normas Cubanas de Información Financiera. Concibe las operaciones de agregación de la información del sector gobierno a nivel municipal y precisa las relacionadas con la consolidación, fijando los flujos que forman parte del proceso de eliminación como paso previo a la emisión de los estados financieros de este nivel presupuestario.

2.3. Norma Específica de Contabilidad “Presentación de los estados financieros consolidados del sector gobierno a nivel municipal”

Objetivo

El objetivo de esta norma es establecer las bases para la presentación de los estados financieros consolidados del sector gobierno a nivel municipal con propósitos de información general y las normas de exposición de las principales partidas.

Alcance

Esta norma se aplicará a todo tipo de estados financieros consolidados con el propósito de información general, que sean elaborados y presentados por las unidades de registro del Sistema de Contabilidad Gubernamental a nivel municipal, conforme a las Normas Cubanas de Información Financiera. Establece la finalidad de los estados financieros consolidados, como una representación estructurada de la situación económica y tiene como objetivo suministrar información acerca de la situación financiera, los resultados financieros y de los flujos o hechos económicos a este nivel; información que es útil para las asambleas y los consejos de la administración del Poder Popular a nivel municipal, a efectos de que ellos puedan tomar y evaluar sus decisiones respecto a la asignación de recursos.

Define los niveles de responsabilidad en la emisión de esta información, los componentes de los estados financieros consolidados y un conjunto de consideraciones generales que caracterizan este proceso. Para cada estado financiero se

presentan las normas de exposición de las principales partidas que lo integran y considera las recomendaciones generales sobre el contenido de las notas o memorias a los estados financieros del sector gobierno a nivel municipal.

2.4. Procedimientos diseñados para el proceso de implementación

El desarrollo de las normas específicas expuestas en los epígrafes anteriores demandó completar el proceso de implementación con procedimientos contables, que ejemplificaran el registro contable a realizar o a verificar, y que se convirtieran en guías complementarias a lo expuesto en las normas elaboradas.

Para ello se elaboraron tres procedimientos que consideraban los elementos claves para:

- a) El diagnóstico previo al proceso de consolidación de estados financieros del sector gobierno a nivel municipal.
- b) Los asientos de eliminaciones y ajustes en proceso de consolidación de estados financieros del sector gobierno a nivel municipal.
- c) Guía para la confección de las notas a los estados financieros del sector gobierno a nivel municipal.

Un resumen de cada uno de estos procedimientos se muestra a continuación.

2.4.1. Resumen del procedimiento “Elementos claves para el diagnóstico previo al proceso de consolidación de estados financieros del sector gobierno a nivel municipal”

El objetivo de este procedimiento es establecer los elementos claves para el diagnóstico previo al proceso de consolidación de estados financieros dentro del Sistema de Contabilidad Gubernamental a nivel municipal, al fijar un conjunto de compatibilizaciones entre operaciones de los diferentes sistemas y unidades de registro.

Para respaldar la aplicación de este procedimiento, se elaboró un complemento en EXCEL que se conecta a la base de datos del programa Versat Sarasola, para los paquetes de Office en sus versiones 97-2003 y 2007.

2.4.2. Resumen del procedimiento “Elementos claves para los asientos de eliminaciones y ajustes en el proceso de consolidación de estados financieros del sector gobierno a nivel municipal”

El objetivo del procedimiento es establecer los elementos claves para los asientos de eliminaciones y ajustes en el proceso de consolidación de estados financieros dentro del Sistema de Contabilidad Gubernamental del sector gobierno a nivel municipal.

El procedimiento ilustra los ejemplos de comprobantes a realizar para eliminar: operaciones entre dependencias (activo y pasivo); recursos recibidos en las unidades presupuestadas; recursos entregados por las unidades presupuestadas; ingresos recaudados; cambio de base contable para la eliminación de los efectos en el patrimonio neto derivado de la utilización de diferentes momentos de registro, y los ingresos devengados de las unidades presupuestadas.

2.4.3. Resumen del procedimiento “Guía para la confección de las notas a los estados financieros del sector gobierno a nivel municipal”

El objetivo de este procedimiento es establecer recomendaciones a tener en cuenta en la confección de las notas a los Estados Financieros dentro del Sistema de Contabilidad Gubernamental del sector gobierno a nivel municipal.

3. Validación de las propuestas metodológicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental del sector gobierno a nivel municipal

En el presente apartado se presenta el resultado del análisis de la viabilidad de la propuesta de bases metodológicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental del sector gobierno a nivel municipal, a partir de los resultados de los expertos y de la aplicación en el municipio de Sibanicú de la provincia de Camagüey.

3.1. Caracterización de las muestras

Los criterios para la selección de la muestra, en el análisis de viabilidad y de los usuarios, se sustentan en las posturas de Campistrout y Rizo (2006), los que parten del criterio de expertos, considerando que los mismos deben, además de tener dominio del problema en estudio, estar "contextualizados", es decir, estar inmersos en el contexto en el que se realiza dicho estudio. Asumen que el experto que tenga dominio teórico del problema en general, pero no conozca la situación real del medio o lugar en el momento en que se realiza el estudio, no es recomendable para ser utilizado.

En tal sentido, las muestras han sido conformadas a partir de la técnica no probabilística intencional, y en cada caso se precisan.

Con el objetivo de realizar una valoración de la medida en que los aspectos contemplados en las propuestas metodológicas garantizan un nivel de coherencia, cumplen con los niveles de exigencia del proceso normativo y satisfacen a los principales usuarios de la información contable en este nivel de gobierno, se llevó a cabo un proceso de consulta con integrantes del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad, funcionarios de las direcciones de Finanzas y Precios de los órganos locales del Poder Popular y del Ministerio de Finanzas y Precios. Los resultados de estas acciones se muestran a continuación.

3.2. Validación realizada por miembros del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad y funcionarios del Ministerio de Finanzas y Precios

El Comité de Normas Cubanas de Contabilidad está integrado por 30 personalidades de reconocido prestigio en el ejercicio de la profesión.²

Los proyectos de normas específicas fueron evaluados en varias sesiones ordinarias del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad.

En los procesos de circulación de los documentos para la toma de criterios por parte de los miembros de este órgano asesor, se obtuvieron, entre otros, las consideraciones siguientes:

1. Se consideró que las propuestas contribuyen al proceso de implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental en el país.
2. Es una herramienta de análisis para el proceso de toma de decisiones en los consejos de la administración municipal.
3. Demanda de una estrategia de implementación que considera la capacitación como uno de los elementos esenciales.

²Véase Resolución N° 214 del Ministerio de Finanzas y Precios, de fecha 15 de junio de 2011.

4. Demanda de un proceso de adecuación del Sistema de Gestión Integral Versat Sarasola, con el propósito de ganar en rapidez, agilidad y consistencia.

Al finalizar el proceso de circulación, se aplicó una encuesta a miembros del Comité de Normas y a funcionarios del Ministerio de Finanzas y Precios, con el propósito de evaluar el comportamiento de seis variables definidas por este órgano para la elaboración de este tipo de documento normativo.

La encuesta evalúa las variables siguientes: validez, objetividad, materialidad, especificidad, sencillez, aplicabilidad.

Los resultados generales de la evaluación de las tres propuestas de normas muestran que son MUY ADECUADAS, otorgando los expertos, las puntuaciones siguientes: el 67% a la variable de VALIDEZ, el 72% a la variable OBJETIVIDAD, el 73% reconoció los elementos de MATERIALIDAD, ESPECIFICIDAD y APLICABILIDAD; y el 62% consideró muy adecuada la variable SENCILLEZ.

Para las tres normas, el resultado de la encuesta mostró que las variables alcanzan resultados de MUY ADECUADA.

Con el objetivo de realizar una valoración de la medida en que los aspectos contemplados en la elaboración de las propuestas de normas garantizan su coherencia, y si las partes que las integran están adecuadamente interrelacionadas, se recurrió a determinar el Coeficiente de Concordancia de Kendall para conocer si existía acuerdo entre los expertos y la Prueba de Friedman para saber si el acuerdo no era casual. Los resultados obtenidos demuestran que existe acuerdo entre los expertos y que este no es casual, por esta razón el autor puede concluir que las normas propuestas son viables.

3.3. Validación realizada por expertos de las direcciones de finanzas y precios de los órganos locales del Poder Popular

Para evaluar la satisfacción con la metodología, se aplicó la técnica de V.A. IADOV3, con vistas a recoger el Criterio de Usuarios. Mediante esta técnica se determina el nivel de satisfacción individual y grupal, a partir de una encuesta elaborada según las exigencias pertinentes.

En la encuesta participaron 46 dirigentes, funcionarios y técnicos de diferentes niveles del sistema del Ministerio de Finanzas y Precios. La selección de expertos estuvo condicionada por la experiencia en la actividad contable y presupuestaria dentro del sistema de este ministerio.

Esta muestra arrojó 18 años como promedio de experiencia en los temas financieros, presupuestarios y contables, y un promedio de 6 años en el puesto de trabajo.

El 80,4% de los encuestados son universitarios y el resto son graduados de técnico de nivel medio.

Por categoría ocupacional, el 43,5% son dirigentes de diferentes niveles de dirección y el 56,5% ejercen como técnicos en las áreas de finanzas, presupuesto, contabilidad y tesorería.

En esta investigación el Índice de Satisfacción Grupal fue: ISG = 0,9456. Como se puede apreciar, el valor que alcanzó el índice es alto, lo que refleja aceptación de la propuesta, un reconocimiento a su utilidad, en tanto los usuarios han emitido

³Tomado del artículo "La técnica de IADOV. Una aplicación para el estudio de la satisfacción de los alumnos por las clases de educación física. Dr. Alejandro López Rodríguez y Dra. Vivian González Maura. www.efdeportes.com/efd47.iadov.html

criterios donde evidencian su satisfacción por la contribución de las Normas Específicas al proceso de implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel municipal. La técnica de IADOV contempla también dos preguntas complementarias de carácter abierto, que aportaron elementos adicionales de evaluación.

Resulta significativo en el análisis de estas opiniones, la preponderancia de aspectos positivos planteados, lo cual sirve de fundamento del valor de las propuestas.

3.4. Principales resultados de la prueba piloto realizada en el municipio Sibanicú de la provincia de Camagüey

Antes de aplicar las bases metodológicas de la contabilidad gubernamental del sector gobierno en el municipio de Sibanicú, escenario de la experiencia piloto en el país, se presentaba como información al presidente del Consejo de la Administración Municipal (CAM) un breve resumen del comportamiento de los ingresos y gastos, y su confección era de manera diversa y en momentos diferentes.

Una vez comenzada la “experiencia” en el mes de octubre 2011, se determinaron las diferencias de la conciliación entre la información emitida por las diferentes unidades presupuestadas, la Dirección Municipal de Finanzas y Precios, y la ONAT.

En noviembre de 2011 se presentó la primera emisión de estados financieros del sector gobierno a nivel municipal, con informaciones relevantes relacionadas con: la valoración de los inventarios, análisis de las cuentas por cobrar o pagar y con las unidades presupuestadas, el exceso de recursos para el financiamiento de operaciones y los resultados de la conciliación de la tesorería con el Centro de Gestión Contable y con la ONAT.

La segunda emisión de estados financieros municipales y las notas al balance (con un mayor alcance) se presentaron en el mes de diciembre de 2011, en los que se mantuvo la información relevante considerada en el mes anterior y se incluyeron otros elementos de interés como la liquidación del presupuesto municipal.

Por otro lado, se incorporó el aporte de criterios e información de otros organismos globales como las direcciones municipales de trabajo y planificación. En enero de 2012 se continuaron los trabajos de adecuación de los estados financieros relacionados con los cambios realizados por el Ministerio de Finanzas y Precios en la contabilidad de la actividad presupuestada para este año, y al Sistema Versat Sarasola para las eliminaciones de la consolidación.

En resumen, los resultados de la aplicación de las bases metodológicas, materializados en la información financiera del sector gobierno del municipio Sibanicú, permitieron identificar ventajas y desventajas de este proceso.

3.5. Evaluación para su generalización a todos los municipios del país

Como resultado de la evaluación de los elementos anteriores, la ministra de Finanzas y Precios emitió la Resolución No 302, de fecha 14 de septiembre de 2012, la que aparece publicada en la Gaceta Oficial de la República en la edición ordinaria No 039, que pone en vigor las normas siguientes:

- a) Norma Específica de Contabilidad Gubernamental No 401 “Bases de registro, flujos y momentos del Sistema de Contabilidad Gubernamental municipal”.

- b) Norma Específica de Contabilidad Gubernamental No 402 “Agregación y consolidación de los estados financieros del sector gobierno a nivel municipal”.
- c) Norma Específica de Contabilidad Gubernamental No 403 “Presentación de los estados financieros consolidados del sector gobierno a nivel municipal”.

Por otra parte, la Dirección de Política Contable del Ministerio de Finanzas y Precios emitió los procedimientos de contabilidad gubernamental siguientes:

- a) PC - CG No 2 “Elementos claves para el diagnóstico previo al proceso de consolidación de estados financieros del sector gobierno a nivel municipal”.
- b) PC - CG No 3 “Elementos claves para los asientos de eliminaciones y ajustes en proceso de consolidación de estados financieros del sector gobierno a nivel municipal”.
- c) PC - CG No 4 “Guía para la confección de las notas a los estados financieros del sector gobierno a nivel municipal”.

Los documentos puestos en vigor por la Resolución No 302-2012, del Ministro de Finanzas y Precios, y los procedimientos conforman la base metodológica para generalizar los resultados de esta investigación a todos los municipios del país.

Conclusiones

Como resultado de la presente investigación, se arribaron a las conclusiones siguientes:

1. En el trabajo se define el concepto de Contabilidad Gubernamental como una especialidad de la Contabilidad como ciencia, destinada a captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar e interpretar la actividad económica, financiera, administrativa, patrimonial y presupuestaria del sector público, propuesta que es ratificada por el organismo legislador.
2. En la actualización de la legislación, debe considerarse una nueva formulación del Sistema de Contabilidad Gubernamental, proponiéndose que se defina como la integración del conjunto de normas, procedimientos e instrumentos metodológicos técnicos, que sirven para recopilar, consolidar, valorar y procesar de forma sistemática los hechos económicos del sector público, con el objetivo de exponer información financiera que apoye el proceso de toma de decisión de los gobiernos, y de terceros.
3. Se reconoce la existencia de brechas asociadas para asumir postulados adecuados de información contable gubernamental, motivadas, entre otros elementos, por la divergencia de criterios en el plano teórico y empírico en cuanto a los referentes asociados al carácter voluntario u obligatorio de la información contable gubernamental y por la complejidad que presupone contextualizar la información contable gubernamental en los diferentes niveles de la administración financiera del Estado, los cuales pueden tener características disímiles que influyen en el grado de avance de esta información para la toma de decisiones.

4. Se elaboraron tres normas específicas de contabilidad e igual número de procedimientos contables, los que constituyen la base metodológica del Sistema de Contabilidad Gubernamental para el sector gobierno a nivel municipal y posibilitan su generalización.
5. El proceso de validación de las propuestas demostró la viabilidad de las bases metodológicas elaboradas, y el alto valor del Índice de Satisfacción Grupal refleja la aceptación de la propuesta; constituye un reconocimiento a su utilidad, y los criterios emitidos por los usuarios evidencian que están satisfechos, porque contribuye al proceso de implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel municipal en todo el país.

Bibliografía

- Castillo, M. (2008). “La contabilidad gubernamental en Cuba”. Monografía. Revista Cubana de Contabilidad y Finanzas COFIN Habana: Disponible en: www.cofinhabana.fcf.uh.cu Recuperado el 22 de mayo de 2010.
- Castro, R. (1994). Contabilidad gubernamental. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Federación Colegio de Profesionista. México D.F.
- Chan, J. L.; Rowan, J. R. y Luder, K. G. (1996). Modeling Governmental Accounting Innovations: An Assessment and Future Research Directions. Research in Governmental and Nonprofit Accounting. Londres: JAI PRESS INC.
- Corral, L. (1977). “Contabilidad pública y derecho”. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Mayo (Vol. No 2). Madrid.
- del Toro, J. C. (et al.) (2003). Administración financiera del Estado cubano. CECOFIS, La Habana..
- del Toro, J. C. y Morales, M. G. (2011a). Agregación y consolidación de los estados financieros del sector gobierno a nivel municipal. Ministerio de Finanzas y Precios (MFP). La Habana.
- del Toro, J. C., y Morales, M. G. (2011b). Bases de registro, flujos y momentos del Sistema de Contabilidad Gubernamental a nivel municipal. Ministerio de Finanzas y Precios (MFP). La Habana.
- del Toro, J. C. (2012). “Monografía sobre contabilidad gubernamental”. La Habana: Facultad de Contabilidad y Finanzas. Universidad de La Habana. La Habana.
- del Toro, J. C. (et al.) (2013). Contabilidad del sector gobierno a nivel municipal. La Habana: Félix Varela.
- Las Heras, J. M. (1999). Estado eficiente. Sistemas de Administración Financiera Gubernamental. EUDECOR. Córdoba.
- Lüder, K. (1992). A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political-Administrative Environment. Research in Governmental Accounting Innovations and Nonprofit Accounting. Chan; James L; Patton; James M. Jai Press.
- Makon, M. (2000). “Sistemas Integrados de Administración Pública en América Latina”. Serie Gestión Pública No 3. Santiago de Chile: ILPES.
- Marx, C. (1867). El capital. Tomo I (1973 ed.). Edit. Ciencias Sociales.
- Marx, C. (1885). El capital. Tomo II (1973 ed.). Edit. Ciencias Sociales.
- Marx, C. (1894). El capital. Tomo III (1973 ed.). Edit. Ciencias Sociales.

- Morales, M. G. y del Toro, J. C. (2011). “La contabilidad gubernamental: un reto para el modelo económico cubano”. Revista electrónica Observatorio de la Economía y la Sociedad Latinoamericana, No 153, julio 2011. Málaga.
- Morales, M. G. y Viamontes, B. (2011). “Estudio comparativo de los conceptos de contabilidad gubernamental”. Revista electrónica Observatorio de la Economía y la Sociedad Latinoamericana, No 153, julio 2011. Universidad de Málaga. Málaga.
- Nieto, E. S. (1995). El Sistema Nacional de Contabilidad Pública. Ministerio de Economía. Buenos Aires.
- Pérez, J. (1952). “Curso de Hacienda Pública y de Administración Fiscal Cubana”. 1ra edición. Molina y Compañía, S.A. La Habana.
- Rodríguez, O. (1943). “Monografía sobre contabilidad de Estado”. Presentada en el 1er Encuentro de Contadores Públicos. La Habana: El País, S.A.
- Naciones Unidas (1993). Sistema de Cuentas Nacionales. Sección de reproducción de las Naciones Unidas. Washington D.C.
- Uña, G. (2011). Desafíos para el presupuesto en América Latina: El presupuesto basado en resultados y los sistemas de administración financiera. Versión preliminar. Santiago: ILPES.
- Vela, J. (1995). Concepto y principios de contabilidad pública. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del Ministerio de Economía y Hacienda. Centro de Publicaciones. Madrid.
- Wesberry, J. (1988). Contabilidad Gubernamental y Sistemas de Información Financiera. Washington: Fondo Monetario Internacional.
- Zubiaur, G. y Caraballo, T. A. (2005). “Tendencias actuales en el sistema integral de gestión del sector público. Evolución y situación actual del sector público español”. País Vasco: Universidad del País Vasco.