



UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

**ESTRATEGIAS PARA LA MODERNIZACIÓN DEL SISTEMA DE
CONTABILIDAD PÚBLICA MUNICIPAL CON FUNDAMENTO EN LAS
TENDENCIAS ACTUALES EN MATERIA DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

**(Una propuesta en los Municipios del Área Metropolitana del estado
Mérida)**

**Trabajo presentado como requisito parcial para
optar al Grado de Magíster Scientiarum en Ciencias Contables**

Autora: Lcda. Mirian Ramirez

Tutora: Dra. Nilsia López

Mérida, Octubre de 2016



UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

**ESTRATEGIAS PARA LA MODERNIZACIÓN DEL SISTEMA DE
CONTABILIDAD PÚBLICA MUNICIPAL CON FUNDAMENTO EN LAS
TENDENCIAS ACTUALES EN MATERIA DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

**(Una propuesta en los Municipios del Área Metropolitana del estado
Mérida)**

Línea de Investigación

***La Contabilidad como ejercicio profesional / Contabilidad del Sector
Público***

Autora: Lcda. Mirian Ramirez

Tutora: Dra. Nilsia López.

Mérida, Octubre de 2016

DEDICATORIA

A mi hija Grecia, por su amor y apoyo constante. Gracias por ser mi mejor motivo para seguir adelante.

Mirian (2016)

INDICE

ÍNDICE GENERAL	pp. iv
LISTA DE CUADROS	vii
LISTA DE GRÁFICOS	viii
LISTA DE FIGURAS	ix
LISTA DE ABREVIATURAS	x
RESUMEN	xii
INTRODUCCIÓN	1

CAPÍTULOS

I

EL PROBLEMA

1.1. Planteamiento del Problema	3
1.2. Objetivos de la Investigación	11
1.2.1. Objetivo General	11
1.2.2. Objetivos específicos	11
1.3. Justificación de la Investigación	11
1.4. Alcance de la Investigación	13

II

MARCO TEÓRICO

2.1. Antecedentes de la Investigación	14
2.2. Bases Teóricas	21
2.2.1. Gestión	21
2.2.1.1. Gestión o Administración Pública	22
2.2.2. La Nueva gestión Pública (NGP)	24
2.2.3. Estrategias	28
2.2.4 La Contabilidad	29
2.2.5. La Contabilidad Pública o Gubernamental: transformando hacia la Nueva Gestión Pública	30
2.2.6. El Sistema de Contabilidad Pública	32
2.2.7. La Contabilidad Pública para los órganos y entes de la República y el Poder Público Municipal en Venezuela	36
2.2.7.1. Políticas Contables	36
2.2.7.2. Estados Financieros	42
2.2.7.3. Mecanismos de Control	45
2.2.7.4. Plan de Cuentas	48
2.2.7.5. Plan de Libros	50

	pp.
2.2.7.6. Plan de Asientos	51
2.2.8. Tendencias actuales en materia de la Contabilidad Pública en Chile, Colombia y Venezuela	52
2.2.8.1. Tendencia 1: Implementación de Sistemas Contables con base en el devengo	52
2.2.8.2. Tendencia 2: Integración de los Sistemas de Contabilidad y Presupuesto	55
2.2.8.3. Tendencia 3: Adopción o Adaptación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) o International Public Sector Accounting Standars (IPSAS)	59
2.2.8.3.1. Chile y las NICSP	60
2.2.8.3.2. Colombia y las NICSP	61
2.2.8.3.3. Venezuela y las NICSP	63
2.2.8.4. Tendencia 4: Gobierno Electrónico y Software Libre	66
2.2.9. Los Municipios	71
2.2.10. Dependencias unidad de análisis. Los Departamentos de Contabilidad y Finanzas de la Alcaldía de los Municipios Metropolitanos del estado Mérida	73
2.2.10.1. Alcaldía del Municipio Libertador	73
2.2.10.2. Alcaldía del Municipio Santos Marquina	74
2.2.10.3. Alcaldía del Municipio Campo Elías	75
2.2.10.4. Alcaldía del Municipio Sucre	76
2.3. Bases Legales	78
2.3.1. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.	78
2.3.2. Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP)	79
2.3.3. Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal LOPPM	81
2.3.4. Ley Orgánica de la Administración Pública (LOAP)	82
2.3.5. Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal	83
2.3.6. Reglamento Parcial N° 4 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. Sobre el Sistema de Contabilidad Pública (2005)	84
2.3.7. Publicación N° 21 Instrucciones y Modelos para la Contabilidad Fiscal de los	85

		pp.
	Municipios de la República (1980)	
	2.3.8. Normas Generales de la Contabilidad del Sector Público	90
	2.4. Sistema de Categorías Iniciales	91
III	MARCO METODOLÓGICO	
	MARCO METODOLÓGICO	95
	3.1. Enfoque de la Investigación	95
	3.2. Tipo de Investigación	96
	3.3. Diseño de la Investigación	98
	3.4. Escenario de Informantes	100
	3.5. Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos	101
	3.5.1. Técnicas Utilizadas	101
	3.5.2. Instrumentos de Recolección	103
	3.6. Validez	104
	3.7. Fiabilidad	106
	3.8. Técnicas de Análisis	107
IV	ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS	
	4.1. Resultados Reportados por las Entrevistas Aplicadas a los Contadores y las Bases Teóricas	108
	4.2. Revelaciones del Diagnóstico de las Entrevistas	125
	4.3. Revelaciones del Diagnóstico de la Observación Participante.	128
V	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	131
	Conclusiones	131
	Recomendaciones	137
VI	LINEAS ESTRATEGICAS PARA LA MODERNIZACION DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD PÚBLICA MUNICIPAL CON FUNDAMENTO EN LAS TENDENCIAS ACTUALES EN MATERIA DE CONTABILIDAD PÚBLICA.	138
	REFERENCIAS	142
	ANEXOS	151

LISTA DE CUADROS

CUADRO		pp.
1	Categorías Iniciales	93
2	Formas de registro actual de los municipios respecto a las tendencias en los órganos y entes de la República	110
3	Normativa legal para los municipios	112
4	Políticas contables para los municipios	113
5	Estados Financieros emitidos por los municipios	115
6	Desempeño del Órgano de Control Externo	116
7	Reconocimiento de Ingresos	117
8	Reconocimiento de Gastos	118
9	Consolidación de la contabilidad financiera y presupuestaria	120
10	Adopción o Adaptación de NICSP	121
11	Beneficios del Gobierno Electrónico en los municipios	123
12	Estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal	124

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO		pp.
1	Formas de registro actual de los municipios respecto a las tendencias en los órganos y entes de la República	111
2	Normativa legal para los municipios	112
3	Políticas contable para los municipios	114
4	Estados Financieros emitidos por los municipios	115
5	Desempeño del órgano de control externo	116
6	Reconocimiento de Ingresos	118
7	Reconocimiento de Gastos	119
8	Consolidación de la contabilidad financiera y la contabilidad presupuestaria	120
9	Adopción o Adaptación de NICSP en los Municipios	122
10	Beneficios del Gobierno Electrónico en los Municipios	123
11	Estrategias para la Modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal	125

LISTA DE FIGURAS

FIGURA		pp.
1	Normas NICSP (1 al 21)	65
2	Vista panorámica de la ciudad de Mérida, Venezuela	78

LISTA DE SÍMBOLOS Y ABREVIATURAS

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BCV	Banco Central de Venezuela
CGR	Contraloría General de la República
COPRE	Comisión Presidencial para la Reforma del Estado
FEDUPEL	Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador
DIPRES	Dirección de Presupuesto
FMI	Fondo Monetario Internacional
FOGADE	Fondo de Garantía de Depósitos y Protección Bancaria
FONDES	Fondo Merideño para el Desarrollo Económico Sustentable
ONAPRE	Oficina Nacional de Presupuesto
ONCOP	Oficina Nacional de Contabilidad Pública
IFAC	International Federation of Accountants
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
LOAFSP	Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público
LOPPM	Ley Orgánica del Poder Público Municipal
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
NGP	Nueva Gestión Pública
OCDE	Organización de Cooperación y Desarrollo Económico
ONT	Oficina Nacional del Tesoro
ONU	Organización de las Naciones Unidas
OTAN	Organización del Tratado del Atlántico Norte
PGCP	Plan General de Contabilidad Pública
PROMAFE	Programa de Modernización de la Administración Financiera

	del Estado
SENIAT	Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria
SIAF	Sistema Integrado de Administración Financiera
SICOGEN	Sistema de Contabilidad General de la Nación
SIDIF	Sistema Integrado de Información Financiera
SIGEF	Sistema Integrado de Gestión Financiera
SIGFE	Sistema de Información para la Gestión Financiera del Estado
SIIF	Sistema Integrado de Información Financiera
SUNAI	Superintendencia Nacional de Auditoría Interna
SIGECOF	Sistema Integral de Gestión y Control de las Finanzas Públicas
TIC	Tecnologías de Información y Comunicación
UNA	Universidad Nacional Abierta

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

**ESTRATEGIAS PARA LA MODERNIZACIÓN DEL SISTEMA DE
CONTABILIDAD PÚBLICA MUNICIPAL CON FUNDAMENTO EN LAS
TENDENCIAS ACTUALES EN MATERIA DE CONTABILIDAD PÚBLICA**
(Una propuesta en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida)

Autora: Lcda. Mirian Ramírez

Tutora: Dra. Nilsia López

Fecha: Octubre 2016

RESUMEN

La Contabilidad Pública Municipal funge como un medio expedito para la generación de información financiera relativa a la gestión de las administraciones municipales, lo cual exige que sea presentada en forma oportuna, transparente, veraz y confiable para ser usada en los procesos de toma de decisiones por los usuarios de la misma. De allí, la presente investigación se orienta a la formulación de estrategias para la modernización del sistema de contabilidad pública municipal de los municipios del Área Metropolitana del estado Mérida. La investigación de campo se desarrolló bajo un enfoque cualitativo hermenéutico, de tipo descriptiva, apoyada en las técnicas de observación documental, la entrevista a los informantes clave y la observación participante durante la entrevista, aplicando instrumentos debidamente validados. Una vez realizado el análisis de los resultados se obtuvo como hallazgo relevante: la desactualización de la normativa legal que rige el Sistema de Contabilidad Pública Municipal, lo cual causa discordancia entre algunas normas, evidenciándose que los registros contables de los municipios estudiados aplican como base la Publicación N° 21, publicada en 1980. Así mismo se concluye que no está acorde a las nuevas tendencias en materia de contabilidad pública, por cuanto no se adaptan ni adoptan Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público y tampoco se conoce su contenido. Por otro lado, aun cuando se integran manualmente los sistemas de contabilidad y presupuesto, existe confusión entre registros en base a devengo y en base a caja y, aun cuando los municipios estudiados reconocen los beneficios del Gobierno Electrónico, en su mayoría no cuentan con los recursos y herramientas para implementarlo. De acuerdo a lo anterior, se recomienda la aplicación de las estrategias planteadas.

PALABRAS CLAVES: Gestión, Contabilidad Pública Municipal, Normativa Contable, Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida, Estrategia.

INTRODUCCIÓN

Las cifras financieras de los Estados, reflejadas como producto de la Contabilidad Pública, en este caso, la municipal, deben estar acorde con los adelantos que en la materia existen a fin de aportar información confiable, veraz y transparente que permita la toma de decisiones acertadas.

En Venezuela los registros contables de los municipios se basan en la Publicación N° 21 Instrucciones y Modelos para la Contabilidad Fiscal de los Municipios de la República, la cual data del año 1980. De igual manera se encuentran regulados por un amplio conjunto de leyes entre las cuales destacan la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público LOAFSP (2015), el Reglamento Parcial N° 4 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público sobre el Sistema de Contabilidad Pública (2005), la Ley Orgánica de Administración Pública (2014), la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010), la Ley Orgánica de la Contraloría General de la Republica y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2010). De allí es pertinente analizar el nivel de correspondencia entre tan variado marco normativo y la aplicación de las nuevas tendencias en materia de contabilidad pública.

Menester a lo anterior, la investigación se plantea la formulación de estrategias para la modernización del sistema de contabilidad pública municipal con fundamento en las tendencias actuales en materia de contabilidad pública: Una propuesta en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida, mediante el estudio de las tendencias actuales en materia de la Contabilidad Pública en algunos países de Latinoamérica y la fundamentación del Sistema de Contabilidad Pública según las normas técnicas emitidas por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP) en Venezuela.

La investigación desarrollada bajo un enfoque cualitativo se estructura en seis capítulos:

El Capítulo I, presenta el planteamiento del problema, los objetivos a desarrollar, la justificación dada la importancia del tema en el ámbito nacional, regional y local y, el alcance de la investigación.

El Capítulo II, contiene los fundamentos teóricos y las bases legales que explican y soportan el problema.

El Capítulo III, da razón del Marco Metodológico con los siguientes componentes: Enfoque y tipo de investigación, diseño de la investigación, escenario de informantes, técnicas e instrumentos de recolección de datos, validez y fiabilidad y técnicas de análisis.

El Capítulo IV, expone el análisis de los resultados del trabajo de campo y la revisión documental, los cuales son producto de la información recabada y son analizados siguiendo el método hermenéutico. Además se determina la necesidad de la propuesta de estrategias que contribuyan a resolver la situación planteada.

El Capítulo V presenta las conclusiones y recomendaciones que se relacionan de manera general con el contexto de la investigación, determinando la importancia de la propuesta, bajo la estructura de estrategias a seguir para alcanzar los objetivos.

En el Capítulo VI se consolida la propuesta de Líneas Estratégicas para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal.

Al final se presentan los Anexos, para apoyar la argumentación del tema.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

1.1. Planteamiento del Problema

La información financiera aportada por la Administración Pública en todos los ámbitos de aplicación debe ser transparente, pertinente y confiable para que sirva de apoyo en la toma de decisiones sobre políticas públicas por parte de los representantes gubernamentales. Considerando igualmente que la calidad de la información de la Administración Pública, genera confianza en el ciudadano, como reflejo de la democracia y de calidad de vida.

La función del Estado es de gran magnitud al proponerse la satisfacción de las necesidades colectivas y las actividades que realizan para tal fin son tan variadas, que la administración de las mismas se haría imposible, si no se aplicaran sistemas, normas y procedimientos que permitan el adecuado registro y la obtención de información oportuna, precisa y veraz, que conlleve a la racionalización en la toma de decisiones dentro de los organismos encargados de la gestión administrativa; sirviendo de apoyo para ello, la contabilidad pública. Sin embargo, Díaz (2008), opina que algunos sistemas contables de países en vías de desarrollo “tienen como característica común la debilidad en cuanto a la presentación de información financiera sobre la gestión de los organismos públicos” (p. 8). Esto se debe generalmente a la ausencia de sistemas de contabilidad pública donde cumplan con los estándares para la generación de información oportuna y confiable para la

toma de decisiones, para ir más allá de la simple satisfacción de los requerimientos de los órganos de control.

Por su parte, la historia contemporánea durante el siglo XX muestra la gran difusión a nivel internacional de la corriente democrática, con tendencia al modelo del Estado del Bienestar o Estado Social. Para Dahl (2004), esto se debió entre otros aspectos, a las fallas políticas, económicas, diplomáticas y militares de los sistemas no democráticos como la monarquía, la aristocracia, la oligarquía y el comunismo. A medida que transcurre el tiempo, la gestión financiera de los Estados no es la más adecuada en reflejar y brindar bienestar al ciudadano. García (2007), refiere que en la década de los setenta el sector público comenzó a perder credibilidad como gestor del bienestar ciudadano, dada la ineficacia en la ejecución de los programas públicos, asociando los fallos del Estado intervencionista a aspectos como la burocracia, la competencia política y otros derivados de la propia naturaleza de los bienes públicos.

Se demandan entonces, instituciones públicas que actúen bajo la aplicación de principios de economía, eficiencia y eficacia en la prestación de servicios de calidad. Bajo este precepto y conforme a patrones de actuación y comportamiento comunes a varios países, se propició el surgimiento de la filosofía de actuación conocida como la Nueva Gestión Pública (NGP). Por su parte, Pérez (2013), indica que a partir de la década de los ochenta, existe consenso en la idea de que la superación de la crisis de los sistemas de gobierno actuales, requiere de un verdadero cambio institucional, planteado bajo la perspectiva del Neoinstitucionalismo, dejando en el pasado el excesivo legalismo y formalismo y, estableciendo una relación horizontal Estado-Sociedad, en el que el debilitamiento del Estado da paso al protagonismo de la sociedad civil.

Dicha reforma institucional exige cambios en la administración financiera del Estado, principalmente en el sistema de contabilidad pública,

ya que constituye una de las más importantes fuentes de información para los usuarios interesados en conocer los resultados de la gestión pública. Díaz (2008), citando a Orozco (1999), señala “la necesidad de implementar la Contabilidad de la Nación, la cual logra uniformar, centralizar y consolidar las cuentas del patrimonio de la nación, bajo la dirección de la Contabilidad General de la Nación a cargo del Contador General” (p. 10).

Venezuela también es parte de esa problemática. Históricamente, se inicia en el plano democrático luego de la caída del dictador Juan Vicente Gómez en 1935, posteriormente sufre los altibajos del Golpe Militar de 1948, donde Marcos Pérez Jiménez se apodera del poder. Pero diez años más tarde, es derrocado por un movimiento estudiantil con miras a instaurar el sistema democrático.

La Constitución de la República de Venezuela de 1961, señalaba el gobierno es y será siempre democrático y de igual manera la actual Constitución, reafirma la posición democrática al establecer en su artículo 2: “Venezuela se constituye en un Estado democrático y social y de Derecho y de Justicia...” Por su parte y en consonancia con el artículo 141, de la Constitución, el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública (2014), artículo 10 indica: “La actividad de la Administración Pública se desarrollará con base en los principios de economía, celeridad, simplicidad, rendición de cuentas, eficacia, eficiencia, proporcionalidad, oportunidad, objetividad, imparcialidad, participación, honestidad, accesibilidad, uniformidad, modernidad, transparencia, buena fe, paralelismo de la forma y responsabilidad en el ejercicio de la misma”.

En este sentido, los recursos públicos administrados por el Estado, representan el instrumento para la satisfacción de las necesidades colectivas, requiriendo mecanismos de control para que se vigile la eficiencia en su manejo, siempre con apego a los planes, objetivos establecidos y la legislación que rige la materia. De allí, el Sistema de Contabilidad

Gubernamental o Contabilidad Fiscal cobra gran importancia al establecer las pautas para el registro ordenado de las transacciones del patrimonio público y la evaluación de los resultados obtenidos.

En este mismo orden de ideas, en materia de control, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), artículo 287, establece que corresponde a la Contraloría General de la República ejercer las funciones “de control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos, bienes públicos y bienes nacionales, así como de las operaciones relativas de los mismos”. Igualmente, este órgano forma parte del Sistema Nacional de Control Fiscal, cuyo propósito es el fortalecimiento de la capacidad del Estado para ejecutar eficazmente su función de gobierno, lograr la transparencia y la eficiencia en el manejo de los recursos del sector público y establecer la responsabilidad por la comisión de irregularidades relacionadas con la gestión de las entidades señaladas en la Ley, entre las cuales cabe destacar a los órganos y entidades del Poder Público Nacional, los órganos y entidades del Poder Público Estatal y los órganos y entidades del Poder Público Municipal.

A su vez, los órganos del Estado, se someten a las disposiciones del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público LOAFSP (2015), el cual se orienta tal como lo refiere su artículo 1, a la regulación de la administración financiera del sector público, el sistema de control interno y los aspectos referidos a la coordinación macroeconómica. Refiere también el artículo 3, que la administración financiera del sector público comprende los sistemas de presupuesto, crédito público, tesorería y el sistema de contabilidad pública, regulados por el mismo Decreto con Rango, Valor y Fuerza, así como los sistemas aduanero, tributario y de administración de bienes, regulados por leyes especiales.

Es importante señalar que la LOAFSP fue sancionada en el año 2000 dentro del marco del Programa de Modernización de la Administración

Financiera del Estado (PROMAFE) creado en 1995, bajo el patrocinio del Banco Mundial y bajo la responsabilidad del Ministerio de Finanzas, con el propósito de lograr mecanismos para la constante modernización de la administración financiera del sector público. De igual manera, el PROMAFE estuvo encargado del diseño del Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF), un software cuyo objeto fundamental es integrar las operaciones económicas y financieras del sector público y cuyo ámbito de aplicación actual, es el Poder Público Nacional.

En el caso del Sistema de Contabilidad le corresponde a la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP), creada en 2003, ejercer la rectoría técnica del Sistema de Contabilidad Pública, en función de las exigencias y principios legales establecidos. La Contabilidad Fiscal comprende tanto la Contabilidad Presupuestaria como la Contabilidad Patrimonial. La primera registra las operaciones de la ejecución del Presupuesto de Ingresos y Gastos de los órganos y entes que conforman el Estado durante cada ejercicio fiscal y nutre a la segunda en mención, la cual además de los resultados presupuestarios registra también todas las transacciones que afectan el patrimonio de las instituciones.

Al hacer referencia específica a los municipios como unidades políticas primarias de la organización nacional de la República, se rigen por la normativa constitucional, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y demás leyes que le sean aplicables, no omitiendo las exigencias establecidas en la Ley Orgánica de la Administración Pública, la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público y sus reglamentos en materia presupuestaria, de crédito público, de tesorería y de contabilidad. Los municipios se encuentran dentro del Sistema de Contabilidad Pública al estar sujetos a las disposiciones de la LOAFSP, específicamente en el artículo 5, numeral 4, aun cuando el Reglamento

Parcial N° 4 sobre el Sistema de Contabilidad Pública, no hace mención expresa sobre los mismos.

En este orden de ideas, la LOAFSP define el Sistema de Contabilidad Pública en el artículo 124 como el conjunto de políticas, principios, órganos, normas y procedimientos técnicos de contabilidad que permiten valorar, registrar, procesar y exponer los hechos económico financieros que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de los entes del sector público sujetos a esa Ley. De acuerdo al artículo 131, numeral 4, de esa Ley, la ONCOP debe prescribir los sistemas de contabilidad, para los entes regulados, mediante instrucciones y modelos. Sin embargo, la misma Ley en el Título X, Disposición Transitoria Segunda, expresa la vigencia de normas de contabilidad pública que hayan sido dictadas por órganos y entes del sector público con funciones de inspección, vigilancia y control hasta tanto la ONCOP se pronuncie al respecto. Así mismo, la Disposición Transitoria Cuarta, señala la función de la ONCOP en coordinación con la Contraloría General de la República, en el establecimiento del régimen transitorio para adecuar los sistemas y procedimientos de contabilidad aplicados actualmente en los municipios, al Sistema de Contabilidad Pública.

De igual manera, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal en el artículo 243, prevé la sujeción de los municipios a las normas generales de contabilidad, así como a las normas e instrucciones sobre sistemas y procedimientos contables dictados por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública, con el propósito de lograr una estructura contable uniforme, sin perjuicio de las variaciones necesarias que permitan el registro de sus operaciones, así como la regularización y coordinación de los procedimientos contables de cada Municipio. Sin embargo, a la fecha no existe ninguna norma técnica o procedimiento específico para los municipios, emitido por la ONCOP.

Los Municipios también se encuentran obligados a aplicar las Instrucciones y Modelos para la Contabilidad de los Municipios de la República, compiladas en la Publicación N° 21 emanada de la Contraloría General de la República en 1980 y la cual refiere desde los objetivos de su creación, las normas y convenciones generales, la descripción general del sistema hasta los libros principales y auxiliares a emplear, las operaciones que son objeto de registro, las cuentas prescritas para tal fin y, los anexos necesarios para la Formación de Inventarios y Cuentas de los Bienes Muebles e Inmuebles. No obstante, la Publicación N° 21 a pesar de ser el instructivo principal de la contabilidad para los municipios, no ha sufrido mayores cambios o actualizaciones desde la fecha de su aprobación. Caso contrario, algunas leyes relacionadas con esta publicación han sido objeto de cambios, entre ellas figuran la Ley Orgánica para la Descentralización, última reforma en el año 2009 y la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, última reforma en el año 2010. Así tampoco, los estados financieros prescritos por esta Publicación se corresponden con la Norma Técnica N° 1 de la ONCOP, lo cual imposibilita unificar o comparar la información con los órganos y entes de la República.

Por otro lado, a pesar del desarrollo del PROMAFE y la puesta en marcha del SIGECOF, la contabilidad municipal parece aislarse de los vientos de cambio en la materia, pues aún conservan un método manual no integrado para el registro de sus operaciones, dificultando la exactitud de la información. Cabe destacar que el SIGECOF desde su creación ha tenido intención de llegar a aplicarse en los municipios pero sólo ha hecho esfuerzos para funcionar en los órganos que componen el Poder Público Nacional, motivado a la escasa dotación técnica y proceso de adaptación de la plataforma tecnológica.

Según Romero (2008):

Nuestro país no ha escapado a esta problemática y la mayor debilidad que enfrenta es la falta de información veraz y fidedigna en cuanto a la actividad financiera de los entes públicos, obstaculizando las necesidades primordiales de los procesos administrativos de los organismos gubernamentales, así como la información pertinente al caso, confiable y oportuna, la interrelación con otros organismos públicos o privados y por ende la toma de decisiones, evidenciándose la necesidad de promover un cambio en la concepción de los sistemas de administración, registro y producción de información sobre la gestión financiera de los órganos del Poder Público. (p. 4)

Dada la importancia de la contabilidad pública para la generación de información confiable, transparente, oportuna y veraz, sobre los procesos de administración de los recursos públicos que se destinan a la satisfacción de las necesidades colectivas, es necesario estudiarla en las diferentes esferas del Poder Público y de acuerdo al planteamiento anterior, se formulan las siguientes interrogantes:

¿En qué medida se corresponde la metodología de la Contabilidad Pública Municipal respecto a las disposiciones de obligatorio cumplimiento de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP) y las Normas Técnicas emitidas por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP)? ¿Cuáles son las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública en Colombia, Chile y Venezuela?. ¿Cuáles estrategias se pudieran aportar para impulsar la modernización del Sistema de la Contabilidad Pública Municipal según las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública?

Dar respuesta a esas interrogantes constituye el propósito de la investigación, haciendo el análisis en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida: Libertador, Santos Marquina, Campo Elías y Sucre.

1.2. Objetivos de la Investigación

1.2.1. Objetivo General

Proponer estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública

1.2.2. Objetivos Específicos

- Determinar en qué medida se corresponde la metodología de la Contabilidad Pública Municipal respecto a las disposiciones de obligatorio cumplimiento de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP) y las Normas Técnicas emitidas por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP).
- Describir las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública en Chile, Colombia y Venezuela.
- Formular estrategias para impulsar la modernización del Sistema de la Contabilidad Pública Municipal en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública.

1.3. Justificación de la Investigación

La contabilidad es vista como fuente de información útil para la toma de decisiones acertadas y la evaluación de la gestión, a través del registro sistematizado de las operaciones financieras de un ente, la cual ejerce un rol sobresaliente cuando entra en las esferas de la Administración del Estado, cuyo propósito es el bienestar social, el servicio a los ciudadanos y la

garantía de la aplicación de políticas públicas con eficiencia y responsabilidad en el manejo de los recursos.

En este sentido, los diferentes órganos que integran el Sector Público en Venezuela tales como: La república, los estados, los municipios, los institutos públicos, las universidades y las sociedades constituidas con fondos públicos, deben actuar en correspondencia con los “Principios Constitucionales”, que le servirán de guía para el despliegue legislativo de cada caso particular, pero desde un punto de vista integral. De este modo se crea un cuerpo normativo orientado al alcance de la eficiencia, la transparencia, la uniformidad, la rendición de cuentas y la responsabilidad en el ejercicio de la función pública.

Esta investigación se orienta hacia la generación de estrategias que permitan modernizar el Sistema de Contabilidad Municipal de acuerdo a las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública, las cuales servirán de referencia tanto a las administraciones de los municipios estudiados, como a los demás municipios que integran la República Bolivariana de Venezuela, y contribuirá a la generación de información uniforme, veraz, oportuna y confiable para la toma de decisiones.

Desde el punto de vista social, el resultado de la investigación puede servir de base para la consolidación de un Sistema de Contabilidad Pública Municipal, que encamine la gestión pública de los municipios hacia el alcance de objetivos sociales con un mayor nivel de eficiencia, eficacia y economía entre el Estado-Sociedad-Municipio.

El producto de la investigación a su vez, puede constituirse en un aporte a las Ciencias Contables, al corroborar la importancia de la información contable en el área del Sector Público.

De igual forma, la investigación podrá emplearse como base de estudios futuros en el área de la contabilidad municipal, como apoyo a la producción de proyectos de las distintas líneas de investigación vinculantes.

1.4. Alcance de la Investigación

Como base de la investigación se tomaron en cuenta los municipios que conforman el Área Metropolitana del estado Mérida: Libertador, Santos Marquina, Campo Elías y Sucre; los cuales representan el conglomerado urbano que gira en torno a la capital del estado Mérida. El aporte de la investigación va a contribuir en el incremento de eficiencia y eficacia en el sistema de registro de la Contabilidad Pública, lo cual conduce a una mayor transparencia, oportunidad en la rendición de cuentas y optimización en la aplicación de los recursos públicos.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

A continuación se presenta el conjunto de elementos conceptuales que sirven de fundamento a la investigación. Dichos elementos están compuestos por los antecedentes o estudios anteriormente realizados y relacionados con la administración pública y los sistemas de contabilidad pública, las bases teóricas o conceptos que explican el problema planteado y las bases legales directamente relacionadas con la normativa contable de los municipios en Venezuela.

2.1. Antecedentes

Gómez (2013), en su tesis doctoral intitulada “La Reforma de la Gestión Pública en Latinoamérica: Su impacto en la Transparencia y la Divulgación de la Información Financiera”, presentó un estudio orientado a caracterizar, comparar y evaluar los procesos de reforma de la gestión financiera pública en Latinoamérica, con especial atención a las experiencias de Colombia y Perú, aportando evidencia empírica sobre sus impactos en el nivel de divulgación y transparencia de la información financiera y presupuestaria de la administración pública territorial por medio de internet. De igual manera, busca identificar las variables que influyen en tales niveles de divulgación y transparencia. La metodología dio cuenta desde una postura holística, integrando un enfoque cualitativo e interpretativo con un enfoque empírico y

explicativo, dependiendo de los objetivos específicos a desarrollar por cada uno de los enfoques.

La investigación fue estructurada en una introducción, dos partes de dos capítulos cada una y un apartado de conclusiones generales. La primera parte denominada “Contabilidad gubernamental e IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*): su importancia en la reforma de la gestión financiera en Colombia y Perú”, caracteriza en su primer capítulo la transformación de la contabilidad gubernamental en Colombia y Perú en los últimos 25 años, identificando las variables que han promovido y frenado el proceso, definiendo el estado actual y esbozando el aprendizaje de las reformas para la región. En el segundo capítulo, se evalúa la importancia de las IPSAS en el impulso de las reformas, presentando los pros y contras de la incorporación del devengo y de los criterios de la contabilidad empresarial en el Sector Público.

La segunda parte titulada “Efectos de las reformas en la transparencia y la divulgación de la información financiera: su vínculo con el Gobierno Electrónico”, muestra en el tercer capítulo el resultado de la revisión literaria sobre el Gobierno Electrónico, transparencia y divulgación de la información financiera y presupuestaria en internet, así como, la vinculación entre las reformas de la contabilidad gubernamental, incluyendo a las IPSAS, con la búsqueda de aumento de la transparencia y la divulgación de información financiera y presupuestaria. En el cuarto capítulo se exponen las evidencias empíricas.

Como conclusiones refiere que los procesos de reforma desarrollados en Colombia y Perú constituyen innovaciones en contabilidad gubernamental. Al identificar las variables de estructura, de comportamiento e instrumentales que participan en cada uno de los procesos e identificar el estado actual de las reformas en cada país, se puede deducir que las diferencias contextuales determinan significativamente los procesos de

reforma y aun cuando existen similitudes, las reformas están lejos de poder ser estandarizadas.

Por otro lado, se concluye que el nivel de divulgación de la información financiera y presupuestaria en internet por parte de los Departamentos en el Perú es superior al alcanzado por los Departamentos en Colombia, siendo influido este resultado por la existencia de la Ley de Transparencia en el Perú. Sin embargo, en cuanto a la divulgación no obligatoria de información, los Departamentos colombianos obtienen un nivel más alto. Se identifica también que en Colombia el nivel de conformidad con las IPSAS es positivo y se relaciona significativamente con el nivel de divulgación de la información financiera y presupuestaria en internet.

El autor refiere que la Nueva Gestión Pública ha impulsado, desde los años ochenta, reformas en la gestión pública en busca de eficiencia, economía y eficacia, más que todo en los países de la Unión Europea. Sin embargo, el proceso globalizador y la expansión de las reformas de la administración pública en materia de contabilidad gubernamental también está ocurriendo en los países emergentes y en vías de desarrollo. En el caso latinoamericano aun cuando no se han realizado profundos estudios en el área se tiene conocimiento de que se han emprendido cambios y reformas importantes: Colombia y Perú son ejemplo de ello. El autor lo sustenta al explicar que:

Los casos de Colombia y Perú resultan significativos por tres razones: i) Estos países iniciaron antes que otros en la región la implementación en el sector público de la contabilidad financiera patrimonial con base en el principio de devengo; ii) mantuvieron el dualismo en sus sistemas informativos con un presupuesto basado en el criterio de caja, y iii) adelantaron labores para actualizar su regulación contable pública, bien armonizando o bien adoptando las IPSAS. (p. 37)

Apoya a la presente investigación por cuanto Venezuela forma parte de la región latinoamericana, en la cual las administraciones públicas se están

colocando a tono con las últimas tendencias contemporáneas y se están abriendo paso a las reformas de su gestión financiera.

De igual forma, porque el estudio planteó el manejo eficiente de la información contable, la adopción o adaptación de las IPSAS, lo cual estuvo en concordancia con la investigación, siendo útil para la comprensión de la temática la caracterización y comparación de los sistemas contables.

Sánchez y Pincay (2013), en su artículo denominado “La Contabilidad Pública en América Latina y el Devengo en Ecuador”, publicado en la revista Analítica del Instituto Nacional de Estadística y Censos del Ecuador, pretende dar respuesta a ¿Cuál podría ser la relación entre la práctica actual de la Contabilidad Pública en los países de Latinoamérica y las normativas propuestas por la IFAC?, entendiendo por un lado, que muchos países latinoamericanos vienen aplicando la Contabilidad Pública bajo el método de acumulación de devengo y por otro, que la IFAC o International Federation of Accountants a través de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB), busca armonizar la información contable y financiera de las entidades públicas a nivel mundial.

Así mismo, el estudio refleja la conceptualización y aplicación del devengado en diversos países y la situación contable que vive Ecuador en esos momentos. Una vez concluida la investigación los autores señalan que motivado a la inexistencia de un referente único en la Contabilidad Pública, la IFAC en conjunto con la IPSASB, se han dado a la tarea de formular las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) empleando el sistema de lo devengado. Así también, se deriva del estudio que en Latinoamérica son pocos los países que no aplican la Base de Acumulación o Devengo, tales como el caso de Paraguay y Honduras. Mientras que países como Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México y Perú, se encuentran en proceso de adaptación,

convergencia o armonización de las NICSP, dejando atrás la base del flujo del Efectivo.

Respecto a la situación de Ecuador se concluye que goza de aplicabilidad del devengado como principio pero que su información financiera se revela más a nivel presupuestario, considerando el devengo como una simple acumulación de valores. De allí, que se sugiere la consideración de aplicación de las NICSP en el entorno financiero del Ecuador lo cual contribuiría al combate contra la malversación, por cuanto un sistema de administración financiera con base en NICSP, podría ser usado como herramienta para luchar contra la corrupción y hacer más transparente la rendición de cuentas.

El estudio anterior se relaciona con la presente investigación al tomar en consideración aspectos como el contexto latinoamericano, la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y la tendencia al sistema de devengo.

Venegas (2012), de la Universidad de Concepción, Chile, en su investigación “Desafíos para la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) en el Gobierno Regional del Bio Bío”, planteó evaluar el proceso de implementación de las NICSP en el Gobierno Regional del Bio Bío, motivado a la decisión de la Contraloría General de la República (CGR) sobre la emisión obligatoria de los Estados Financieros de las instituciones públicas, de acuerdo al proceso de armonización a las normas dictadas por el IPSASB. Para el desarrollo de una investigación cualitativa, se aplicaron entrevistas semi-estructuradas y cuestionarios a los profesionales involucrados en el proceso de conversión hacia las NICSP, así como la revisión y análisis bibliográfico de textos y artículos relacionados.

Como conclusión, el autor refiere: pese a que la normativa contable de la región chilena en estudio, tiene su propia normativa, en ocasiones distinta

a la jurisprudencia de las NICSP, el proceso de armonización debería hacerse de manera gradual para la presentación de la contabilidad actual, regida por el Sistema de Contabilidad General de la Nación (SICOGEN).

En el comienzo del proceso de armonización para la emisión de los estados financieros conforme a NICSP, se presentaron inconvenientes tales como la resistencia al cambio por parte de algunos funcionarios involucrados, la falta de información y capacitación sobre la forma de desarrollar el proceso, la falta de incentivos económicos para asumir las nuevas tareas, las distintas interpretaciones de los profesionales sobre los instructivos emitidos por la contraloría y los instructivos generados por la Dirección de Presupuesto (DIPRES), la incorporación de las notas explicativas, la variedad de sectores o áreas de la administración pública y el lento proceso de estudio de cada una de las NICSP. Sin embargo, muchos logros fueron obtenidos, entre ellos destacan: el envío anticipado de los estados financieros exigidos por la CGR, generación de las Notas Explicativas (dado el entendimiento de los instructivos de la CGR y la DIPRES), la estimulación del trabajo en equipo, regularización de saldos erróneos imputables al año 2011 y la emisión de estados financieros con información de mayor calidad y claridad.

Se determinó que entre las actividades que quedan pendientes está la realización del análisis de la información presentada, la confección de planes de trabajo para la revisión de inventarios, cuentas por cobrar y cuentas por pagar, la revisión de los procesos contables y la coordinación con la CGR de planes de capacitación en materia de NICSP para los funcionarios. Como principal desafío para el Gobierno de la región del Bio Bio está la elaboración de los registros contables bajo una normativa totalmente armonizada con las normas internacionales.

Por su parte, Díaz (2008) de la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado, refiere en su trabajo de grado intitulado "Los Sistemas Contables utilizados por los organismos del Poder Público del Municipio Iribarren para la

evaluación de su gestión, considerando parámetros de eficiencia y eficacia” que la información generada por los sistemas contables que utilizan los organismos en estudio, tiene en su mayoría carácter financiero y no muestra directamente los resultados sobre la gestión de cada organismo, siendo necesario un análisis paralelo de la planificación contenida en el Plan Operativo Anual.

Así mismo, usando una metodología para la investigación de campo, de carácter descriptivo, el estudio dio a conocer que los entes analizados cumplen cabalmente con la normativa de clasificación de cuentas contables y presupuestarias de acuerdo a lo dispuesto en el Clasificador de Recursos y Egresos emanado de la Oficina Nacional de Presupuesto, lo cual según la autora, significa un importante avance en el momento de realizar la migración a una plataforma del Sistema de Contabilidad Pública. De igual manera, se reconoce la importancia de adaptación de todos los organismos que conforman la administración pública nacional, regional y local al Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF), como parte del proceso de modernización de las finanzas públicas.

Dicho estudio sirve de apoyo a la presente investigación al realizar el análisis de los sistemas contables de los organismos que conforman un ente municipal y, evaluando aspectos como la integración de los sistemas de información contable y el cumplimiento de la normativa contable.

Por otro lado, Méndez (2008), en su trabajo de grado “Estrategias de Integración del Sistema de Contabilidad General basadas en las teorías del Control Interno Público. Una propuesta en el marco de los Fondos Regionales de Financiamiento”, refiere que la normativa vigente en materia de control interno y contabilidad gubernamental no está actualizada según las nuevas tendencias adoptadas a nivel internacional.

Planteándose como objetivo general de la investigación, el diseño de estrategias de integración del sistema de contabilidad general basadas en las

teorías del control interno público, a fin de orientar la gestión financiera y el ejercicio del control de los fondos regionales de financiamiento y realizando una investigación de campo de tipo proyectiva, igualmente concluyó que el sistema de contabilidad general de los fondos regionales de financiamiento debe contener elementos como el plan de cuentas, libros, asientos, formas, reportes, normas de control interno y los respectivos manuales. También el fondo regional de financiamiento estudiado, el Fondo Merideño para el Desarrollo Económico Sustentable (FONDES), presentó fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas identificadas en función de los componentes del control interno. Apoya a ésta investigación al contener elementos coincidentes con el objeto de estudio como es el Sistema de Contabilidad General y sus elementos.

2.2. Bases Teóricas

Las Bases Teóricas que documentan y sirven de fundamento conceptual a la investigación se desarrollan siguiendo el orden lógico planteado en los objetivos, considerando la siguiente temática:

2.2.1. Gestión

El Diccionario de la Lengua Española (2014) define el término *Gestión* como “acción y efecto de administrar” y yendo al significado de *Administrar* la misma obra académica muestra significados con mayor amplitud y establece la relación entre gobierno, autoridad, orden, oficio, distribución y organización de personas y bienes, de acuerdo a las siguientes definiciones:

- 1.- tr. Gobernar, ejercer la autoridad o el mando sobre un territorio sobre las personas que lo habitan.

- 2.- tr. Dirigir una situación.
- 3.- tr. Ordenar, disponer, organizar, en especial la hacienda o los bienes.
- 4.- tr. Desempeñar o ejercer un cargo, oficio o dignidad.
- 5.- tr. Suministrar, proporcionar o distribuir algo.

En este sentido, para Robbins y Coulter (2005), “la administración consiste en coordinar las actividades de trabajo de modo que se realicen de manera eficiente y eficaz con otras personas y a través de ellas” (p. 7). Igualmente menciona como actividades o funciones administrativas necesarias para lograr el trabajo de forma eficiente y eficaz: La planificación, la organización, la dirección y el control.

El establecimiento de las metas de la organización y estrategias para alcanzarlas, son el resultado de la *planificación*. Mientras que la determinación de tareas específicas a realizar, la forma como se van a agrupar y dónde tomar decisiones, son parte de la actividad de *organización*. La coordinación de las personas constituye el objeto de la *dirección* y, la vigilancia de los resultados y corrección de desviaciones son el producto de la función de *control*.

2.2.1.1. Gestión o Administración Pública

En palabras de Sánchez (2001), “el sentido etimológico de la palabra *administración pública* significa prestar el servicio al pueblo, es decir, al público” (p. 104). Asociando la idea, a la satisfacción de necesidades de carácter público con sentido colectivo. En este aspecto, Pérez (2001), citando a Muñoz (1974), dice:

La Administración Pública es aquella parte de la ciencia de la administración que tiene que ver con el gobierno, y por tanto, se ocupa principalmente de la rama ejecutiva, donde se hace el trabajo del gobierno, aunque evidentemente hay problemas administrativos también en relación con las ramas legislativa y judicial. La Administración Pública es, pues, una división de la Ciencia Política y una de las Ciencias Sociales. (p. 11)

En función de lo anterior, el autor continua diciendo: “La Administración Pública, más que una simple dependencia del gobierno, es el motor que impulsa el funcionamiento del Estado” (p. 11). También señala: “La Administración Pública es un conjunto de órganos que tienen la responsabilidad de la formulación y la ejecución de todo lo referente a los servicios y políticas públicas, lo cual se supone, forma parte de los objetivos del Estado” (p. 12).

Por su parte, Amaro (1995), citado por Sánchez (2001), expresa:

La Administración Pública constituye el principal instrumento para concretar la acción del Estado, lo que hace a muchos decir que es el factor estratégico de desarrollo. Si el bien colectivo depende principalmente de la gestión del Estado, su Administración Pública tiene que responder a un esquema que propicie los cambios políticos, económicos, sociales y culturales (p. 113).

De acuerdo a los planteamientos antes expuestos, la administración pública comprende un conjunto de órganos que al ejecutar las funciones administrativas de forma eficiente y eficaz, permiten al Estado cumplir con los fines que le son propios, respecto a la satisfacción de las necesidades colectivas.

En Venezuela, la Carta Magna señala en el artículo 141: “La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública”. Respecto al objetivo de la Administración Pública, el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Administración Pública (2014),

expresa: "...tendrá como objetivo de su organización y funcionamiento hacer efectivos los principios, valores y normas consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y en especial, garantizar a todas las personas, el goce y ejercicio de los derechos humanos".

2.2.2. La Nueva Gestión Pública (NGP)

Para García (2007), la Nueva Gestión Pública busca la instauración de una administración eficiente y eficaz, la cual logre satisfacer las necesidades colectivas al menor costo y en la cual se introduzcan mecanismos de competencia que den la oportunidad a los ciudadanos de elegir y que a su vez promuevan el desarrollo de servicios de mayor calidad.

A partir de los años setenta se hicieron mucho más evidentes los "fallos del Estado intervencionista" y la consecuente pérdida de credibilidad de la gestión pública obligó a las instituciones públicas a someterse a un proceso de regeneración y de cambio, abarcando a las administraciones estatales, provinciales y locales, a fin de conseguir una actuación conforme a principios de economía, eficiencia y eficacia acompañada de un estricto sistema de control. Aguilar (2010), señala que la Nueva Gestión Pública "pretendió resolver los problemas de ineficacia social e ineficiencia económica de los programas del gobierno del Estado Social" (p. 193). Mencionando a su vez que su rápida difusión en los últimos 30 años, se debió a la intención de resolver y superar la crisis fiscal del Estado Social (socialdemócrata, socialista, asistencial, de bienestar, de desarrollo) y restablecer la capacidad directiva de los gobiernos. En el caso del Nuevo Institucionalismo, Hood (1991) citado por García (2007), refiere el apoyo de éste en la ideología de la Teoría de la Elección Pública o Public Choice, la Teoría de los Costes de

Transacción y la Teoría de la Agencia. Estas ideas persiguen reformas administrativas en base a competencia, elección, transparencia y control.

Así mismo, García (2007), reseña que la Teoría de la Elección Pública basa su contenido en la necesidad de contratar servicios en el exterior a fin de aumentar la eficacia y evitar las ineficiencias burocráticas junto a la introducción de mecanismos de mercado, mirando mucho más allá de la simple conversión de lo público en privado. La Teoría de los Costes de Transacción consiste en la evaluación de los costes para producir un determinado servicio dentro o fuera de la administración fomentando la competencia, entendiendo que el límite para la intervención pública será el punto donde se igualen los costes con los de contratar en el exterior y, en la Teoría de la Agencia se estudian las relaciones a través de las cuales se delegan las responsabilidades, cuyo ejercicio debe estar sujeto a un sistema de control, rendición de cuentas y perfecta delimitación de la responsabilidad de los agentes.

Igualmente señala: “la causa de una mala gestión tiene que ver con la administración en sí misma” (p. 40). En este caso, el neo-taylorismo persigue la mejora de los sistemas de gestión, para que sean capaces de proporcionar información confiable sobre los costes de las actividades, requiriéndose el estudio de la organización burocrática que yace dentro de la administración. En cuanto a las reformas de la estructura organizativa planteadas por la Teoría de la Elección Pública y la Teoría de los Costes de Transacción, señala: éstas van a depender de las características particulares de cada organización y pueden clasificarse en reducciones puras de la dimensión; reducciones híbridas o intermedias de la dimensión y modificaciones en el diseño organizativo.

De igual forma, el Neo-Taylorismo propone la racionalización normativa y cultural. La racionalización normativa busca la simplificación tanto de los procesos administrativos como de la normativa que regula la actuación

pública; la identificación de las actuaciones internas que se duplican, la regulación de las cuestiones imprescindibles y la profundización de la cultura de receptividad administrativa. Por su parte, la racionalización cultural supone el desarrollo de políticas de personal y la introducción de técnicas privadas, otorgando la merecida importancia a los recursos humanos del sector público e incorporando técnicas directivas y técnicas referidas al control y medición de los resultados.

La autora antes nombrada explica: La aplicación de técnicas de control y medición de los resultados es requerida para apoyar el proceso de rendición de cuentas. Estas técnicas pueden ser: herramientas de información de carácter interno y procedimientos de control. Las herramientas de información se refieren a aquellas que la administración usa para cuantificar y medir los resultados alcanzados en términos monetarios y técnicos, mientras los procedimientos de control se constituyen en mecanismos de verificación de dicha información. Como herramientas de información de carácter interno destacan el presupuesto, la contabilidad financiera y analítica, y las ratios e indicadores financieros y de gestión.

El presupuesto debe representar mucho más que el instrumento para el desarrollo de las políticas de gobierno y el marco de referencia de mejora de la gestión de la administración, debe ser el instrumento que contribuya al funcionamiento ágil y riguroso de la administración; preservar la sostenibilidad financiera; y vigilar la eficiencia en la provisión de servicios, tal como lo señala Ezquiaga (2000), citado por García (2007).

En otro orden de ideas y referido a la contabilidad financiera y analítica, Lüder (1994), citado por García (2007), señala: “El cambio del gobierno hacia el gerencialismo exige todo un nuevo conjunto de herramientas contables que aseguren el control empresarial y la responsabilidad administrativa interna” (p. 52). De este modo, la contabilidad debe orientarse a fungir como sistema de información para satisfacer las necesidades de información tanto

internas como externas, mediante la elaboración de nuevos modelos contables y el perfeccionamiento de los instrumentos de la contabilidad. Los avances en este aspecto están representados por la introducción del principio de devengo, la consolidación de cuentas anuales del ente principal y todos sus organismos dependientes y el desarrollo de sistemas de contabilidad analítica.

En relación con los ratios financieros y su limitada actuación, la fuente citada (ibídem) dice que se suman los indicadores de gestión, con el fin de medir la economía, eficiencia, eficacia con que se prestan los bienes y servicios públicos. De igual manera estas variables amplían el proceso de rendición de cuentas. Respecto a los procedimientos de control, son aplicables las auditorías operativas a la administración y la innovación tecnológica en los procesos internos y externos de la gestión pública. Internamente la innovación tecnológica se orienta a la implementación de sistemas de información para simplificar los procesos de planificación, gestión y control. En relación con los sistemas externos, los cuales entre otros pueden ser: internet, correo electrónico, sistemas de consulta automáticos, persiguen facilitar el acceso a los ciudadanos a las operaciones gubernamentales sin necesidad de presencia física y evitando tiempos de espera, todo orientado a la consolidación del e-gobierno.

Continuando su exposición García (2007), indica que la transparencia de la administración planteada por la Teoría de la Agencia, pretende favorecer la gestión pública a través de la opinión positiva de los ciudadanos, evitando que ellos se sientan malentendidos, ignorados, perjudicados por la acción de los gestores públicos y la percepción inefectiva de las políticas y servicios públicos. Como estrategias para contrarrestar lo anterior se plantean: La Comunicación Externa, a fin de que los ciudadanos estén informados sobre los planes de la administración para la satisfacción de las necesidades colectivas, mediante la publicación de planes estratégicos y que

conozcan sus derechos en relación con la actividad pública, a través de la publicación de cartas de servicios y, la Participación Ciudadana, con el objeto de que los ciudadanos puedan actuar en la elaboración de los planes y políticas públicas, así como tener acceso a las instituciones de acuerdo a sus necesidades.

2.2.3. Estrategias

El Diccionario de la Lengua Española (2014) define la Estrategia como el “arte de dirigir las operaciones militares”, otorgándole un carácter militar en primera instancia. Sin embargo, la concepción de la estrategia ha ido evolucionando y al ser incorporada en las ciencias administrativas, se abre paso a la planeación estratégica para el logro de los objetivos de las organizaciones, a través de la formulación y ejecución de planes estratégicos. Robbins y Coulter (2005), citados por Hernández (2013), señalan que las estrategias “representan las acciones que deben realizarse para mantener y soportar el logro de los objetivos de la organización, de cada unidad de trabajo para hacer realidad los resultados esperados y a la vez definir los proyectos estratégicos” (p. 37). Por su parte, Rajadell (2005) citado por Hernández (2013), refiere:

...las estrategias se presentan desde la dimensión del saber, la cual se centra en la adquisición y dominio de determinados conocimientos, apoyándose en una serie de metodologías fundamentalmente de carácter planificado o de conocimientos informativos, así como una determinada tipología de orden práctico” (p. 37)

En este orden de ideas, las estrategias en la administración, son la adaptación de los recursos y fortalezas de la organización aprovechando las oportunidades y evaluando las debilidades inherentes con el objetivo de lograr las metas que se propone la organización. O dicho de otra forma, son

un conjunto de acciones que facilitan el diseño de actividades tendientes a fortalecer sus procesos y a establecer métodos que permitan el logro eficientemente de la finalidad propuesta.

2.2.4. La Contabilidad

El registro de las cuentas de las actividades económicas y el patrimonio del hombre es tan antiguo como el hombre mismo. La creación de organizaciones para satisfacer sus necesidades y el constante crecimiento de aquéllas, ha hecho perentorio el desarrollo de la contabilidad. Los registros han evolucionado desde anotaciones en tablillas de barro en Mesopotamia, mucho antes de la invención de la escritura, pasando por asientos en libros de papiro en Egipto antes de nuestra era, registros en pergaminos de los griegos y romanos en la Edad Clásica, libros impresos en la Edad Moderna hasta llegar a los registros informáticos que tenemos en la actualidad.

Hasta ahora, no existe un concepto universal de la contabilidad, pues cada uno de los enfoques desde donde se observe, le otorga el carácter de arte, ciencia, disciplina, método o técnica. Al respecto Mejía, Montes y Mora (2013), sostienen: “la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento ha devenido en su calificación como arte, técnica, tecnología social, hasta las más modernas concepciones que fundamentan su adscripción al campo de las ciencias” (p. 160). Indican que la contabilidad es un saber dinámico en constante movimiento, tanto en su estructura interna como en sus relaciones externas con su objeto formal de estudio.

Por su parte, Romero (2006), presenta la definición del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Boletín de Investigación y Terminología Contable 1961: “Contabilidad es el arte de registrar, clasificar y

resumir en una forma significativa y en términos monetarios, las transacciones y eventos que sean, cuando menos parcialmente, de carácter financiero, así como la interpretación de sus resultados” (p. 92). Atendiendo a los fines de las diferentes organizaciones y los usuarios que se sirven de la contabilidad, ésta puede desarrollarse como contabilidad financiera, contabilidad administrativa, contabilidad pública, contabilidad de costos, contabilidad ambiental, entre otras alternativas. En este sentido, Romero (ob. cit.) define la contabilidad financiera así:

Es la técnica mediante la cual se registran, clasifican y resumen las operaciones realizadas y los eventos económicos, naturales y de otro tipo, identificables y cuantificables que afectan a la entidad, estableciendo los medios de control que permitan comunicar información cuantitativa, expresada en unidades monetarias, analizada e interpretada, para que los diversos interesados puedan tomar decisiones en relación con dicha entidad económica. (p. 92)

En correspondencia con lo anterior, el autor afirma: para que la información financiera sea útil en el proceso de toma de decisiones, debe cumplir con ciertas características cualitativas como confiabilidad, comparabilidad, fácil comprensión, veracidad, representatividad, objetividad, verificabilidad, presentación de información suficiente e importancia relativa.

2.2.5. La Contabilidad Pública o Gubernamental: transformando hacia la Nueva Gestión Pública

En la actualidad se habla de la necesidad de la transformación de las entidades del sector público, por la demanda de los ciudadanos de una nueva gestión pública. En palabras de Dorta (2005), citado por Méndez (2008), las entidades del sector público están transformando su forma de actuar y, “en este proceso de transformación, los sujetos implicados están

demandando que los sistemas de gestión públicos actúen con mayor eficiencia y eficacia, sin merma de la legalidad y propocionando paralelamente una información relevante y fiable” (p. 57). De igual forma Ablan (2013), dice:

...muchos países han acometido procesos de reforma financiera, -incluido el sistema de contabilidad pública como núcleo central de la dimensión financiera- motivados por una mayor demanda de información por parte de los ciudadanos, la globalización económica, la integración de los países y el avance de las telecomunicaciones, como principales agentes de cambio.(p. 222)

En este sentido, el Estado está permanentemente llamado a la modernización constante en sus sistemas financieros y sus sistemas de contabilidad, demostrando que son agentes del cambio. En este caso, Luder (1992) y Araya (2011), citados por la autora (ibídem), refieren:

...la contabilidad pública tradicional, enfocada hacia el presupuesto, y dirigida casi en exclusiva a los cuerpos controladores, resulta insuficiente para los nuevos retos que exigen una contabilidad gubernamental que proporcione información global de las finanzas públicas, útil no sólo a la rendición de cuentas, sino también a la toma de decisiones. (p 222).

La Contabilidad Pública sirve como herramienta de dirección y control, apoyada por órganos de control, fiscalizadores y ejecutores de las leyes y lineamientos como son, para el presente estudio, las Alcaldías Municipales. En cuanto al control, Méndez (2008) tomando como referencia lo planteado por Mantilla (2005), señala:

...la importancia del control interno contable, radica en la capacidad que le otorga a la gerencia para tener razonable seguridad sobre la eficiencia y eficacia en el desempeño de las operaciones económico-financieras, en la transparencia y oportunidad de la información presentada en los informes financieros y, el cumplimiento del marco legal y normativo que regule tales operaciones; buscando que la utilización de los recursos públicos se haga en apego a los principios de economía, eficiencia, eficacia y transparencia. (p. 57).

La Contabilidad Pública o Gubernamental tiene como finalidad brindar una información oportuna, transparente y ajustada a derecho, según las disposiciones legales vigentes, a sus usuarios como son el Estado y el público en general sobre la gestión administrativa y las situaciones financieras del tesoro y del patrimonio público, así como de la ejecución del presupuesto, actividades éstas que permiten la claridad y combate en los hechos de corrupción en el manejo de los fondos públicos.

2.2.6. El Sistema de Contabilidad Pública

En la definición más concreta presentada por el Diccionario de la Lengua Española (2014), un sistema es un “Conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a un determinado objeto”. El conjunto de cosas puede ser visto como los subsistemas que componen el sistema y a su vez un sistema puede ser un subsistema de un sistema más grande. Por su parte, Arnold y Osorio (1998) indican:

En las definiciones más corrientes se identifican los sistemas como conjuntos de elementos que guardan estrechas relaciones entre sí, mantienen al sistema directo o indirectamente unido de modo más o menos estable y cuyo comportamiento global persigue, normalmente, algún tipo de objetivo (teleología). (p. 41)

De acuerdo a la clasificación de la Teoría General de Sistemas con relación al ambiente, los sistemas pueden ser abiertos y cerrados. En relación a los sistemas abiertos ellos operan con y bajo influencia permanente del entorno en el cual se desenvuelven, sometidos a un proceso interno de transformación de insumos en productos, con un proceso de retroalimentación, el cual permite que se mantenga en funcionamiento y evalúe su desempeño. Así lo refieren Arnold y Osorio (1998), al definir los sistemas abiertos como sigue:

Se trata de sistemas que importan y procesan elementos (energía, materia, información) de sus ambientes y esta es una característica propia de todos los sistemas vivos. Que un sistema sea abierto significa que establece intercambios permanentes con su ambiente, intercambios que determinan su equilibrio, capacidad reproductiva o continuidad, es decir, su viabilidad (entropía negativa, teleología, morfogénesis, equifinalidad). (p. 48)

Ahora bien, respecto a sistemas de información, Marcuzzi (2002) citado por Méndez (2008), indica: “son el conjunto organizado de elementos dirigidos a recoger, procesar, almacenar y distribuir información de manera que pueda ser utilizada por diferentes usuarios de modo que desempeñen sus actividades de forma eficaz y eficiente” (p. 31)

Para Méndez (ob. cit.) “los sistemas contables son sistemas de información financiera conformados por un conjunto de elementos y procedimientos destinados a la recolección, clasificación, registro, presentación y análisis de las transacciones que realiza una organización” (p. 32). Al referirse al sistema de contabilidad general, la autora citada (Ibídem) señala:

El sistema de contabilidad general puede ser entendido como un sistema de información contable conformado por un conjunto de cuentas, libros, asientos, formularios y reportes financieros, que lógicamente organizados y relacionados entre sí, mediante acción coordinada recopila, clasifica, registra, resume y analiza las transacciones económicas de un ente, con la finalidad de presentar información financiera útil y oportuna para la toma de decisiones. (p. 34)

Duque (2000), citado por Méndez (ob. cit.), menciona: Los elementos que conforman un sistema de contabilidad general son:

1. Cuentas. Registros detallados que reflejan cambios en los activos, pasivos, capital, ingresos, gastos.
2. Libros. Son los instrumentos donde se asientan o registran las operaciones contables.
3. Asientos. Registros de las operaciones contables indicando cuenta(s) que se carga(n), cuenta(s) que se abona(n) y los

importes monetarios correspondientes.

4. Formas. Comprenden los formatos que se utilizan para registrar los datos relacionados con una transacción contable en su origen, para su posterior registro, control y procesamiento en el Sistema de Contabilidad General.
5. Reportes Contables. Constituyen el resultado final de la aplicación de los PCGA y los procedimientos de registros utilizados. Son el resultado de todo proceso contable. (p. 35)

Por otro lado, la administración financiera del sector público comprende una serie de sistemas cuyo funcionamiento en conjunto permite el logro de los objetivos y metas del sector público de manera eficiente y eficaz. Al respecto Makón (1999), indica que los elementos administrativos que comprenden la administración financiera “son las unidades organizativas, los recursos, las normas, los sistemas y los procedimientos administrativos que intervienen en las operaciones de programación, gestión y control necesarias para captar y colocar los recursos públicos en la forma señalada”. (p. 9)

Así mismo refiere que los sistemas que integran la administración financiera del gobierno son: Presupuesto, Administración Tributaria, Crédito Público, Tesorería y Contabilidad. En el mismo orden de ideas, Makón (ob. cit.) señala:

En el marco de una moderna concepción de administración financiera, la contabilidad es concebida como el conjunto de principios, normas, recursos y procedimientos técnicos utilizados para procesar, valorar y exponer los hechos económicos que afectan, o pueden llegar a afectar el patrimonio de las organizaciones. (p. 34-35)

Indicando a su vez: “la contabilidad gubernamental opera como un sistema común, único y uniforme, integrador de los registros presupuestarios, económicos, financieros y patrimoniales, orientado a determinar los costos de las operaciones” (p. 35). Visto el sistema contable como administrador e integrador de la información generada por la administración financiera en su conjunto, implica:

- Registro de las transacciones en su totalidad, impliquen o no movimientos en efectivo.
- Definición de ingreso a toda transacción asociada a una fuente o medio de financiamiento y, la definición de gasto a toda transacción que implique la aplicación de fondos.
- Definición clara de cada momento de registro de los recursos y gastos, siendo el momento del devengado el momento que permite la integración del sistema de información financiera y asegura la coherencia de los estados financieros emitidos.
- Aplicación de un plan de cuentas en todo el sector público, para la obtención de los estados financieros y el registro de transacciones sin duplicaciones.
- Utilización de matrices de conversión para el ajuste automático de los registros presupuestarios y contables.
- Generación de información oportuna, confiable y segura para la toma de decisiones.

De todo lo anterior se deduce que el Sistema de Contabilidad Pública consiste en un sistema de información contable que funciona como un sistema común, único y uniforme que registra todas las transacciones de los entes públicos, para la producción de información útil y oportuna para la toma de decisiones. Dicho sistema sirve como integrador de la información presupuestaria y la información contable para la generación de los estados financieros.

2.2.7. Contabilidad Pública para los órganos y entes de la República y el Poder Público Municipal en Venezuela

El conjunto de órganos que integran la Administración Pública tienen la responsabilidad de administrar los recursos que son destinados a la satisfacción de las necesidades colectivas y requieren la aplicación de prácticas contables para obtener información veraz, oportuna y transparente para la toma de decisiones acertadas y poder actuar eficientemente logrando su cometido. Para la consolidación de los sistemas contables es necesaria la definición de una serie de elementos y subsistemas que a continuación se explican y están referidos a los municipios y órganos que conforman la República en Venezuela.

2.2.7.1. Políticas Contables

Las políticas del Sistema de Contabilidad Pública, deben tener como fundamento los principios y postulados básicos que le definen y le permiten el diseño de los procedimientos a aplicar. Las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público (1996), indican en el artículo 1:

Se definen como normas generales de contabilidad del sector público los supuestos fundamentales, conceptos básicos o postulados que tienen por propósito que la contabilidad de los organismos y entidades a que se refieren los numerales 1 al 6 del artículo 5° de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, logre el objetivo de producir sistemática y estructuralmente información cuantitativa, expresada en unidades monetarias, veraz, útil y oportuna sobre las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, todo ello con el objeto de facilitar el proceso de toma de decisiones en relación con dicha entidad económica.

Igualmente, establecen en el artículo 4, la obligatoriedad de cumplir con los siguientes principios:

1 *Entidad*: Debe definirse claramente la entidad contable, la cual está constituida por la unidad económica identificable, con o sin personalidad jurídica y con presupuesto propio, creada para cumplir determinadas metas y objetivos, conforme al ordenamiento jurídico que la origina.

2. *Continuidad*: Se presume que toda entidad contable realiza una actividad continua con proyección de futuro, excepto que su instrumento jurídico de creación limite su existencia a un plazo determinado o la extienda solamente, por el tiempo que requiera, al cumplimiento de un objetivo específico.

3. *Registro*: Los hechos contables deben reconocerse y registrarse oportunamente, de una sola vez, en orden cronológico, consecutivo, sin que existan vacíos u omisiones en la información y en moneda de curso legal, conforme a los sistemas, métodos y procedimientos que se estimen adecuados, a fin de garantizar la coherencia de la información.

4. *Periodo Contable*: La situación financiera y los resultados de las operaciones de los entes deben presentarse en forma periódica y por lapsos iguales a un año coincidente con el ejercicio fiscal, salvo el primer período que pudiera tener una duración menor, a los efectos de hacer posible la comparación de los datos de un ejercicio con otro. La información contable deberá indicar claramente el período a que se refiere.

5. *Revelación Suficiente*: Los estados financieros deben contener en forma clara y comprensible toda la información necesaria que exprese los resultados y la situación económica financiera del ente, de manera tal que facilite a los usuarios la toma de decisiones pertinentes, igualmente, deben revelarse las políticas contables más importantes seguidas por el ente.

6. *Importancia Relativa*: La información procesada y presentada por la contabilidad incluirá aquellos aspectos cuya revelación sea importante. Una partida contable tendrá importancia relativa cuando un cambio en su presentación, evaluación, descripción o en cualquiera de sus elementos pudiera modificar el análisis o la toma de decisiones basadas en los estados financieros. La aplicación de este principio no podrá implicar en ningún caso la transgresión de normas legales.

7. *Prudencia*: Al efectuar el registro de una transacción o hecho financiero se debe adoptar la alternativa que ofrezca resultados más prudentes o conservadores. Se deben contabilizar los

ingresos y gastos efectivamente realizados, así como también los gastos que supongan riesgos previsible o pérdidas eventuales.

8. *Uniformidad:* El registro contable y los estados financieros deben elaborarse mediante la aplicación en el tiempo de los mismos principios, políticas, normas y procedimientos de contabilidad, a los fines de que la información sea comparable. Todo cambio de importancia será revelado mediante notas a los estados financieros que expongan la naturaleza y razones del mismo y cuantifiquen sus efectos.

9. *Precio de Adquisición:* Los bienes, derechos y obligaciones se deben registrar al valor original de adquisición, producción, construcción o intercambio, representado por la suma de efectivo pactada o su equivalente, como si se hubiesen adquirido de contado y pagado en efectivo, salvo cuando se autoricen, por los organismos competentes o por disposición legal, otros métodos de valuación alternativos, en cuyo caso deberá revelarse el método de valuación adoptado. Las cifras de los estados financieros representarán valores históricos o modificaciones de ellos sistemáticamente obtenidos.

10. *Causado y Devengado:* Los gastos e ingresos serán reconocidos para su registro en el momento en que se causen o se devenguen respectivamente, haya o no movimiento de efectivo. Un gasto se considera causado al hacerse exigible el pago de la obligación correspondiente y un ingreso se considera devengado cuando se adquiere el derecho a percibir una determinada cantidad de recursos.

11. *Unidad y Universalidad:* La contabilidad fiscal o pública constituirá un sistema único e integral que cubra todas las operaciones financieras de los entes públicos. Se podrán constituir subsistemas de contabilidad para algunas actividades o proyectos, siempre y cuando estén debidamente integrados con el sistema principal.

12. *Dualidad Económica:* Constituirá la representación contable de los recursos de los que dispone el ente público para la realización de sus fines y de las fuentes que originaron dichos recursos.

13. *Registro e Imputación Presupuestaria:* La contabilidad registrará, de acuerdo con el Plan de Cuentas que se prescriba y las normas que al efecto se dicten, la obtención de los ingresos y la ejecución de los gastos autorizados en el presupuesto del ente público, los cuales deberán imputarse a las correspondientes partidas presupuestarias, de conformidad con las normas y criterios que establezca la Oficina Central de Presupuesto (OCEPRE). Las transacciones presupuestarias de gastos deberán registrarse en la contabilidad por el sistema de partida doble en todas sus etapas, es decir, autorización del gasto, establecimiento

del compromiso, reconocimiento de la obligación o gasto causado, ordenación o solicitud de pago y extinción de la obligación. Asimismo, las transacciones relativas a los ingresos deberán registrarse en sus etapas, devengado y recaudado. La contabilidad controlará e informará permanentemente sobre los resultados de la ejecución, comparativamente con las asignaciones presupuestarias.

14. *Correlación de Ingresos y Gastos*: El sistema de contabilidad debe permitir evidenciar la relación entre los gastos realizados y los ingresos necesarios para su financiamiento dentro de un ejercicio. El resultado económico patrimonial del ejercicio estará constituido por la diferencia entre los ingresos y los gastos realizados.

15. *Principios Contables Supletorios*: En caso de situaciones no previstas en los anteriores principios, se tomará como marco de referencia los Principios de Contabilidad de Aceptación General emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

En lo referente a la documentación que debe soportar las operaciones financieras el artículo 10 de las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público (1996), indica:

Los registros en la contabilidad fiscal deben estar respaldados por los documentos de soporte que determine la normativa legal y reglamentaria, así como por las instrucciones dictadas por los órganos competentes, como consecuencia de los sistemas de contabilidad que se prescriban.

De igual forma el Reglamento Parcial N° 4 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (2005) en el artículo 24, establece:

Las transacciones económicas y financieras ejecutadas por los órganos de la República y sus entes descentralizados funcionalmente, se justificarán mediante comprobantes y documentos debidamente identificados por número y ejecutores responsables, así como el proceso específico que le dio origen, con el objeto de facilitar el ejercicio del control y la auditoría interna y externa.

Respecto a los requisitos que debe cumplir el Sistema Contabilidad Pública, el Reglamento Parcial N° 4 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (ob. cit.), artículos 12 al 21, señala los siguientes:

- *Universalidad del registro.* El sistema de contabilidad pública debe registrar todas las transacciones económicas y financieras que tengan o puedan tener efecto sobre el patrimonio de la República y de sus entes descentralizados funcionalmente. El registro de estas transacciones se realizará en función de los momentos contables vigentes, utilizando el sistema de contabilidad prescrito por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública.
- *Unicidad del Registro.* Cada transacción económica y financiera se registrará por única vez, de modo que a partir de ese registro sea factible generar todas las salidas de información que requiera la administración financiera del sector público. Dicho registro, que constituirá la entrada única de información, deberá realizarse con todos los datos necesarios para su posterior procesamiento.
- *Sistema integrado de cuentas.* Los clasificadores y/o planes de cuentas utilizados en el SIGECOF, deberán permitir su acoplamiento modular, asegurando la integración de la información.
- *Apertura de las cuentas de ingresos y gastos.* La apertura del ejercicio económico financiero en el SIGECOF contendrá los saldos anteriores y la información de la Ley de Presupuesto vigente.
- *Registro de Ingreso en el SIGECOF.* Sólo se registrarán en el SIGECOF, los ingresos que cumplan los momentos contables del devengado y el recaudado.
- *Origen del Registro Contable de los Ingresos.* El registro contable del devengado en los ingresos se originará por el acto administrativo de la notificación al contribuyente o deudor de la planilla de liquidación, momento en el cual se hace exigible el derecho pendiente de la República. El registro contable de aquellos ingresos distintos a los tributarios, se originará en la Oficina Nacional del Tesoro a través de su respectivo flujo de caja. El registro contable del recaudado en los ingresos se originará al extinguirse los derechos pendientes por cualquier medio o forma de pago en las respectivas oficinas de recaudación.
- *Registro de gasto con afectación patrimonial.* El gasto con

afectación patrimonial se registrará cuando cumpla el momento contable del causado, dando lugar al posterior registro del pago con la emisión de cualquier medio o forma de pago legalmente establecido.

- *Afectación Preventiva de Créditos.* El registro del precompromiso y compromiso implicará una afectación preventiva de los créditos presupuestarios, en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes.
- *Registro contable de las operaciones de crédito público.* La Oficina Nacional de Crédito Público generará el registro de los movimientos de las erogaciones con cargo a los recursos originados en operaciones de crédito público de la República y de sus entes descentralizados funcionalmente, en el SIGECOF.
- *Reversos contables.* La modificación del registro contable en cualquiera de los momentos contables del ingreso y del gasto se hará mediante el reverso de la transacción, la cual deberá realizarse conforme a las normas que dicte la Oficina Nacional de Contabilidad Pública.

Por su parte, la Publicación N° 21 (1980) presenta en el Capítulo II, las Normas y Convenciones Generales que deben ser observadas por las Administraciones Municipales para la correcta aplicación del sistema de contabilidad fiscal prescrito por la nombrada publicación. Dichas normas son:

- Registro de todas las operaciones y situaciones relativas al Tesoro y la Hacienda de los Municipios.
- Presentación en forma separada de los estados financieros, las cuentas del Tesoro, de la Hacienda y del Presupuesto. En cuanto a las cuentas de orden, se deja a criterio de cada Municipalidad la creación de las que considere conveniente, salvo en lo que se refiere al registro de la deuda pública, para lo cual se utilizan las previstas en la publicación N° 19 del Organismo Contralor.
- Registro de las operaciones relativas a las materias en depósito, hasta tanto se dicten normas expresas para los Municipios, se regirá por las instrucciones prescritas en la Publicación N° 15 de la Contraloría General de la República y en cuanto al registro de las operaciones de

crédito público, se aplicarán las disposiciones de la publicación N° 19 del Organismo Contralor.

- Las órdenes de pago giradas en calidad de avance para atender el pago de sueldos y salarios y los montos de los vencimientos de las órdenes permanentes con el mismo destino, serán consideradas convencionalmente como órdenes especiales directas y se registrarán afectando directamente la cuenta “Gastos Presupuestarios”. Queda entendido que en caso de que se produzcan reintegros, será necesario efectuar los ajustes correspondientes.
- Los fondos Especiales y Fondos de Terceros se manejarán en cajas y cuentas corrientes bancarias especiales, separadas de las utilizadas para los fondos ordinarios y los del Situado Coordinado, y no debe disponerse de ellos sino para las finalidades expresamente autorizadas y para ser entregados a sus beneficiarios.

De lo anterior se deduce que al estar sujetos tanto los órganos y entes de la República como los municipios a las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público (1996) y a la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP), ambos deben cumplir con los principios y requisitos de la información contable, explicados anteriormente. A su vez los municipios, deben acatar las disposiciones de la Publicación N° 21, en cuanto a las normas y convenciones generales para la aplicación del sistema de contabilidad pública municipal.

2.2.7.2. Estados Financieros

Los estados financieros son instrumentos que consolidan la información financiera de una entidad, producto del registro sistemático y en términos monetarios de las operaciones que le son propias; con el objeto de servir de

base para la toma de decisiones. En este sentido Romero (2006), define los estados financieros diciendo:

...son documentos que presentan la situación financiera, el resultado de las operaciones o actividades y los cambios en la situación financiera de una entidad económica de acuerdo con las NIF, es decir, son la representación estructurada de la situación financiera y desarrollo financiero de una entidad. (p. 244)

Respecto a los estados financieros de entidades lucrativas, el autor antes citado, refiere que están representados por: el Balance General o Estado de Situación Financiera, el Estado de Resultados, el Estado de Flujo de Efectivo o Estado de Cambios en la Situación Financiera y el Estado de Variaciones en el Capital Contable. Y para las entidades no lucrativas, los estados financieros que presentan razonablemente su situación financiera son: el Balance General o Estado de Situación Financiera, el Estado de Flujo de Efectivo o Estado de Cambios en la Situación Financiera y el Estado de Actividades. En relación con las notas a los estados financieros, el mismo autor señala:

Las notas a los estados financieros son parte integrante de los mismos y su objetivo, según lo señalado por las NIF, es complementar los estados financieros básicos con información relevante, mediante explicaciones y análisis que amplían el origen y significación de los datos y cifras que se presentan en dichos estados, proporcionan información acerca de ciertos eventos económicos que han afectado o podrían afectar a la entidad y dan a conocer datos y cifras sobre la repercusión de ciertas políticas y procedimientos contables y de aquellos cambios en ellos. (p. 245)

Por su parte, el Reglamento Parcial N° 4 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (2005), artículo 5, numeral 6, define los estados financieros del sector público en Venezuela así:

Conjunto de estados contables que reflejan la situación económica y financiera de los entes públicos, tales como Balance General, Estado de Resultados, Flujo de Efectivo, Cuenta de Movimiento de Patrimonio, Cuenta Ahorro Inversión Financiamiento y cualquier otro que determine la normativa aplicable.

En este sentido la ONCOP ha publicado tres Normas Técnicas de Contabilidad Pública (NTCP) directamente relacionadas con la presentación de estados financieros, la elaboración y presentación del Estado de Flujos de Efectivo y, las políticas contables, los cambios en las estimaciones contables y la corrección de errores. Sin embargo, el ámbito de aplicación se limita a la República y sus entes descentralizados sin fines empresariales.

Por tanto, para los municipios el sistema de contabilidad de obligatorio cumplimiento es el contenido en la Publicación N° 21 (1980), el cual establece la elaboración del Balance General y el Balance de Comprobación y no prescribe la preparación del Estado de Flujo de Efectivo, el Estado de Cuenta de Movimiento de Patrimonio y el Estado de Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento. De allí, que la toma de decisiones en los municipios no se apoya en los beneficios de esos estados financieros, los cuales se mencionan como sigue:

- El Estado de Flujo de Efectivo según el artículo 8 de la Norma Técnica de Contabilidad sobre la Elaboración y Presentación del Estado de Flujos de Efectivo de la República y sus Entes Descentralizados Funcionalmente sin Fines Empresariales, permite conocer las necesidades futuras de efectivo, la capacidad que tiene el ente para generarlo, facilita la rendición de cuentas por los flujos de entrada y salida de efectivo, permite evaluar el desempeño en la aplicación de los recursos en las actividades de operación, inversión y financiamiento y, fortalece la comparabilidad de la información sobre el resultado de las operaciones.
- El Estado de Cuenta de Movimiento de Patrimonio, permite conocer además del resultado del ejercicio, los resultados acumulados, el capital fiscal o institucional, las transferencias de capital, las donaciones de capital y los aportes por capitalizar recibidos. (Artículo 35 de la Norma Técnica de Contabilidad sobre la Presentación de los

Estados Financieros de la República y sus Entes Descentralizados Funcionalmente sin Fines Empresariales)

- El Estado de Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento, permite conocer: La cuenta corriente conformada por los ingresos y gastos corrientes, la cuenta de capital compuesta por los ingresos y gastos de capital y, la cuenta financiera integrada por la fuente de financiamiento y las aplicaciones financieras. (Artículo 42 de la Norma Técnica de Contabilidad sobre la Presentación de los Estados Financieros de la República y sus Entes Descentralizados Funcionalmente sin Fines Empresariales)

2.2.7.3. Mecanismos de control

El control como función administrativa comprende la medición y evaluación del desempeño de la organización, en función del alcance de los objetivos planificados. De allí puede observarse que el control está estrechamente relacionado con la planeación.

Sin embargo, para Dugarte (2012), el control no sólo se relaciona con la planeación, sino que interactúa con las demás fases del proceso administrativo que son: Organización, captación de recursos y administración, por lo que refiere “no se puede concebir una buena planeación sin control, ni una organización eficiente sin control, ni captar recursos (humanos, materiales y financieros) sin control, ni una administración sin control”. (p. 25).

El autor también presenta los elementos coincidentes en varias definiciones de control, los cuales en su conjunto indican que el control existe para verificar el logro de los objetivos planeados, mide y cuantifica los

resultados, permite conocer las diferencias entre lo ejecutado y lo planeado y, permite prever y corregir los errores.

El control se convierte entonces, en un aspecto indispensable dentro de la Administración Pública y todos los sistemas que la componen, por cuanto supone la aplicación de mecanismos para vigilar la correcta aplicación de los recursos públicos orientados al bienestar de los ciudadanos. En Venezuela la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2010), menciona en el artículo 2:

La Contraloría General de la República, es un órgano del Poder Ciudadano, al que corresponde el control, la vigilancia y la fiscalización de los ingresos, gastos y bienes públicos, así como de las operaciones relativas a los mismos, cuyas actuaciones se orientarán a la realización de auditorías, inspecciones y cualquier tipo de revisiones fiscales en los organismos y entidades sujetas a su control.

En este sentido, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), artículo 274, establece:

Los órganos que ejercen el Poder Ciudadano tienen a su cargo, de conformidad con esta Constitución y con la ley, prevenir, investigar y sancionar los hechos que atenten contra la ética pública y la moral administrativa; velar por la buena gestión y la legalidad en el uso del patrimonio público, el cumplimiento y la aplicación del principio de la legalidad en toda la actividad administrativa del Estado; e igualmente, promover la educación como proceso creador de la ciudadanía, así como la solidaridad, la libertad, la democracia, la responsabilidad social y el trabajo.

De lo anterior se identifican aspectos importantes dentro de la Reforma Administrativa del Estado, como son Democracia, Control, Ética Pública y Moral Administrativa. De allí, el énfasis en la verificación de la legalidad, exactitud, sinceridad, eficacia, economía, eficiencia, calidad e impacto de las operaciones y de los resultados de la gestión de los organismos y entidades sujetas al control de la Ley de la Contraloría General de la República. Este órgano Contralor goza de autonomía funcional, administrativa, organizativa y

legislativa en materias de su competencia y tiene a su cargo la rectoría del Sistema Nacional de Control Fiscal.

Dicho sistema tiene como objetivo el fortalecimiento de la capacidad del Estado para ejecutar en forma eficaz su función de gobierno, lograr transparencia y la eficiencia en el manejo de los recursos públicos y el establecimiento de la responsabilidad por la comisión de irregularidades de los entes sujetos a la ley, de acuerdo al artículo 23 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2010). Según el artículo 26 de la mencionada Ley, los integrantes del Sistema Nacional de Control Fiscal son: La Contraloría General de la República, la Contraloría de los Estados, de los Distritos, Distritos Metropolitanos, de los Municipios, la Contraloría General de la Fuerza Armada Nacional Bolivariana, las unidades de auditoría interna y las máximas autoridades de los entes regulados por la ley, la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna y, los ciudadanos y ciudadanas que ejercen su derecho en la función de control de la gestión pública.

De conformidad con la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2010), el control dentro de la administración pública en Venezuela será tanto interno como externo. El Control Interno es definido en el artículo 35 como:

...un sistema que comprende el plan de organización, las políticas, normas, así como los métodos y procedimientos adoptados dentro de un ente u organismo sujeto a esta Ley, para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia, economía y calidad en sus operaciones, estimular la observancia de las políticas prescritas y lograr el cumplimiento de su misión, objetivos y metas.

Igualmente esta Ley señala en el artículo 36: “Corresponde a las máximas autoridades de cada ente la responsabilidad de organizar, establecer, mantener y evaluar el sistema de control interno, de acuerdo a la

naturaleza, estructura y fines del ente”. En correspondencia con lo anterior el artículo 41 menciona la facultad de las unidades de auditoría interna para realizar auditorías, inspecciones, fiscalizaciones, exámenes, estudios, análisis e investigaciones de todo tipo y de cualquier naturaleza en el ente sujeto a su control.

Por otro lado, el Control Externo será ejercido en los entes sujetos a la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2010), artículo 43, por los órganos del Control Fiscal Externo, representado por la Contraloría General de la República, las contralorías de los estados, las contralorías de los municipios, las contralorías de los distritos y distritos metropolitanos.

2.2.7.4. Plan de Cuentas

El Plan de Cuentas conocido también como Catálogo de Cuentas es un listado de todas las cuentas que usa la entidad para el registro de las operaciones financieras en forma sistemática y ordenada, atendiendo su naturaleza y finalidad. Al respecto Romero (2006), indica: “El catálogo de cuentas es un listado de las cuentas que en un momento determinado son las requeridas para el control de las operaciones de una entidad quedando sujeto, por ende, a una permanente actualización” (p. 422)

Para el mismo autor, los objetivos y la importancia del catálogo se fundamentan en su aporte como base del sistema contable, permite unificar criterios del registro de las transacciones realizadas, sirve de base y guía para la elaboración de los estados financieros y presupuestos y, es imprescindible para la configuración de un sistema de cómputo. En palabras de Romero (ob. cit.), los catálogos de cuentas se pueden clasificar de la siguiente manera:

- *Sistema decimal.* Se basa en la clasificación de grupos y subgrupos, tomando como base la numeración del 0 al 9.
 - *Sistema numérico.* Se basa en la clasificación de grupos y subgrupos, mediante la cual se asigna un número corrido a cada una de las cuentas.
 - *Sistema nemotécnico.* Se basa en el empleo de letras que representan una característica especial o particular de la cuenta, lo que facilita su recuerdo. Por ejemplo, Activo = A, Activo Circulante = AC, Caja = C, etcétera.
 - *Sistema alfabético.* Se basa en la aplicación del alfabeto para clasificar las cuentas.
 - *Sistemas combinados.* Son una mezcla de los anteriores.
- (p. 423).

Por su parte, la Providencia Administrativa N° 15-001 (2015), dictada por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP) en Venezuela, define el Plan de Cuentas Patrimoniales, en el artículo 2, como “el instrumento que comprende el código y la denominación de las cuentas y subcuentas que conforman el activo, pasivo, patrimonio, ingresos, gastos, cuentas de orden y cuentas de cierre que permiten la operatividad de la estructura financiera del ente contable”. El artículo 3 de la Providencia expresa los beneficios de la aplicación del plan de cuentas, diciendo:

El uso del Plan de Cuentas Patrimoniales permite la identificación y registro de los hechos económicos financieros que realizan los entes contables sujetos a esta Providencia, permitiendo asegurar la obtención de la información necesaria para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Dicho plan de cuentas es aplicable a la República, el Distrito Capital y el Territorio Insular Francisco de Miranda y sus entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales. Por otro lado, el plan de cuentas usado por los municipios venezolanos, es el plan indicado por la Publicación N° 21 (1980) emanada de la Contraloría General de la República.

2.2.7.5. Plan de Libros

El plan de libros de un ente está compuesto por los libros de obligatorio cumplimiento y todos aquellos que la naturaleza del ente determine para aumentar el control y hacer más eficiente y eficaz el proceso de toma de decisiones. El artículo 23 del Reglamento Parcial N° 4 de la LOAFSP, sobre el Sistema de Contabilidad Pública (2005), al referirse a la posibilidad de utilización de medios informáticos para generar comprobantes, procesar y transmitir documentos e informaciones, menciona los libros diario, mayor y auxiliares que deben llevar los órganos incluidos en el Sistema de Contabilidad Pública.

En el caso particular de los municipios en la República Bolivariana de Venezuela, la Publicación N° 21 (1980) señala la obligatoriedad de la administración municipal de llevar los registros principales y auxiliares que a continuación se mencionan:

- *Registros Principales.* Los registros principales deben llevarse en el Libro Diario y el Libro Mayor. En el primero, debe registrarse al final de cada mes un resumen de las operaciones mensuales que afectan a cada cuenta del Libro Mayor, basados en la información contenida en los respectivos comprobantes y en los listados y resúmenes que se preparen en relación con los mismos. En el segundo, se deben hacer los pases desde el Libro Diario en los rubros que correspondan. El resultado de los movimientos mensuales de las operaciones se reflejarán en el Balance de Comprobación y el Balance General.
- *Registros Auxiliares.* Los registros auxiliares a llevar son el “Libro Auxiliar de Tesorería”, el formulario “Resumen Mensual del Movimiento de Tesorería”, el formulario de “Movimiento de la Columna Varios”, los

registros auxiliares relativos a la contabilidad de proveedurías y almacenes y de deuda pública, previstos en las Publicaciones N° 15 y 19 respectivamente y, todos aquellos registros auxiliares que la Administración Municipal considere necesarios.

De lo anterior se deduce que tanto los entes de la República como los municipios deben llevar los libros diario, mayor y auxiliares para la realización de los registros contables.

2.2.7.6. Plan de Asientos

Los asientos contables constituyen los registros de las operaciones financieras tomando como base la Teoría de la Partida Doble. En palabras de Romero (2006), ésta “se ha considerado como la base fundamental de la contabilidad, la cual ha dado lugar al único sistema en uso denominado precisamente sistema de partida doble” (p. 452). El autor citado (Ibídem) dice igualmente que la Teoría de la Partida Doble tiene sus bases en el principio de causalidad, el cual señala que toda causa tiene un efecto. En términos de contabilidad por partida doble se hace referencia al postulado de dualidad económica, mediante la cual se explica que las operaciones financieras siempre producirán aumentos o disminuciones de activo, pasivo y capital contable. Méndez (2008) citando a Bastidas (2003), refiere:

Plan de Asientos. Indica el conjunto de asientos que con mayor frecuencia se realizan en un ente, dada la naturaleza específica de sus actividades y se refiere a las transacciones físicas y financieras más comunes. Se señala, la operación, el asiento y la explicación, según sea la metodología que lo sustenta en atención al plan de cuentas vigente (p. 38)

Las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público (1996), artículo 9, mencionan expresamente la aplicación de la partida doble en el

registro de las transacciones financieras, manteniendo la igualdad básica de activo igual a pasivo más patrimonio. De allí se determina la obligatoriedad de aplicación de registros simultáneos en el plan de asientos de todos los órganos del sector público sujetos a dichas normas. Siendo obligatorio documentar los registros efectuados y cumplir con los canales de autorización respectivos.

2.2.8. Tendencias actuales en materia de la Contabilidad Pública en Chile, Colombia y Venezuela

Para la investigación se tomó en consideración la situación de algunos países de América Latina escogidos intencionalmente por la autora. Ellos son: Chile, Colombia y Venezuela. La escogencia de las tendencias fueron apoyadas en Gómez y Montesinos (2012), quienes resaltan que entre los grandes cambios en materia de contabilidad pública en América Latina se encuentran "...la implementación de sistemas contables con base en el devengo, la integración de los sistemas de contabilidad y presupuesto, y la más reciente tendencia de adaptación o adopción de las International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)" (p. 18). Así mismo se presenta como tendencia el Gobierno Electrónico, debido a los constantes avances tecnológicos y la creciente demanda por parte de los ciudadanos de servicios públicos de calidad, bajo patrones de eficiencia, eficacia y economía provenientes de la administración del Estado.

2.2.8.1. Tendencia 1: Implementación de Sistemas Contables con base en el devengo

Khan y Mayes (2009), indican: "la contabilidad en base de devengo es una metodología en que las transacciones se reconocen en el momento en

que ocurren los eventos económicos subyacentes, independientemente del momento en que se efectúen los correspondientes cobros y pagos en efectivo” (p. 3). Por su parte, la Comisión Europea (2008) explica la contabilidad por devengo al compararla con la contabilidad de caja en los siguientes términos:

- Los registros en la contabilidad de caja se realizan cuando se hace efectivo un cobro o un pago. Mientras que la contabilidad por devengo no hace distinción entre la compra de un activo y el pago de un gasto.
- En la contabilidad por devengo las operaciones se registran en el momento en que se efectúan, en el caso de la recepción de una factura de un proyecto, ésta se contabiliza en el mes que se recibe, independientemente del momento en que se realice el pago.

En el sector público, Khan y Mayes (2009), mencionan que existen una serie de razones para adoptar una contabilidad en base de devengo, tales como: Valora a nivel macroeconómico los activos y pasivos que tengan incidencia en la situación general de la política fiscal y la sostenibilidad fiscal; sirve de indicador sobre la gestión y los compromisos financieros del gobierno; mejora el nivel de transparencia; fomenta la mejora en la planificación financiera para el pago oportuno de sus obligaciones, promueve cambios en el comportamiento de las personas al momento de tomar decisiones presupuestarias y gerenciales y, cuantifica de forma más exacta los costos de las actividades gubernamentales permitiendo a su vez la evaluación de la eficiencia de los servicios del gobierno.

Los autores citados expresan que países como Estados Unidos, Canadá, Nueva Zelanda y Australia presentan sus estados financieros con base total en el devengo. Muchos otros se encuentran evaluando la posibilidad de realizar reformas e implantación de sistemas contables con base en el devengo. Sin embargo, dichos cambios demandan fuerte respaldo político durante años, elevada inversión en equipos y recursos humanos,

sólida base contable y perspectivas de consolidar el sistema presupuestario, igualmente en base al devengo.

Sánchez y Pincay (2013), al referirse a la publicación de 32 Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público por parte del IPSASB y los planes de acción para la convergencia de países como Costa Rica, Chile y Colombia menciona: “Las normas desarrolladas deberán permitirles la posibilidad de aplicar los Métodos de Acumulación o Devengo a sus sistemas de contabilidad” (p. 27), lo cual demuestra que al adaptar la aplicación de normas internacionales implica la aplicación del devengo.

La Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación NICSP– CGR CHILE (2015), menciona como principio contable al Devengo, diciendo:

Las transacciones y otros hechos económicos deben reconocerse en los registros contables cuando estos ocurren y no en el momento en que se produzca el flujo monetario o financiero derivado de aquellos. Los elementos reconocidos de acuerdo con este principio son activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos patrimoniales e ingresos y gastos presupuestarios. (p. 11)

De esta manera se denota que en ese país deben cubrir legalmente la aplicación del sistema contable con base en el devengo.

Referente a Colombia, Gómez y Montesinos (2012) señalan:

El proceso de reforma de la contabilidad gubernamental en Colombia se ha caracterizado por la incorporación de un sistema de contabilidad financiera patrimonial con registros basados en el principio de devengo y por partida doble. Este sistema se dirige a producir informes contables patrimoniales que satisfagan las necesidades de los usuarios de la información. (p. 29)

Así mismo, refieren la significativa coordinación entre la contabilidad patrimonial y la contabilidad presupuestal, manteniéndose esta última de acuerdo al criterio de caja; evidenciando la tendencia del Sector Público

Colombiano hacia la aplicación del devengo como parte de la reforma de la contabilidad gubernamental iniciada en Colombia desde el año 1991.

En Venezuela la Normas Generales de Contabilidad del Sector Público (1996), artículo 4, numeral 10, sobre los principios a los que deben sujetarse los Sistemas de Contabilidad del Sector Público, expresa: “Causado y Devengado. Los gastos e ingresos serán reconocidos para su registro en el momento en que se causen o se devenguen respectivamente, haya o no movimiento de efectivo. Un gasto se considera causado al hacerse exigible el pago de la obligación correspondiente y un ingreso se considera devengado cuando se adquiere el derecho a percibir una determinada cantidad de recursos”. Por tanto, el reconocimiento de gastos e ingresos debe hacerse con base en el devengo independientemente del momento en que haya salida o entrada de efectivo.

2.2.8.2. *Tendencia 2: Integración de los Sistemas de Contabilidad y Presupuesto*

Los procesos de reforma en la administración pública emprendidos por muchos países bajo la influencia de la Nueva Gestión Pública reclaman la aplicación de técnicas directivas que optimicen el proceso de toma de decisiones. Por su parte, García (2007), refiere que las técnicas directivas están muy vinculadas a los procesos de control y medición de los resultados, ya que a través de ellos se realiza la evaluación de lo planificado, lo alcanzado y la aplicación de correctivos, en el caso de ameritarlos. Dentro de las herramientas destacan el presupuesto, la contabilidad financiera y analítica y los ratios e indicadores financieros y de gestión. Makón (2007) indica igualmente que la reforma iniciada a final de los años ochenta y principios de los noventa en América Latina, fue concebida como parte de la

reforma administrativa del Estado, la cual debía abarcar los sistemas básicos de presupuesto, tesorería, crédito público y contabilidad, con un enfoque integral e integrador.

Por otro lado, Khan y Mayes (2009), señalan que la tendencia de implementación de sistemas de contabilidad con base en el devengo en el sector público, demanda la coordinación de la contabilidad y la presupuestación, con el debido proceso de transición de la contabilidad en base de caja a la contabilidad de devengo, dado que “los regímenes de contabilidad y presupuestación deberían estar estrechamente alineados de modo que exista una base clara y transparente para comparar, en términos financieros, los resultados previstos y reales del gobierno” (p. 8)

Hay quienes difieren en los resultados generados por la combinación de contabilidad en base de devengo y el presupuesto en base a caja. Sin embargo, los autores citados (ibídem) exponen que los gobiernos pueden decidir la adopción de su contabilidad en base de devengo como un primer paso antes de implantar el presupuesto en base a devengo.

La integración contable y presupuestaria debe hacerse mediante un plan de cuentas que incluya además de la codificación para los registros contables, la clasificación presupuestaria de ingresos y gastos. Al respecto Khan y Mayes (2009), opinan que “en un sistema bien diseñado, el plan de cuentas debe incorporar la clasificación presupuestaria”. (p. 10). De la misma manera, opinan que si un gobierno ha decidido adoptar en forma simultánea la contabilidad y el presupuesto en base de devengo, su plan de cuentas y su clasificación presupuestaria, deberían unificarse en un nivel de agregación adecuado. Caso contrario, si el gobierno adopta la contabilidad en base de devengo y mantiene el presupuesto en base a caja, ya que es probable que se presenten diferencias significativas.

En Chile la Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación NICSP– CGR CHILE (2015), desglosa el Plan de Cuentas para el Sector

Público, el cual incluye las cuentas de “activo, pasivo, patrimonio, ingresos patrimoniales, gastos patrimoniales y cuentas de responsabilidades o derechos eventuales” (p. 118). Dicho plan emanado de la Contraloría General de la República de Chile, lo hace de obligatorio cumplimiento para todos los órganos que están dentro del Sistema de Contabilidad General de la Nación.

En Colombia se aplica el Catálogo General de Cuentas definido en el Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública (2015) como:

Herramienta instrumental para el registro de los hechos económicos, el cual desarrolla la estructura, descripciones y dinámicas de la clasificación conceptual de estos, y facilita el registro, clasificación, sistematización y agregación de los hechos económicos para preparar estados financieros de propósito general y el reporte de información a la Contaduría General de la Nación. (p. 17)

Se reconoce por tanto, la importancia de instrumentos administrativos y de registro para la optimización del manejo de los recursos públicos y la rendición de cuentas.

En Venezuela el plan de cuentas usado por la República, el Distrito Capital y el Territorio Insular Francisco de Miranda y sus entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales, es el Plan de Cuentas Patrimoniales dictado por la Providencia Administrativa N° 15-001 de la Oficina Nacional de Contabilidad Pública, el cual constituye el instrumento que comprende el código y la denominación de las cuentas y subcuentas que conforman el activo, pasivo, patrimonio, ingresos, gastos, cuentas de orden y cuentas de cierre que permiten la operatividad de la estructura financiera del ente contable, tal como lo señala el artículo 2 de la providencia.

En el caso de los municipios venezolanos los registros contables se hacen de acuerdo a las disposiciones de la Publicación N° 21 Instrucciones y

Modelos para la Contabilidad Fiscal de los Municipios de la Republica, publicada en 1980 y detalla el Plan de Cuentas conformado por Cuentas del Tesoro, Cuentas de la Hacienda, Cuentas del Presupuesto, Cuentas de Resultado del Presupuesto y Cuentas del Patrimonio.

En relación con el sistema presupuestario todos los órganos y entes sujetos a la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público (2014), deben formular, ejecutar y controlar su presupuesto a través del Clasificador Presupuestario de Recursos y Egresos vigente para cada ejercicio económico - financiero y dictado por la Oficina Nacional de Presupuesto (ONAPRE). Dicho clasificador fue creado en el año 2005 con el objeto de coadyuvar al proceso de reorganización del Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas, mediante la interrelación entre los sistemas que integran la Administración Financiera del Sector Público. Este instrumento tuvo como influencia los Manuales del Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial, Naciones Unidas, en lo relacionado con la uniformidad y homogeneidad que deben tener las cuentas públicas. Dentro de sus principales objetivos se encuentran:

- Identificar y registrar la totalidad de los flujos de origen y aplicación de los recursos financieros.
- Interrelacionar y presentar la información presupuestaria sobre bases homogéneas y confiables, facilitando la integración de los sistemas de administración financiera del Estado.
- Registrar por partida simple y por partida doble, toda transacción económica y financiera, haciendo posible la modernización y una mayor transparencia de la gestión pública.
- Realizar el seguimiento periódico de la ejecución presupuestaria de pagos, de inversiones y de crédito público, así como el cierre legal del presupuesto.

Los grupos de cuentas que lo componen son:

3.00.00.00.00 Recursos

4.00.00.00.00 Egresos

Indica lo anterior, la obligatoriedad de efectuar la integración de los Sistemas de Presupuesto y Contabilidad, por parte de los organismos del sector público en Venezuela, de acuerdo al marco normativo que los regula.

2.2.8.3. *Tendencia 3: Adaptación o Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) o International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*

Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) o International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) son desarrolladas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB). Dichas normas están basadas en el principio de devengo y son usadas por los gobiernos y entidades del sector público de todo el mundo para la elaboración de sus estados financieros.

Así mismo, la Federación Internacional de Contadores (IFAC: International Federation of Accountants, 2015), señala que el propósito de las IPSAS es mejorar la calidad, la coherencia y la transparencia de la información financiera generada por el sector público para la toma de decisiones. Reforzando lo anterior, Ablan (2013), citando a Fuertes (2007), menciona:

Disponer de una información comparable a nivel internacional beneficia a organismos supranacionales y a potenciales inversores internacionales interesados en el sector público, quienes requieren información comparable, además de servir de marco de referencia común para aquellos países que comienzan a modernizar su contabilidad pública. (p. 232)

En hoja informativa de la IFAC (2014), se menciona la adopción o los planes de adopción de las IPSAS por parte de algunos gobiernos nacionales y organizaciones, entre las cuales destacan: Austria, Brasil, Cambodia, Costa Rica, Kenia, Perú, Sur África, España, Suiza, Vietnam, la Comisión Europea (para sus estados financieros), la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN), la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el Sistema de las Naciones Unidas.

Atendiendo los beneficios de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) hacia la generación de información de calidad y transparencia, con la consecuente posibilidad de comparación y análisis de la información financiera, se expone a continuación la postura de Chile, Colombia y Venezuela ante las NICSP.

2.2.8.3.1. Chile y las NICSP

Venegas (2012), refiere la competencia de la Contraloría General de la República de Chile en la emisión de normas y definición de los procedimientos contables para el registro de las transacciones de las instituciones de la Administración del Estado. Siendo esa misma institución la que está propiciando la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) en virtud de la necesidad que tiene el Estado de adecuarse a los cambios tecnológicos, económicos y sociales. La Contraloría General de la República de Chile (2012), resaltaba las ventajas de la convergencia de estas Normas, siendo sus atributos:

- Aumentan la calidad de la información contable
- Se obtendrá mayor detalle de la información contable
- La información contable registrada bajo las NICSP agregará valor de largo plazo a los servicios públicos y al gobierno

- Es un set de medidas común que hará mucho más fácil la comparación de performance entre gobiernos (p. 2).

Comenta la fuente citada que la convergencia a NICSP es recomendada por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), al tiempo que es vista como una herramienta crucial para la estabilidad del sistema económico mundial. Así mismo señala que “al converger a NICSP se habrá fortalecido la transparencia, la probidad y la rendición de cuentas” (p. 2). En palabras de Sánchez y Pincay (2013), citando a la Contraloría General de la República de Chile (2012), menciona:

Chile ha elegido la convergencia de una situación basada en un objetivo. Dentro de sus 221 entidades de gobierno, 345 municipios y 608 servicios incorporados están migrando desde los principios de contabilidad generalmente aceptados hacia las Normas Internacionales de Contabilidad Gubernamental. De esta manera, están fortaleciendo la transparencia, la comparabilidad de información financiera y promoviendo la gestión por resultados en el sector público. Este país adopta las NICSP por convicción y no por obligación a través de un plan de convergencia integral y gradual. El plan se inició en el año 2010 y culminará en 2015, dando inicio a la aplicación de la nueva normativa. (p. 21)

Considerando lo anterior, se deduce la necesidad de plantearse objetivos claros y alcanzables para el fortalecimiento de la gestión pública a través del proceso de convergencia a las NICSP.

2.2.8.3.2. Colombia y las NICSP

Colombia inició el proceso de reforma de la contabilidad gubernamental con la creación de la figura del Contador General en el año 1991 y ha evolucionado hasta ser catalogada como innovación en contabilidad

gubernamental, según Gómez y Montesinos (2012). Dicho proceso ha incorporado en el sistema de contabilidad registros basados en el principio de devengo y la partida doble, teniendo una marcada tendencia a la armonización de las NICPS o IPSAS (International Public Sector Accounting Standards).

Luego de la creación de la Contaduría General de la Nación (CGN) en 1996, ésta se convierte en el ente rector de la contabilidad del sector público colombiano. De acuerdo a Gómez y Montesinos (2012), la CGN comienza en el año 2003 el proceso de regulación contable y armonización de las IPSAS y en 2007 ya tiene resultados de armonización con algunas de las 21 IPSAS vigentes, emitiendo el Régimen de Contabilidad Pública (RCP). En 2009 se evalúa la inclusión de las empresas propiedad del Estado en el proceso de armonización.

Así lo corroboran Arango y Torres (2014), diciendo: “la Contaduría General de la Nación viene adelantando un proceso tendiente a la armonización del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) con las normas internacionales de contabilidad del sector público emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC)” (p.141). De igual manera refiere la clasificación las entidades públicas colombianas que ha hecho la Contaduría General de la Nación, como resultado del proceso de armonización, estableciendo la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) para entidades del gobierno y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para empresas del Estado.

Gómez (2013), refiere que en Latinoamérica varios países han puesto en marcha procesos de reforma de la administración pública con la consecuente armonización de las IPSAS. Sin embargo, “los países que a la fecha muestran avances concretos significativos en la implementación de las normas son: Colombia, Perú y Costa Rica” (p. 262).

Por su parte, en el caso colombiano a pesar de los avances, no se ha dado la adopción plena de las IPSAS, debido a la tendencia de los funcionarios a cumplir normas y acatar el sistema legal, lo que se convierte en un asunto de legalidad y legitimidad y, el predominio legal y presupuestario en el sistema.

2.2.8.3.3. Venezuela y las NICSP

En un mundo globalizado con clientes, usuarios y ciudadanos cada vez más exigentes, los Estados al igual que las empresas, requieren modernizar sus sistemas financieros para dar efectiva respuesta a la sociedad.

En Venezuela la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP) (2015), reseña: “Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) están orientadas a estandarizar la preparación, presentación y tratamiento de la información financiera del sector público”. Haciendo notoria la necesidad de estandarizar los procesos que van desde la preparación hasta el tratamiento de la información financiera, para reflejar cifras que al final permitirán la toma de decisiones y los usuarios que las acceden entiendan lo que significan.

Es competencia de la ONCOP dictar las normas técnicas de contabilidad y los procedimientos específicos que considere necesarios para el adecuado funcionamiento del Sistema de Contabilidad Pública, por lo tanto “ha dado inicio al estudio y análisis de las NICSP y su aplicabilidad en el ámbito venezolano”. El país debe estar a la vanguardia de los procesos de la información siguiendo las últimas tendencias en la materia. El ente citado, lo reconoce al considerar que su objetivo es:

Fortalecer la información que se expresa en los estados financieros, estableciendo procesos de implementación de estándares transparentes y relevantes a través de un sistema de responsabilidad cuando exista un desempeño de calidad inferior a lo determinado por cualquiera de las partes en el proceso de los informes financieros.

La ONCOP en virtud de sus competencias creó el Comité Interinstitucional con el fin de llevar a cabo el estudio y análisis de las NICSP y la posibilidad de aplicación en Venezuela. Dicho comité está integrado por representantes de diversos organismos y entes de la Administración Financiera del Sector Público venezolano, entre los cuales destacan el Banco Central de Venezuela (BCV), la Oficina Nacional de Presupuesto (ONAPRE), la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna (SUNAI), la Oficina Nacional del Tesoro (ONT), el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y el Fondo de Garantía de Depósitos y Protección Bancaria (FOGADE). En este sentido, Ablan (2013) refiere la formulación del proyecto denominado “Normas Técnicas de Contabilidad Pública”, como parte de la gestión de la ONCOP y el Comité Interinstitucional. De dicho proyecto se han publicado tres NTCP:

- a) Norma Técnica de Contabilidad sobre la Presentación de los Estados Financieros de la República y sus Entes Descentralizados Funcionalmente sin Fines Empresariales.
- b) Norma Técnica de Contabilidad sobre la Elaboración y Presentación del Estado de Flujos de Efectivo de la República y sus Entes Descentralizados Funcionalmente sin Fines Empresariales.
- c) Norma Técnica de Contabilidad sobre las Políticas Contables, los Cambios en las Estimaciones Contables y la Corrección de Errores de la República y sus Entes Descentralizados Funcionalmente sin Fines Empresariales. (p. 237)

De acuerdo a lo anterior se evidencia que el ámbito de aplicación de las NTCP no incluye a los estados, los municipios ni sus entes descentralizados, centrándose solamente en la República y sus entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales.

En relación con la situación de las NICSP en Venezuela, la fuente antes citada, refiere que la adaptación de las NICSP supone cambios en la administración financiera del sector público, cambios en la práctica y normativa contable, el diseño de un plan integrado de cuentas presupuestarias y financieras, cambios en el ámbito legislativo, así como la satisfacción de una serie de requerimientos entre los que resaltan la formación profesional, ajustes en los sistemas informáticos, adquisición de equipos y capacitación del recurso humano.

En el ámbito internacional, la Federación Internacional de Contadores (IFAC) ha desarrollado a través de la Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público, las 27 normas que actualmente existen como referencia, cuya implementación busca mejorar la calidad de la información y armonizar su presentación a nivel mundial. En el portal de la ONCOP aparecen publicadas (1 a la 21) según la Figura 1.

ONCOP Oficina Nacional de Contabilidad Pública
Consolidando la Transparencia

Venezuela, Martes 24 de Marzo del 2015

NICSP (Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público)

Reseña | Objetivos | Normas | Comité Interinstitucional

Normas	PDF	ZIP
Prefacio		
NICSP 1		
NICSP 2		
NICSP 3		
NICSP 4		
NICSP 5		
NICSP 6		
NICSP 7		
NICSP 8		
NICSP 9		
NICSP 10		
NICSP 11		
NICSP 12		
NICSP 13		
NICSP 14		
NICSP 15		
NICSP 16		
NICSP 17		
NICSP 18		
NICSP 19		
NICSP 20		
NICSP 21		

© 2011 Sitio Web de la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP).
Av. Urdaneta, Esq. de Carmelita, Edif. Norte del Minist. de Finanzas, Mezz.Parroq. Altagracia.
Teléfonos: 802.49.19/ 49.33 Fax: 862.50.60

Figura 1. ONCOP (2015).

Se denota en la figura, la posición de la ONCOP ante la divulgación de las NICSP en función de las ventajas que ellas suponen.

2.2.8.4. Tendencia 4: Gobierno Electrónico y Software Libre

Globalización, Sociedad del Conocimiento y Sociedad de la Información son conceptos que hacen pensar en las tendencias del mundo en cuanto a intercambio económico, tecnología, información y relaciones sin fronteras entre países, empresas, culturas y personas.

La oleada de constantes y acelerados cambios obliga a los Estados a incorporar nuevas herramientas que le permitan adaptarse y no quedarse atrás. Herramientas como las Tecnologías de la Información y Comunicación (TICs) e Internet pueden hacerlo posible siempre que se disponga de la voluntad de los gobiernos, los recursos y la infraestructura requerida. Para Valenti (2002) “la Sociedad de la Información está en pleno proceso de formación” (párr. 1). Así mismo refiere:

El surgir de la Sociedad de la “Información” se debe al hecho de poder transformar la información digital en valor económico y social, en conocimiento útil, creando nuevas industrias, nuevos y mejores puestos de trabajo y mejorando la forma de vida de la sociedad en su conjunto a través de un desarrollo basado en el uso del conocimiento, apostando a convertir el conocimiento en PBI. (párr. 8)

Por tanto, como menciona el autor, la construcción de la Sociedad de la Información requiere la participación de los diversos agentes sociales y económicos que componen la sociedad, motivado a que el conocimiento está concentrado en los distintos actores sociales, ya sean universidades, trabajadores, empresas, ciudadanos, gobiernos e incluso los niños; pudiendo servirse de los beneficios de las TICs como soporte de integración y gestión en el proceso de intercambio de información para el logro de los objetivos de desarrollo de las naciones. Señalando igualmente: “En realidad la Sociedad

de la Información no está determinada por las nuevas Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC), está determinada por una nueva forma de organización económica y social motivada por el desarrollo de las TIC”. (párr. 39).

De allí, las nuevas corrientes exigen la transformación del Estado, como garante del bienestar de los ciudadanos, quienes demandan mayor eficiencia, eficacia y calidad en la prestación de los servicios, así como mayor transparencia y participación en los procesos de administración de los recursos públicos. Producto de la iniciativa de transformar el Estado, surge el Gobierno Electrónico o E-Government como una forma de aprovechar las bondades de las Tecnologías de la Información y Comunicación (TICs) y el Internet, para que el Estado se acerque e interactúe con los ciudadanos. Sin embargo, Sour (2007) refiere que el Gobierno Electrónico va mucho más allá de un simple contacto vía Internet entre el gobierno, la industria y los ciudadanos y citando a Schedler (2004), lo define como “una forma de organización del Estado que integra las interacciones e interrelaciones entre el Estado y los ciudadanos, industrias privadas, clientes e instituciones públicas a través de la utilización de tecnologías de información y comunicación modernas” (p. 616).

En relación con las áreas de alcance del Gobierno Electrónico, Rodríguez (2004), explica que pueden encontrarse dos escenarios complementarios a saber:

1. *Uno externo.* A través del cual el Estado, específicamente el Poder Ejecutivo, establece relaciones con los ciudadanos mediante los web site o portales en Internet, con la posibilidad de acercamiento que puede ir desde brindar información, recibir documentos, quejas y/o sugerencias, hasta incluso recibir el pago de un servicio determinado o el cumplimiento de una obligación a cargo del ciudadano.
2. *Uno interno.* Dirigido hacia la propia organización del Estado,

persiguiendo el aumento de los niveles de eficiencia de su gestión administrativa. Cobra gran importancia la interconexión electrónica que permite la integración de los sistemas administrativos.

Referente al último aspecto y siguiendo las tendencias actuales de aplicación de TICs, muchos países en Latinoamérica han diseñado, instaurado y continúan revisando sus Sistemas Integrados de Administración Financiera (SIAF). Es el caso de Argentina con el Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF), Chile con el Sistema de Información para la Gestión Financiera del Estado (SIGFE), Colombia con el Sistema Integrado de Información Financiera - SIIF Nación, Ecuador con el Sistema Integrado de Gestión Financiera (SIGEF), Perú con el Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF) y Venezuela con el Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF). Entre las ventajas del Gobierno Electrónico, Rodríguez (2004), menciona las siguientes:

- Disminución del tiempo de las diferentes operaciones que realizan los ciudadanos. Eficiencia y eficacia.
- Reducción de costos de operación por parte de las dependencias gubernamentales.
- Transparencia en la gestión pública. Auditabilidad de gestión acceso y flujo de información continuo.
- Acercamiento de la administración pública con el ciudadano, con base en la tecnología al servicio de la gente.
- Afianza la gobernabilidad, fortalece la democracia participativa y representativa y contribuye a mejorar la calidad de vida de los ciudadanos. (p. 19)

En este sentido es importante mencionar según Arcila, Cañizález, de la Barra, Gómez, Marín, Páez y Petrizzo (2010), el financiamiento otorgado por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el sector privado a Chile, Costa Rica, México, Perú, República Dominicana y Uruguay, a fin de apoyar el desarrollo del Gobierno Electrónico. Mientras Venezuela y Brasil utilizan presupuesto nacional. De acuerdo a los autores antes citados, el Gobierno Electrónico en Chile tiene un enfoque tecnocrático basado en servicios, a fin

de trabajar de forma más eficiente y eficaz, generando mayores resultados, con menos personal, en menor tiempo y en espacios más pequeños.

A diferencia de Venezuela, quien tiene un enfoque más democrático y en palabras de los mismos autores “el Gobierno Electrónico no es percibido como panacea para resolver problemas de transparencia, eficacia y eficiencia de la Administración, sino como un enfoque potencialmente útil para transitar el camino hacia una genuina democracia”. (p. 24). Emerge como una política de Estado que sirve de base conceptual al proceso de transformación impulsado por la Administración y es desarrollado por el Ministerio del Poder Popular para las Telecomunicaciones y la Informática.

Uno de los proyectos adelantado por ese Ministerio es el “Portal Gobierno”, el cual según Rodríguez (2004), requiere la reestructuración de los servicios públicos, grandes inversiones de los organismos en todos los niveles y un cambio cultural, para que sea exitoso. Así mismo se ha desarrollado el web site www.venezuela.gob.ve en el cual se presenta información sobre los poderes públicos del país.

En el caso de Colombia Rodríguez (2004), indica:

El gobierno colombiano ha diseñado la «Agenda de conectividad » para poner en práctica su estrategia de e-government, aprobada por el Consejo Nacional de Política Económica y Social el 9 de febrero de 2000, con el objetivo de masificar el uso de las TICs, aumentar la competitividad del sector público, socializar el acceso a la información y modernizar las instituciones públicas. (p. 11)

Lo indicado anteriormente da cuenta de la disposición de los gobiernos de Chile, Venezuela y Colombia para la implementación del Gobierno Electrónico en virtud de las ventajas que aporta.

Por otro lado, dentro de la Sociedad de la Información aparece el Software Libre, el cual según Stallman (2004) citado por González (2006), se refiere a “la libertad de los usuarios para ejecutar, copiar, distribuir, estudiar,

cambiar y mejorar el software” (p. 126). Lo anterior implica cuatro tipos de libertades:

- Libertad 0: Para ejecutar el programa sea cual sea nuestro propósito.
- Libertad 1: Para estudiar el funcionamiento del programa y adaptarlo a sus necesidades, el acceso al código fuente es condición indispensable para esto.
- Libertad 2: Para redistribuir copias y ayudar así a su vecino.
- Libertad 3: Para mejorar el programa y luego publicarlo para bien de la comunidad, el acceso al código fuente es condición indispensable para esto. (ibídem).

En correspondencia con lo anterior, el Decreto N° 3.390, publicado en la Gaceta Oficial N° 38.095 de la República Bolivariana de Venezuela, de fecha 28 de diciembre de 2004, define el Software Libre en el artículo 2, como:

Programa de computación cuya licencia garantiza al usuario el acceso al código fuente del programa y lo autoriza a ejecutarlo con cualquier propósito, modificarlo y redistribuir tanto el programa original como sus modificaciones en las mismas condiciones de licenciamiento acordadas al programa original, sin tener que pagar regalías a los desarrolladores previos.

Dicho Decreto establece en el artículo 1: “La Administración Pública Nacional empleará prioritariamente Software Libre desarrollado con Estándares Abiertos, en sus sistemas, proyectos y servicios informáticos”. Para lo cual todos los órganos y entes de la Administración Pública Nacional iniciarán los procesos de migración gradual y progresiva de éstos hacia el Software Libre. Sin embargo, Arcila, Cañizález, de la Barra, Gómez, Marín, Páez y Petrizzo (2010), refieren que “este mandato, se dirige nuevamente a la administración pública nacional, central y descentralizada funcionalmente, pero no a los entes descentralizados territorialmente, que por su parte tienen la libertad de establecer sus políticas propias en la materia” (p. 54).

Respecto a lo anterior, vale decir que la Publicación N° 21 (1980), que rige la contabilidad municipal en Venezuela, no obliga ni prohíbe la utilización

de algún sistema informático para el registro de las transacciones económico-financieras de los municipios.

2.2.9. Los Municipios

El proceso globalizador, el avance de las tecnologías, los constantes cambios sociales, económicos y políticos en el mundo, con orientación democratizadora, han dado paso a la descentralización, con orientación hacia el desarrollo regional o local, a través de la toma de decisiones desde el ámbito más cercano a la realidad de cada región o localidad. Montecinos (2005), señala: “Se entiende por descentralización aquel proceso de transferencia de poder político, fiscal y administrativo desde el nivel central a los niveles subnacionales del gobierno” (p.74). Igualmente refiere que aparte del objetivo inicial, la descentralización se ha convertido en una nueva forma de gobernar, con sentido más democrático y participativo.

En relación con Latinoamérica, el autor antes citado, opina que la descentralización es vista como un medio para el logro de objetivos como la profundización y perfeccionamiento de la democracia, el fortalecimiento del desarrollo en sentido ascendente, la contribución a la equidad ciudadana, la disminución del aparato del Estado y el aumento de la eficiencia en la gestión pública. Por su parte Finot (2003), indica:

...sobre todo en países unitarios como Chile, Colombia y Bolivia, los procesos de descentralización política se han orientado en forma preponderante hacia un nivel bastante próximo a los ciudadanos, como es el nivel municipal, para después ir avanzando hacia los niveles intermedios. Es más: en algunos de ellos el proceso de empoderamiento alcanza hasta niveles submunicipales, como serían los casos de Panamá (hasta el cantón) o, más recientemente, de Ecuador (hasta la parroquia). (p. 15).

Venezuela se encaminaba hacia la descentralización con la aprobación del proyecto de reforma del Estado, elaborado por la Comisión Presidencial para la Reforma del Estado (COPRE) en el año 1988. Banko (2008), refiere que en diciembre de 1989 fueron celebradas las primeras elecciones directas de gobernadores y alcaldes, promulgándose en el mismo mes la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público. Se crean de esta forma los municipios autónomos y al respecto Brito (1999), indica: “En cuanto al crecimiento del número de municipios en la estructura jurídico-política del Estado venezolano, para 1989 Venezuela tenía 267 municipios, hasta 1998 las Asambleas Legislativas respectivas han creado 330 municipios”. (p. 108)

En Venezuela existen 335 municipios, definidos por la Constitución, artículo 168, como “la unidad política primaria de la organización nacional, gozan de personalidad jurídica y autonomía, la cual comprende la elección de sus autoridades, la gestión de las materias de su competencia y la creación, recaudación e inversión de sus ingresos”. Así mismo, se rigen por la Ley Orgánica del Poder Público Municipal LOPPM (2010), la cual tiene por objeto desarrollar los principios constitucionales relativos al Poder Público Municipal y, como lo señala el artículo 52 “es competencia de los municipios, el gobierno y la administración de los intereses propios de la vida local, la gestión de actividades y servicios que requiera la comunidad municipal, de acuerdo con la Constitución de la República y las leyes”.

En relación con la organización municipal, el artículo 75 de la LOPPM, señala que la función ejecutiva está a cargo del Alcalde o Alcaldesa, a quien corresponde el gobierno y la administración, la función deliberante está a cargo del Concejo Municipal, la función de control está a cargo de la Contraloría Municipal y la función de planificación le corresponde al Consejo Local de Planificación Pública.

2.2.10. Dependencias Unidad de Análisis: Los Departamentos de Contabilidad y Finanzas de las Alcaldías de los Municipios Metropolitanos del estado Mérida

Las instituciones objeto de estudio fueron las Alcaldías de los Municipios pertenecientes al Área Metropolitana del estado Mérida: Libertador, Santos Marquina, Campo Elías y Sucre. Éstos conforman el conglomerado urbano de mayor amplitud e importancia económica del estado Mérida que gira en torno al Municipio Libertador y cuyo desarrollo se ha basado en el crecimiento poblacional y físico. A continuación se presenta información sobre las administraciones municipales mencionadas.

2.2.10.1. Alcaldía del Municipio Libertador

De acuerdo a la información suministrada por la Coordinación del Despacho del Alcalde, la Alcaldía del Municipio Libertador tiene como filosofía organizacional lo siguiente:

Misión

Somos un equipo de servidores públicos comprometidos con los ciudadanos, inspirados en valores y tradiciones, que con políticas públicas innovadoras logra garantizar una gestión transparente, confiable y cercana al ciudadano, fortaleciendo el sentido de pertenencia con nuestro municipio.

Visión

Promover y facilitar una nueva cultura ciudadana, inspirada en la actuación transparente, incluyente, ética y democrática de una gestión al servicio de la ciudad y de sus ciudadanos.

Historia de la ciudad de Mérida

La ciudad de Mérida fue fundada en el año 1558 por el español Juan Rodríguez Suarez. Con un crecimiento progresivo desde su fundación se convirtió en la cuna de la universidad fundada por Fray Juan Ramos de Lora, la Universidad de los Andes.

Actualmente la ciudad de Mérida es la capital del Municipio Libertador, el más importante de los 23 municipios que conforman el estado Mérida. El Municipio Libertador se encuentra dividido en 15 parroquias que son: Antonio Spinetti Dini, Arias, Caracciolo Parra Pérez, Domingo Peña, El Llano, El Morro, Gonzalo Picón Febres, Jacinto Plaza, Juan Rodríguez Suarez, Lasso de la Vega, Los Nevados, Mariano Picón Salas, Milla, Osuna Rodríguez y Sagrario. Las actividades económicas realizadas en el municipio están representadas por actividades turísticas y de prestación de servicios.

El gobierno del municipio es dirigido por el alcalde electo para tal fin, por períodos de cuatro años.

2.2.10.2. Alcaldía del Municipio Santos Marquina

La Dirección de Administración y Finanzas de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina, presenta la siguiente información sobre la administración municipal:

Misión

Ser una institución al servicio del Municipio Santos Marquina, garantizando un desarrollo integral de la comunidad en el marco del proceso Socialista-Bolivariano, por medio de la organización, planificación y ejecución de políticas públicas, elevando la productividad y calidad de vida en dicho municipio.

Visión

Constituirse en un modelo de gerencia municipal, para implementar un gobierno enmarcado en el socialismo bolivariano, contando con servidores públicos y comunidades comprometidas con el desarrollo del municipio.

Hitos históricos resaltantes en la conformación del Municipio Santos Marquina-Tabay

Con la visita del Licenciado Alonso Vázquez de Cisneros entre 1619 y 1620, se aprobó una ordenanza relacionada con el poblamiento de Tabay. Ésta fue redactada por el Visitador el 29 de agosto de 1619. Al efecto se comisionó a Benito Marín, Juez Poblador, el 3 de septiembre del mismo año. Para tal efecto se notificó a los indígenas, quienes convinieron en que las tierras de Tabay eran las más idóneas para el establecimiento del pueblo, por su fertilidad, abundancia de agua y leña, temperatura fría y a dos leguas de la ciudad de Mérida.

Sin embargo, la creación del Municipio Autónomo Santos Marquina en 1986 fue, sin duda, uno de los hechos más relevantes en el proceso histórico de este pueblo, que desde su establecimiento había pertenecido a la jurisdicción de la ciudad de Mérida. Por primera vez, Tabay como municipio, tomaba decisiones con mayor autonomía en lo que respecta a asuntos de su administración.

2.2.10.3. Alcaldía del Municipio Campo Elías

La Gerencia de Administración y Finanzas de la Alcaldía del Municipio Campo Elías, señala: La Alcaldía representa, en el contexto organizacional,

el órgano que realiza las funciones de gobierno o de administración del Municipio Campo Elías.

Misión

Mejorar las condiciones de vida de la comunidad del Municipio Campo Elías.

Visión

Consolidar en la comunidad del Municipio Campo Elías, el desarrollo social, económico y sustentable.

Los Valores

Los Valores están sustentados en la transparencia, el sentido de pertenencia y en la orientación hacia la comunidad del Municipio.

2.2.10.4. Alcaldía del Municipio Sucre

La Dirección de Finanzas de la Alcaldía del Municipio Sucre, indica la siguiente información:

Misión

La Alcaldía del Municipio Sucre tiene como Misión dar respuesta a las demandas comunales a través de una provisión de bienes y servicios públicos de forma eficiente y eficaz, aumentando los niveles y estándares de calidad de vida de los habitantes del Municipio; y para ello orienta su gestión hacia la participación activa y protagónica de las comunidades en la gestión de Gobierno como corresponsales de la gestión pública municipal.

Visión

La Alcaldía del Municipio Sucre tiene como visión convertirse en un modelo de Gerencia Municipal en el estado Mérida, orientado hacia la satisfacción de las demandas comunales en materia de bienes y servicios públicos, en procura de contribuir con el mejoramiento continuo de la calidad de vida de sus habitantes.

División Política Administrativa registrada en el tiempo del Municipio Sucre

En 1620 Alonso Vázquez de Cisneros, elabora el acta fundacional del pueblo de Santiago de las Lagunillas, originalmente llamaban al sitio Xamuén, luego pasó a llamarse Lagunillas, debido a la Laguna de Urao, a la cual llamaban los indios Yoama. En 1868 el pueblo de Lagunillas se convirtió en la capital de uno de los Departamentos del estado Mérida, llamado Departamento Unión. En 1872 el Departamento Unión cambió su nombre a Departamento Colina y más tarde a Departamento Sucre.

En 1904 el Distrito de Sucre estaba conformado por las Parroquias Lagunillas, San Juan, Chiguará y Estanques. Ese mismo año Lagunillas comparte el distintivo de ciudad junto con Mérida, Ejido, Tovar, Timotes y Mucuchíes. En 1988 pasa a ser Municipio Autónomo Sucre, capital Lagunillas, en cuya jurisdicción se encuentran los municipios foráneos: Chiguará, Estanques, Pueblo Nuevo del Sur y San Juan.

En 1992 el Municipio Sucre además de las parroquias que lo formaban para 1988, se le anexa la Parroquia La Trampa. Las principales actividades económicas del Municipio Sucre son la agrícola y pecuaria con productos como: el maíz, la caraota, la papa, la yuca, el apio, el tomate, el pimentón, la cebolla, el cambur, el café, la piña, la carne bovina, la carne porcina, la carne caprina, pollos, gallinas, leche, huevos y queso.



Figura 2. Vista panorámica de la ciudad de Mérida, Venezuela

2.3. Bases Legales

Las bases legales que se relacionan directamente con la normativa contable de los municipios, se presentan a continuación:

2.3.1. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

El artículo 141 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), refiere los principios sobre los cuales se fundamenta la Administración Pública: "...honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública..."

Así mismo, en el artículo 143 señala: "Los ciudadanos tienen derecho a ser informados oportuna y verazmente por la Administración Pública, sobre el estado de las actuaciones en que estén directamente interesados..."

Teniendo igualmente acceso a los archivos y registros administrativos dentro de los límites fijados por la Ley.

2.3.2. Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP)

El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público publicada en Gaceta Oficial N° 6.210, de fecha 30 de diciembre de 2015, tiene como objeto la regulación de la administración financiera del sector público, el sistema de control interno y los aspectos referidos a la coordinación macroeconómica. (Artículo 1).

Así mismo, especifica en el artículo 3 que la administración financiera del sector público está conformada por los sistemas de presupuesto, crédito público, tesorería y de contabilidad pública, regulados en ese Decreto y, los sistemas aduanero, tributario y de administración de bienes, regulados por leyes especiales. En el artículo 5, numeral 4 la LOAFSP establece la sujeción de los municipios a sus regulaciones, al formar parte de los entes que conforman el sector público.

El Título V del Sistema de Contabilidad Pública, artículo 124 de la LOAFSP, define el sistema de contabilidad pública como el conjunto de políticas, principios, órganos, normas y procedimientos técnicos de contabilidad que permiten valorar, registrar, procesar y exponer los hechos económico financieros que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de los entes del sector público. De acuerdo al artículo 127 el sistema de contabilidad pública tendrá por objeto:

1. El registro sistemático de todos los hechos y transacciones que afecten la situación financiera de la República y demás entes del sector público sujetos a la LOAFSP.
2. Producir, al término del ejercicio económico financiero, los estados financieros que muestren los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, así como el flujo de efectivo y el movimiento de las cuentas de patrimonio de los entes sujetos a la LOAFSP.
3. Generar la información financiera necesaria para facilitar a los responsables de la gestión financiera pública la toma de decisiones, la adopción de políticas públicas adecuadas sobre el manejo de los recursos públicos y para los terceros interesados en la misma.
4. Presentar la información contable, financiera, los estados financieros y la respectiva documentación de soporte, ordenada de tal forma que facilite el ejercicio del control y auditoría interna y externa.
5. Producir información del sector público para la integración en el sistema de cuentas nacionales.

El artículo 128, menciona que el sistema de contabilidad pública es único y uniforme, integral e integrado, y aplicable a todos los entes sujetos a esta Ley y está fundamentado en las normas generales de contabilidad y en los principios de contabilidad de general aceptación válidos para el sector público. En relación con el soporte de la información el artículo 129 indica:

El sistema de contabilidad pública estará soportado en medios informáticos que permitan generar comprobantes, libros principales y auxiliares, así como los estados financieros y reportes contables, de acuerdo con los lineamientos y las normas que al efecto dicte la Oficina Nacional de Contabilidad Pública. Excepcionalmente, se podrá llevar registros manuales, atendiendo a los lineamientos que dicte esta Oficina Nacional.

Por su parte, según el artículo 131 numeral 4, es atribución de la Oficina Nacional de Contabilidad Pública, prescribir los sistemas de contabilidad para los entes sujetos a la LOAFSP, mediante instrucciones y modelos, que serán publicados en la forma, medio y oportunidad que ella determine.

2.3.3. Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal LOPPM

La Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria N°6.015, de fecha 28 de diciembre de 2010, refiere en su artículo 1 que:

...tiene por objeto desarrollar los principios constitucionales, relativos al Poder Público Municipal, su autonomía, organización y funcionamiento, gobierno, administración y control, para el efectivo ejercicio de la participación protagónica del pueblo en los asuntos propios de la vida local, conforme a los valores de la democracia participativa, la corresponsabilidad social, la planificación, la descentralización y la transferencia a las comunidades organizadas, y a las comunas en su condición especial de entidad local, como a otras organizaciones del Poder Popular.

La misma Ley define el Municipio en su artículo 2 como la unidad política primaria de la organización nacional de la República, goza de personalidad jurídica y ejerce sus competencias de manera autónoma, conforme a la Constitución de la República y la ley. Sus actuaciones incorporarán la participación protagónica del pueblo a través de las comunidades organizadas, de manera efectiva, suficiente y oportuna, en la definición y ejecución de la gestión pública y en el control y evaluación de sus resultados. Por su parte, refiriéndose al sistema contable el artículo 243, señala:

Los municipios o distritos están obligados a regirse por las normas generales de contabilidad, así como por las normas e instrucciones sobre los sistemas y procedimientos de contabilidad dictados por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública, con el propósito de lograr una estructura contable uniforme, sin perjuicio de las variaciones necesarias que permitan el registro de sus operaciones, así como la regularización y coordinación de los procedimientos contables de cada Municipio.

En este sentido, los municipios, según la normativa legal deben cumplir con los requerimientos necesarios para que la Contabilidad Pública logre una estructura uniforme y genere información veraz y oportuna. Sin embargo, el sistema contable municipal actual se rige por las disposiciones de la Publicación N° 21 (1980) y no se encuentra en concordancia con el sistema de contabilidad pública del nivel central y de los entes descentralizados, aplicando métodos anticuados de registro que están lejos de contribuir al logro de una estructura contable uniforme. Siendo pertinente mencionar que la ONCOP a la fecha no ha emitido normas concretas en la materia, para las administraciones municipales.

2.3.4. Ley Orgánica de la Administración Pública

El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública, N° 1.424, publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.147, de fecha 17 de noviembre de 2014, expresa en su artículo 1 que:

...tiene por objeto establecer los principios, bases y lineamientos que rigen la organización y el funcionamiento de la Administración Pública; así como regular los compromisos de gestión; crear mecanismos para promover la participación popular y el control, seguimiento y evaluación de las políticas, planes y proyectos públicos; y establecer las normas básicas sobre los archivos y registros en la Administración Pública.

Por su parte el artículo 2 refiere que el ámbito de aplicación es la Administración Pública Nacional, los estados, los distritos metropolitanos, el Distrito Capital, el Territorio Insular Miranda y los municipios, quienes deberán desarrollar su contenido dentro del ámbito de sus competencias.

En el artículo 10 se disponen los Principios que rigen la actividad de la Administración Pública, los cuales son economía, celeridad, simplicidad,

rendición de cuentas, eficacia, eficiencia, proporcionalidad, oportunidad, objetividad, imparcialidad, participación, honestidad, accesibilidad, uniformidad, modernidad, transparencia, buena fe, paralelismo de la forma y responsabilidad en el ejercicio de la misma, con sometimiento pleno a la ley y al derecho, y con supresión de las formalidades no esenciales.

2.3.5. Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal

De conformidad al artículo 2 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2010), la Contraloría General de la República:

...es un órgano del Poder Ciudadano, al que corresponde el control, la vigilancia y la fiscalización de los ingresos, gastos y bienes públicos, así como de las operaciones relativas a los mismos, cuyas actuaciones se orientarán a la realización de auditorías, inspecciones y cualquier tipo de revisiones fiscales en los organismos y entidades sujetos a su control.

Así mismo el artículo 2 indica:

La Contraloría, en el ejercicio de sus funciones, verificará la legalidad, exactitud y sinceridad, así como la eficacia, economía, eficiencia, calidad e impacto de las operaciones y de los resultados de la gestión de los organismos y entidades sujetas a su control.

Igualmente el artículo 9 numeral 4, refiere que los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Municipal y en las demás entidades locales previstas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, están sujetos a las disposiciones de la Ley y al control, vigilancia y fiscalización de la Contraloría General de la República.

2.3.6. Reglamento Parcial N° 4 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. Sobre el Sistema de Contabilidad Pública

El objeto del Reglamento, de acuerdo al artículo 1 es:

...desarrollar los principios contables y establecer las normas y procedimientos técnicos que conforman el Sistema de Contabilidad Pública, que permitirán valorar, procesar y exponer los hechos económicos y financieros que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de la República o de sus entes descentralizados funcionalmente.

Sin embargo, a diferencia de la LOAFSP, su Reglamento N° 4 en el artículo 3 refiere que el Sistema de Contabilidad Pública será único, integrado y aplicable a todos los órganos de la República y sus entes descentralizados funcionalmente, y estará fundamentado en las normas generales de contabilidad dictadas por la Contraloría General de la República y en los demás principios de contabilidad de general aceptación válidos para el sector público. Se observa entonces, que los municipios no están sujetos a las disposiciones de dicho Reglamento.

De igual manera el artículo antes nombrado refiere que “la contabilidad se llevará en los libros y registros cumpliendo con la metodología que prescriba la Oficina Nacional de Contabilidad Pública, la cual estará orientada a determinar los costos de la producción pública”. En cuanto al soporte del Sistema de Contabilidad Pública, el artículo 4, indica: “estará soportado en la herramienta informática denominada Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF), que al efecto se aplicará en los órganos y entes sometidos al sistema”, es decir, a la República y sus entes descentralizados funcionalmente. La Rectoría del Sistema de Contabilidad Pública según el artículo 6, es ejercida por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública y:

...como órgano rector del Sistema de Contabilidad Pública, coordinará y vigilará el funcionamiento de las Oficinas de Contabilidad de los órganos de la República y sus entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales, para garantizar el registro oportuno y adecuado de las transacciones económicas y financieras, conforme a las normas que al efecto dicte esa oficina.

Cabe resaltar que los municipios no están incluidos dentro del contenido de este artículo. Sin embargo en el artículo 11, dispone que:

...la Oficina Nacional de Contabilidad Pública solicitará a los estados, al Distrito Metropolitano de Caracas, al Distrito del Alto Apure, a los distritos y municipios, la información necesaria para el cumplimiento de sus funciones y, coordinará con estos niveles de gobierno la aplicación, en el ámbito de sus competencias, de los principios, normas y procedimientos que rigen el Sistema de Contabilidad Pública.

Así pues, los municipios deben estar a disposición de los requerimientos de la ONCOP, para contribuir a la consolidación del Sistema de Contabilidad Pública.

2.3.7. Publicación N° 21 Instrucciones y Modelos para la Contabilidad Fiscal de los Municipios de la República

La Contraloría General de la Republica emitió en el año 1980 las normas que hasta la actualidad rigen los registros contables y la preparación de los Estados Financieros en los municipios venezolanos. Dichas normas fueron publicadas en Gaceta Oficial N° 2.681 Extraordinario de fecha 31 de octubre de 1980 bajo la denominación de Publicación N° 21 Instrucciones y Modelos para la Contabilidad Fiscal de los Municipios de la República. En adelante Publicación N° 21.

En el Capítulo I, se exponen los objetivos, en el entendido que el sistema de contabilidad fiscal para los municipios que se emite a través de la Publicación N° 21, tiene como finalidad establecer las normas, instrucciones

y modelos para el registro y control de las operaciones realizadas por las Administraciones Municipales, así como determinar la situación financiera tanto mensual como de cada ejercicio presupuestario, obteniéndose información veraz y oportuna para fines estadísticos, de análisis financiero y de control. En el Capítulo II, se indican las normas y convenciones generales que deben ser observadas por las Administraciones Municipales para la correcta aplicación del sistema y las cuales son:

- Registro de todas las operaciones y situaciones relativas al Tesoro y la Hacienda de los Municipios.
- Presentación en forma separada en los estados financieros, las cuentas del Tesoro, de la Hacienda y del Presupuesto. En cuanto a las cuentas de orden, se deja a criterio de cada Municipalidad la creación de las que considere conveniente, salvo en lo que se refiere al registro de la deuda pública, para lo cual se utilizan las previstas en la publicación N° 19 del Organismo Contralor.
- Registro de las operaciones relativas a las materias en depósito, hasta tanto se dicten normas expresas para los Municipios, se registrará por las instrucciones prescritas en la Publicación N° 15 de la Contraloría General de la República y en cuanto al registro de las operaciones de crédito público, se aplicarán las disposiciones de la publicación N° 19 del Organismo Contralor.
- Las órdenes de pago giradas en calidad de avance para atender el pago de sueldos y salarios y los montos de los vencimientos de las órdenes permanentes con el mismo destino, serán consideradas convencionalmente como órdenes especiales directas y se registrarán afectando directamente la cuenta "Gastos Presupuestarios". Queda entendido que en caso de que se produzcan reintegros, será necesario efectuar los ajustes correspondientes.
- Los Fondos Especiales y Fondos de Terceros se manejarán en cajas y cuentas corrientes bancarias especiales, separadas de las utilizadas para los fondos ordinarios y los del Situado Coordinado, y no debe disponerse de ellos sino para las finalidades expresamente autorizadas y para ser entregados a sus beneficiarios.

En el Capítulo III, se realiza la Descripción General del Sistema, indicando que el sistema consiste en el registro contable de las operaciones

del Tesoro y las operaciones de la Hacienda. Respecto a la estructura del Balance de la Hacienda Municipal comprende cuatro grupos de cuentas: del Tesoro, de la Hacienda, del Presupuesto y de Orden.

En las Cuentas del Tesoro se presentan los activos disponibles y realizables frente a los pasivos exigibles y las reservas de previsión, cuya diferencia determina la Situación Financiera del Tesoro. En las Cuentas de la Hacienda se presentan las cuentas de activos fijos y otros derechos de contenido económico, enfrentados a los pasivos de largo plazo, cuya diferencia da a conocer el monto de la Hacienda Pública Municipal.

Las Cuentas de Presupuesto son cuentas transitorias que muestran el resultado de ejecución presupuestaria, mediante el cálculo de diferencia entre ingresos y egresos. Las Cuentas de Orden son usadas para propósitos de control e información contable.

En el Capítulo IV, se indican los registros contables principales y auxiliares que deben llevarse. Para los registros principales deben llevarse el Libro Diario y el Libro Mayor y para los registros auxiliares deben llevarse el “Libro Auxiliar de Tesorería”, el formulario “Resumen Mensual del Movimiento de Tesorería”, el formulario de “Movimiento de la Columna Varios”, los registros auxiliares relativos a la contabilidad de proveedurías y almacenes y de deuda pública, previstos en las Publicaciones N° 15 y 19 respectivamente. Así como todos aquellos registros auxiliares que la Administración Municipal considere necesarios. En el Capítulo V, se presentan las siguientes operaciones objeto de registro contable:

- Los ingresos y egresos de los fondos ordinarios y del Situado Coordinado.
- Los ingresos presupuestarios liquidados.
- Los fondos especiales con destinación específica y las retenciones y devoluciones de depósitos de terceras personas.

- Las inversiones transitorias del Fisco Municipal en cédulas, bonos, pagarés, etc. y las de carácter permanente, realizadas en empresas, entes autónomos, etc.
- Los Fondos girados en calidad de avance y los anticipos concedidos a contratistas.
- Los gastos por pagar y los préstamos a corto plazo.
- La situación financiera del Tesoro resultante de comparar el activo corriente, por una parte, con el pasivo exigible y las reservas de previsión, por la otra, la cual muestra cada mes y al cierre del ejercicio, el estado de liquidez del Tesoro, en su conjunto.
- La situación de la deuda pública municipal, cuando exista, y la de los intereses relativos a la misma.
- Las operaciones relativas a los activos fijos del Municipio, tales como bienes muebles, inmuebles y materias en depósito, así como las que se refieren a las responsabilidades físicas establecidas a cargo de funcionarios.
- Los ingresos de lenta y difícil recaudación.
- Las operaciones correspondientes a otros activos, tales como deudas a favor del Municipio a largo plazo, etc.
- Las deudas administrativas sin disponibilidad presupuestaria y la constitución de reservas para activos dudosos.
- El resultado anual de la ejecución presupuestaria obtenido por comparación entre los ingresos y los gastos presupuestarios.
- La creación y mantenimiento de las reservas de previsión.

El Plan de Cuentas indicado por la Publicación N° 21 es el siguiente:

CUENTAS DEL TESORO

ACTIVO

- 102 - Tesorería Municipal
- 110 - Fondos del Situado Coordinado
- 120 - Documentos Negociables
- 122 - Ingresos por Recaudar
- 126 - Fondos en Avance
- 128 - Anticipos a Contratistas
- 130 - Fondos Especiales
- 132 - Fondos de Terceros

PASIVO

- 101 - Ordenes de Pago
- 103 - Gastos por Pagar
- 109 - Préstamos a Corto Plazo
- 131 - Depósitos Especiales
- 133 - Depósitos de Terceros
- 141 - Reservas de Previsión
- 199 - Situación Financiera del Tesoro

CUENTAS DE LA HACIENDA

ACTIVO

- 200 - Situación Fiscal del Tesoro
- 202 - Fondo para Pago Deuda Pública Municipal
- 204 - Intereses Prepagados Deuda Pública Municipal
- 210 - Aportes de Capital y Acciones
- 212 - Bienes Inmuebles
- 214 - Bienes Muebles
- 216 - Proveedurías y Almacenes
- 220 - Ingresos de Lenta y de Difícil Recaudación
- 222 - Responsabilidades Fiscales
- 240 - Otros Activos

PASIVO

- 201 - Deuda Pública Municipal
- 203 - Obligaciones Diferidas
- 221 - Reserva para Activos Dudosos

CUENTAS DEL PRESUPUESTO

- 300 - Gastos presupuestarios
- 301 - Ingresos
- 302 - Ingresos Extraordinarios

CUENTAS DE RESULTADO DEL PRESUPUESTO

- 309 - Ejecución Presupuestaria

CUENTAS DE PATRIMONIO

- 299 - Hacienda Municipal

Los Estados Financieros a ser elaborados por los Municipios según la Publicación N° 21 son el Balance General y el Balance de Comprobación, en los cuales se deben presentar por separado las Cuentas del Tesoro, las Cuentas de la Hacienda, las Cuentas del Presupuesto y las Cuentas de

Orden, cuando apliquen. En el anexo 4 de la Publicación N° 21, se presenta el Instructivo para la Formación de Inventarios y Cuentas de los Bienes Muebles e Inmuebles de los Estados y Municipios de la República. Allí se menciona que el objetivo de los inventarios es el establecimiento de un registro permanente, con una concepción dinámica y funcional, que tenga utilidad práctica para los fines administrativos y de control, es decir, mucho más que simplemente mostrar el valor de los bienes a una fecha determinada.

2.3.8. Las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público

En Gaceta Oficial N° 36.100 de fecha 04 de diciembre de 1996, fueron publicadas las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público, las cuales constituyen según el artículo 1:

...los supuestos fundamentales, conceptos básicos o postulados que tienen por propósito que la contabilidad de los organismos y entidades a que se refieren los numerales 1 al 6 del artículo 5° de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, logre el objetivo de producir sistemática y estructuralmente información cuantitativa, expresada en unidades monetarias, veráz, útil y oportuna sobre las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, todo ello con el objeto de facilitar el proceso de toma de decisiones en relación con dicha entidad económica.

Los municipios como órganos sujetos a la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República deben dar cumplimiento a tales normas y establecer sus sistemas de contabilidad de acuerdo a los principios plasmados en el artículo 4, los cuales son: Entidad, continuidad, registro, período contable, revelación suficiente, importancia relativa, prudencia, uniformidad, precio de adquisición, causado y devengado, unidad y

universalidad, dualidad económica, registro e imputación presupuestaria, correlación de ingresos y gastos y principios contables supletorios.

Relativo a los requisitos que debe cumplir la información contable contenida en los estados financieros el artículo 6 menciona los siguientes: Identificación, oportunidad, claridad, relevancia o pertinencia, economicidad, objetividad, verificabilidad, imparcialidad, utilidad y confiabilidad. Así mismo, señala en el artículo 17, la vigencia de las Instrucciones y Modelos sobre Contabilidad, prescritos por la Contraloría General de la República, hasta tanto no se establezcan los sistemas de contabilidad fiscal de acuerdo a la Ley. De allí que la Publicación N° 21, dictada para los municipios se encuentra todavía vigente.

2.4. Sistema de Categorías Iniciales

Hernández, Fernández y Baptista (2006), manifiestan: “La categorización consiste en la segmentación en elementos singulares, o unidades, que resultan relevantes y significativas desde el punto de vista de nuestro interés investigativo” (p. 147). Cabe destacar entonces que la categorización se realiza por unidades de registro, es decir, estableciendo una unidad de sentido en un texto registrado por algún medio, por lo tanto es textual y a la vez conceptual. A continuación, el Cuadro 1.

Cuadro 1

Categorías Iniciales

Objetivo General: Proponer estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública

Objetivos Específicos	Categorías	Dimensión	Indicadores	Fuente	Instrumento
1. Determinar en qué medida se corresponde la metodología de la Contabilidad Pública Municipal respecto a las disposiciones de obligatorio cumplimiento de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP) y las Normas Técnicas emitidas por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP)	Sistema de Contabilidad Pública	Sistema de Contabilidad Pública para los órganos y entes de la República	Políticas Contables: Principios contables Requisitos del Sistema Estados Financieros	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público LOAFSP (2015) (Reforma) Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal LOPPM (2010) Ley Orgánica de la Administración Pública (2014) (Reforma)	Guía de Observación Documental Guía de Entrevista
		Sistema de Contabilidad para los Municipios	Mecanismos de control Plan de Cuentas Plan de Libros Plan de Asientos	Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2010) Reglamento Parcial N° 4 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, Sobre el Sistema de Contabilidad Pública(2005) Publicación N° 21 (1980) Normas Generales de Contabilidad del Sector Público (1996) Normas Técnicas de la ONCOP (2011)	Guía de Observación Participante
2. Describir las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública en Chile, Colombia y Venezuela	Tendencias Actuales en materia de Contabilidad Pública	Tendencia 1	Reconocimiento de Ingresos	Normas Providencias Documentos legales	Guía de Observación Documental Guía de Entrevista
		Sistemas Contables con base en el devengo	Reconocimiento de Gastos		
		Tendencia 2	Plan de Cuentas		
		Integración de los Sistemas de Contabilidad y Presupuesto	Clasificador de Ingresos y Gastos		
Tendencia 3	Adopción				

		Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Publico (NICSP o IPSAS) ¹	Adaptación	Constructos relacionados con las tendencias actuales en materia de contabilidad pública	Guía de Observación Participante
		Tendencia 4 Gobierno Electrónico y Software Libre	Aplicación	Contadores Municipales	
3. Formular estrategias para impulsar la modernización del Sistema de la Contabilidad Pública Municipal en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública	Estrategias	Modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal	Líneas Estratégicas para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública	Normas Documentos legales Constructos relacionados con modernización del sistema de contabilidad pública Contadores Municipales	Guía de Observación Documental Guía de Entrevista Guía de Observación Participante

Fuente: Ramírez (2016) (NICSP = Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Publico) (IPSAS = International Public Sector Accounting Standards.)

CAPÍTULO III

MARCO METODOLOGICO

3.1 Enfoque de la investigación

El desarrollo de toda investigación requiere de un enfoque que facilite el proceso metodológico hacia el cual va dirigida, partiendo del hecho que se desea alcanzar los objetivos propuestos para la búsqueda de solución del problema en estudio. En este punto Tamayo (2003) señala: “Ese procedimiento ordenado que se sigue para establecer lo significativo de los hechos y fenómenos hacia los cuáles está encaminado el interés de la investigación es lo que constituye la metodología” (p. 175). Entonces el enfoque de una investigación está referido a cómo se va a abordar, cuáles elementos del tema se van a estudiar y desde cuáles perspectivas se va a realizar el mencionado estudio.

Por lo tanto, el enfoque considerado es el cualitativo, según Sampieri, Fernández y Baptista (2010) “se centra en la comprensión de una realidad considerada desde sus aspectos particulares como fruto de un proceso histórico de construcción y vista a partir de la lógica y el sentir de sus protagonistas, es decir desde una perspectiva interna (subjetiva)” (p. 156). Es decir que estudia la realidad en el contexto en que se encuentra e interpreta los fenómenos de acuerdo a la situación o personas implicadas.

En otro aspecto, cuando el investigador se encuentra en la etapa inicial de la formulación de una investigación es indispensable conocer y

posicionarse en un determinado paradigma que guíe el proceso investigativo, ya que, como lo afirman Guba y Lincoln (1994) (citados en Sampieri, Fernández y Baptista; 2010), “no se puede entrar al terreno de la investigación sin tener una clara percepción y conocimiento de qué paradigma direcciona la aproximación que tiene el investigador hacia el fenómeno de estudio” (p. 43). Para complementar el proceso investigativo, dentro de tal contextualización, es necesario mencionar en los paradigmas que sirven de fundamento a la investigación y transformación de las estructuras de la sociedad, las situaciones que se presentan.

Cabe destacar además, que el paradigma seleccionado para la investigación fue el hermenéutico, según Martínez (2006), es señalado como “los métodos que usa, consciente o inconscientemente, todo investigador y en todo momento, ya que la mente humana es, por su propia naturaleza, es decir, *hermenéutica*: trata de observar algo y buscarle significado...” (p. 3). Por tanto, con la hermenéutica se busca determinar las condiciones trascendentales de toda interpretación y descifrar las actividades del hombre.

3.2. Tipo de la investigación

El presente estudio es de campo con carácter descriptivo, para Arias (2006), la investigación de campo consiste “En la recolección de datos directamente de la realidad donde ocurren los hechos, sin manipular o controlar variables algunas” (p. 65). Se utilizó la misma, porque se estableció contacto directo con los informantes clave, partiendo de datos originales con el fin de dar respuesta a los objetivos que se plantean en este trabajo.

De acuerdo al nivel de investigación o grado de profundidad con que se abordó el objeto de estudio, la investigación se enmarcó como *Descriptiva*,

motivado a que estos estudios buscan especificar los rasgos más importantes de personas, grupos, comunidades, entes, organizaciones o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis. Según Hurtado (2008): “Consiste en identificar las características del evento en estudio”. (p. 46) La precitada autora afirma: Los estudios descriptivos acuden a técnicas específicas de recolección como la observación y la entrevista, siendo el propósito del investigador describir situaciones y eventos, donde se especifican las características y propiedades más importantes de los fenómenos sometidos a análisis.

Científicamente describir, se refiere a medir por medio de la selección de un componente aspectos que identifiquen y definan el objetivo de estudio; y precisamente fue lo que se persiguió con esta investigación. Sobre lo anteriormente expuesto, se planteó la formulación de estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública (Una propuesta en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida).

Esta investigación se caracterizó por tomar datos de primera mano, para realizar posteriormente un análisis general, tanto de la información de fuente primaria como secundaria, así como de los hallazgos teóricos encontrados en la revisión bibliográfica y presentar un resultado del problema o de las indagaciones.

Según su naturaleza, la investigación se apoyó en una investigación *documental o bibliográfica*, debido a la necesidad existente de relacionar las teorías que sustentan el estudio y a su vez requiere de la revisión documental, la cual en el Manual de Trabajos de Investigación de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2011), se explica la investigación documental como:

El estudio de los problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y, en general, en el pensamiento del autor. (p. 15)

De allí se puede indicar que parte de este estudio se sustentó en material documental, debido al análisis del marco legal- normativo, aunado a una serie de datos e informaciones recabadas tanto de medios impresos como electrónicos.

En cuanto a la fuente, la investigación es *mixta*, recurriendo a *fuentes primarias*, a través de la aplicación de guías de observación documental y la guía de entrevistas, utilizados como instrumentos de recolección de datos y *fuentes secundarias*, a través del análisis documental, la revisión de datos contenidos en libros, leyes, normas, providencias, tesis, trabajos de grado, y todo aquel material bibliográfico analizado que se encuentra relacionado con el tema objeto de estudio. De esta manera la investigación debe seguir la metodología planteada considerando los objetivos a cumplir durante el desarrollo de la misma, facilitando una propuesta o alternativa para contribuir con la solución de la problemática.

3.3. Diseño de la Investigación

En cuanto al diseño, esta acción consiste en preparar un plan flexible o emergente que orientará tanto el contacto con la realidad objeto de estudio como la manera en que se obtendrá conocimiento acerca de ella.

En el marco de la investigación planteada, está referido a formular estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública

Municipal con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública; en concordancia con lo expuesto y considerando el diseño de la investigación proyectiva, la cual permite solucionar necesidades de una institución o como es el caso de los Municipios, proponer una solución como alternativa de cambio. En este sentido Hurtado (2008), menciona:

Este tipo de investigación, consiste en la elaboración de una propuesta, un plan, un programa o un modelo, como solución a un problema o necesidad de tipo práctico, ya sea de un grupo social, o de una institución, o de una región geográfica, en un área particular del conocimiento, a partir de un diagnóstico preciso de las necesidades del momento, los procesos explicativos o generadores involucrados y de las tendencias futuras, es decir, con base en los resultados de un proceso investigativo. (p. 57)

Para considerar una investigación como proyectiva, la propuesta debe estar fundamentada en un proceso sistemático de búsqueda e indagación que requiere la descripción, el análisis, la comparación, la explicación y la predicción. Según Arias (2006), “es la estrategia general que adopta el investigador para responder el problema planteado...” (p. 26) y como estrategia para el presente estudio, se tomaron en consideración las siguientes fases:

Fase I

Revisión Documental, en esta fase la investigadora consideró cada uno de los puntos a tratar, basándose en las referencias bibliográficas. Se realizó una revisión de opinión de diversos autores referente a la determinación de estrategias que contribuyan a la formulación de acciones conducentes a la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública: Una propuesta en los Municipios del Área

Metropolitana del estado Mérida. La información se registró en fichas bibliográficas.

Fase II

Diagnóstico de la situación actual, donde se determinó en qué medida se corresponde la metodología de la Contabilidad Pública Municipal respecto a las disposiciones de obligatorio cumplimiento de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP) y las Normas Técnicas emitidas por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP). En esta fase se consideraron los aspectos fundamentales relacionados; y se diagnosticó la situación actual de los municipios, a través de una revisión del funcionamiento en cuanto a la Contabilidad Pública y las tendencias actuales en esa materia, para lograr identificar de esta manera las medidas correctivas posteriores que permitan ofrecer lineamientos para mejorarla.

Fase III

Formulación de posibles estrategias dirigidas a impulsar la modernización del Sistema de la Contabilidad Pública Municipal en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública. En esta fase se establecieron los lineamientos estratégicos para impulsar la modernización del Sistema de la Contabilidad Pública Municipal que contribuyan en mejorar el proceso, considerando los aspectos antes mencionados.

3.4. Escenario de Informantes

Se considera a personas que por sus vivencias, capacidad de relaciones pueden ayudar al investigador, convirtiéndose en una fuente

importante de información y a la vez les va abriendo el acceso a otras personas y a nuevos escenarios. Según Arias (2006), “los casos de estudio pueden estar representados por una institución, una empresa, una familia, entre otros, en virtud de que el caso constituye una unidad relativamente pequeña, este diseño indaga de manera exhaustiva” (p.99).

En la presente investigación el escenario de informantes estuvo representado por la Gerencia de Contabilidad y Finanzas (Contador Municipal) en las Alcaldías de los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida, contándose con un grupo de informantes clave quienes aportaron datos relevantes para la realización de la investigación. En este sentido, según Murcia (2001), son informantes “el conjunto de individuos con características comunes que forman parte de un contexto donde se quiere investigar un evento”. (p. 136)

3.5. Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

Las técnicas e instrumentos corresponden a las distintas maneras de obtener los datos que luego de ser procesados, se convertirán en información.

3.5.1. Técnicas Utilizadas

Una vez obtenidos los indicadores de los elementos teóricos y definido el diseño de la investigación, fue necesario seleccionar las técnicas de recolección de información orientadas a alcanzar los fines propuestos. Las mismas pueden considerarse como las formas o procedimientos que utiliza el investigador para recabar información necesaria prevista en el diseño de la investigación. Las técnicas de recolección de información que se

involucraron fueron: La observación documental y directa (registro de observación o registro anecdótico o lista de cotejo) y la entrevista (guía de entrevista). Las cuales se explican a continuación:

a) *La técnica para la recolección de información de fuentes bibliográficas o técnica de Observación Documental*

Esta técnica se apoya en hallazgos teóricos para la sustentación de la investigación, permitiendo obtener referencias teóricas y conceptuales encontradas en la revisión bibliográfica objeto de estudio. La revisión bibliográfica está, orientada, principalmente, a proveer al investigador tres componentes básicos del marco teórico, antecedentes, bases teóricas y definición de conceptos.

b) *Técnica de Observación Directa*

En el presente trabajo se utilizó la técnica de la observación directa. Según Méndez (2001) la observación “es una técnica intelectual e intencional que el investigador utiliza sobre los hechos, acontecimientos, datos y relaciones que señalan la existencia de fenómenos que pueden explicarse en el marco del estudio que se realiza” (p. 50)

c) *Técnica de la Entrevista*

Sabino (2000), define la entrevista, como “una forma específica de interacción social que tiene por objeto recolectar datos para una investigación. El investigador formula preguntas a las personas capaces de aportarle datos de interés, estableciendo un diálogo peculiar, asimétrico, donde una de las partes busca recoger informaciones y la otra es la fuente de esas informaciones” (p. 152).

Las entrevistas realizadas se desarrollaron con una guía semi-estructurada la cual se caracteriza porque “cuenta con preguntas ya elaboradas, pero se puede modificar o anexar otras al momento de llevar a

cabo la sesión”. En el estudio se aplicó la entrevista a los Contadores de las Gerencias de Administración y Finanzas, responsables de manejar toda la información relacionada con la Contabilidad Municipal, para lograr la obtención de información y dar respuesta a las interrogantes de la investigación. Así mismo se usó la técnica de la hermenéutica, para el análisis e interpretación de manera integrada de todos los datos.

3.5.2. Instrumentos de Recolección

Sabino (2000), señala que “un instrumento de recolección de datos es cualquier recurso del que se vale el investigador para acercarse a los fenómenos y extraer de ellos información”. (p. 149). En la investigación se aplicaron los siguientes instrumentos: Guía de entrevista, guía de observación documental y guía de observación participante.

La Guía de Entrevista estuvo compuesta por preguntas abiertas (Ver Anexo B), la cual fue sometida a revisión de contenido y estilo por expertos. Según Hernández, Fernández y Baptista (2006), “las preguntas abiertas no delimitan de antemano las alternativas de respuesta, por lo cual el número de categorías es muy elevado; en teoría, infinito y puede variar de población en población (p. 314). Además Hernández (2006), menciona que “las preguntas abiertas proporcionan una información más amplia y son particularmente más útiles cuando no se tiene información sobre las posibles respuestas de las personas o cuando ésta es insuficiente” (p. 316). Por otra parte, se generó información a través de la observación directa, técnica ésta recomendable para el tipo de investigación en proceso. De esta manera, la observación según Hurtado y Toro (2007), se relaciona con “la apertura integral de la persona con respecto a lo que circunda” (p. 449).

En cuanto a la Guía de Observación Documental se diseñó para dar respuesta a los objetivos 1, 2 y 3, la misma se compone de quince (15) ítems que permitieron comprender la correspondencia entre la metodología de la Contabilidad Pública Municipal respecto a las disposiciones de obligatorio cumplimiento de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP) y las Normas Técnicas emitidas por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP); las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública en Chile, Colombia y Venezuela y posibles estrategias para la modernización del Sistema de la Contabilidad Pública Municipal.

Relativo a la Guía de Observación Participante estuvo orientada a la observación del investigador durante el desarrollo de la entrevista, siendo definida la observación participante según Hernández, Fernández y Baptista (2006), en los siguientes términos: "...es el instrumento utilizado para realizar el trabajo de campo, que involucra una mirada activa, una memoria cada vez mejor, entrevistas informales, escribir notas de campo detalladas, y, tal vez lo más importante, paciencia..." (p. 98). Cuando se aplica una visita o entrevista se comienza a realizar la observación, mientras se efectúan preguntas acerca de la información que se está investigando, permitiendo con ello que el investigador tenga una visión integral de la situación.

3.6. Validez

Para determinar la validez cualitativa de los instrumentos a ser utilizados, en opinión de Pérez (2000), la misma está dada "en la estimación de la medida en que las conclusiones representan efectivamente la realidad empírica y la estimación de si los constructos diseñados por los investigadores representan o miden categorías reales de la experiencia humana". (p. 82). En la investigación cualitativa tales estimaciones se ajustan a la validez de triangulación por cuanto implica reunir una variedad de datos que se escogen desde puntos de vista distintos y realizar comparaciones

múltiples en un mismo grupo en varios momentos utilizando diferentes ángulos.

En otras palabras, recoger una variedad de información desde diferentes destinos para realizar comparaciones o contrastaciones a un mismo grupo en diferentes momentos. En este caso dicha triangulación estuvo dada por los datos recolectados en el registro de observación documental, donde se encuentra la fundamentación teórica de la investigación, los datos recolectados con la entrevista al sujeto seleccionado y por último la interpretación realizada por la investigadora, estableciendo el nivel de coincidencia en relación con la problemática estudiada.

En tal sentido, Martínez (2006), define el sentido básico de la validez de la triangulación como las “observaciones o apreciaciones que se recogen en una situación o algún aspecto desde distintos momentos después de compararla y contrastarla (p. 62). Triangular significa contrastar y contrarrestar la consistencia de la información derivada de la misma fuente pero en tiempos diferentes y a través de diferentes métodos cualitativos.

En la presente investigación se utilizó la modalidad de triangulación metodológica, la cual se hizo asegurándose de la consistencia de los resultados generados a través de diferentes métodos; y de información con el mismo método. De acuerdo a Pérez (2000), “se realiza dentro de una recolección de instrumentos o entre métodos”. (p. 83). Para lo cual se tomaron en cuenta los instrumentos utilizados, tales como: La entrevista a los Contadores de las Gerencias de Administración y finanzas de las Alcaldías de los Municipios Santos Marquina, Libertador, Campo Elías y Sucre, además de la revisión documental y la observación de la investigadora. Una vez que se aplicaron cada uno de los instrumentos de recolección de la información señalados anteriormente, se verificó que la información obtenida en los mismos tuviera coincidencia con el objeto mismo de investigación como fue la formulación de estrategias para la modernización del Sistema de

Contabilidad Pública Municipal en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública.

3.7. Fiabilidad

La fiabilidad según Pérez (2000), es: “El grado en que las respuestas son interdependientes de las circunstancias accidentales de la investigación”. (p. 77). Así mismo para Chávez (1998), la confiabilidad “es el grado de congruencia con que se realiza la medición de una variable” En la investigación realizada se pudo establecer claramente que las respuestas aportadas con los instrumentos diseñados en función del logro de los objetivos específicos tenían alto grado de fiabilidad pues hubo uniformidad e invariabilidad acerca de los hallazgos obtenidos, los cuales fueron fácilmente comparables a través de los registros, los cuales ayudaron a entender los procesos.

En la presente investigación para fiabilizar la información que se obtuvo con la aplicación de los instrumentos de recolección de datos, se utilizó la triangulación de la fuente, es decir, los resultados de la investigación se evalúan a la luz de los datos aportados por los distintos grupos implicados en el proceso. Se cotejaron los datos para determinar el grado de similitud entre las respuestas u opciones de esta manera se aceptó que el estudio en la medida en que los resultados fueron particulares a un tiempo y a un contexto y no puedan ser generalizados a otros contextos.

3.8. Técnicas de Análisis

La información se analizó, a través, de la clasificación, la categorización e interpretación de las respuestas que se obtuvieron con la aplicación del instrumento. En este sentido, Hurtado (2008), expresa que el análisis de datos “es un proceso que involucra la clasificación, la codificación, el procesamiento y la interpretación de la información obtenida durante la recolección de datos”. (p. 503). Para realizar el procesamiento de los datos, la información recolectada se clasificó y agrupó dependiendo de sus características y posibilidades, para luego establecer la relación que existía entre los datos, describirlos, interpretarlos y teorizarlos, con la finalidad de dar respuesta a las interrogantes planteadas y cumplir con los objetivos de la investigación.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

Los elementos teóricos que sustentan la investigación y la metodología utilizada permitieron el análisis de los resultados obtenidos de acuerdo a la información suministrada por el instrumento aplicado a los cuatro (4) Contadores Municipales del Área Metropolitana del estado Mérida, con la finalidad de formular estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal. Los datos obtenidos fueron analizados y resumidos por medio del análisis de contenido y observando los puntos de coincidencias en las opiniones para obtener la frecuencia y porcentaje de las mismas, resaltándose las de mayor significación para el estudio. Asimismo, se efectuó una interpretación de cada uno de los resultados, estableciendo las relaciones existentes.

Seguidamente, se muestran los cuadros de análisis procedentes de cada indicador y sus dimensiones de las categorías en estudio; así como sus respectivos gráficos, los cuales son producto de los datos aportados por la entrevista aplicada a los informantes clave .

4.1. Resultados reportados por las entrevistas aplicadas a los Contadores y las Bases Teóricas

Respecto a las respuestas obtenidas en la entrevista, se obtuvo lo siguiente:

1. ¿Qué opinión le merece la forma actual de registro contable de las transacciones municipales, respecto a las tendencias empleadas por los órganos y entes de la República?

Respecto a la actual forma de registro en los municipios frente a la tendencias empleadas por los órganos y entes de la República, el 75% de los entrevistados considera que los municipios están atrasados por cuanto realizan los registros contables con apego a la Publicación N° 21 de 1980, la cual consideran sencilla pero requiere actualización por contener un plan de cuentas muy corto y limitado. Caso contrario, los entes de la República aplican el Plan de Cuentas Patrimoniales el cual es un plan de cuentas más amplio, acorde a sus necesidades y de acuerdo a la reciente Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público. El 25% restante no emitió ninguna opinión.

Cuadro 2

Forma de registro actual de los municipios respecto a las tendencias en los órganos y entes de la República

DESCRIPCIÓN DEL ITEM	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA
Forma actual del registro de las transacciones en los municipios respecto a los órganos y entes de la República	Registro actualizado	0
	Registro desactualizado	3
	No emite opinión	1

Nota. Resultados de la entrevista aplicada a los Contadores Municipales, Área Metropolitana del estado Mérida. Ramírez (2016)

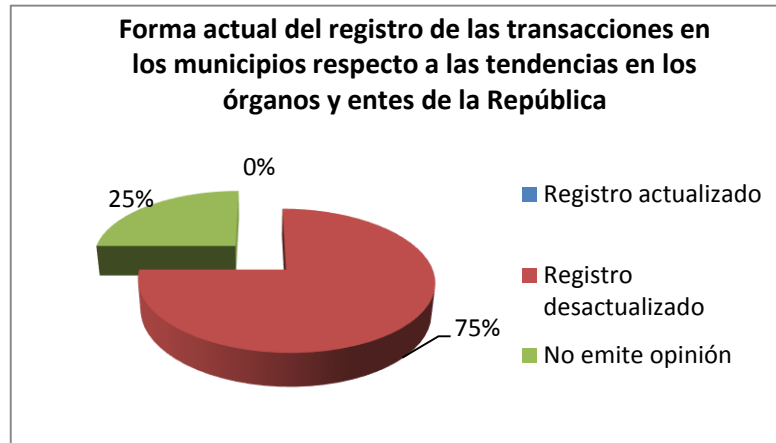


Gráfico 1. Forma de registro actual de los municipios respecto a las tendencias en los órganos y entes de la República

Fuente: Cuadro 2

Gómez y Montesinos (2012), señalan que las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública están dadas por los cambios que han ido ocurriendo, entre los cuales se encuentran: "...la implementación de sistemas contables con base en el devengo, la integración de los sistemas de contabilidad y presupuesto, y la más reciente tendencia de adaptación o adopción de las *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) (p.18). Así mismo, se refiere el Gobierno Electrónico como tendencia.

2. ¿Cuál es su opinión sobre la normativa legal que rige actualmente el Sistema de Contabilidad Pública Municipal en Venezuela?

Referente a la normativa legal que rige actualmente el Sistema de Contabilidad Pública Municipal en Venezuela, el 50% de los contadores entrevistados expresó que la misma está obsoleta, no ha sido mejorada y requiere actualización. Aun cuando la normativa está representada por un gran compendio de leyes debe aplicarse en detalle la Publicación N° 21. Un 25% opina que la normativa actual es adecuada ya que con su aplicación se trabaja muy bien. El restante 25% opina que la normativa municipal en

Venezuela es limitada, porque sin importar la diversidad de normas existentes, los municipios deben utilizar la Publicación N° 21.

Cuadro 3
Normativa legal para los municipios

DESCRIPCIÓN DEL ITEM	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA
Normativa legal para los municipios	Obsoleta y debe actualizarse	2
	Adecuada	1
	Limitada	1

Nota. Resultados de la entrevista aplicada a los Contadores Municipales, Área Metropolitana del estado Mérida. Ramírez (2016)

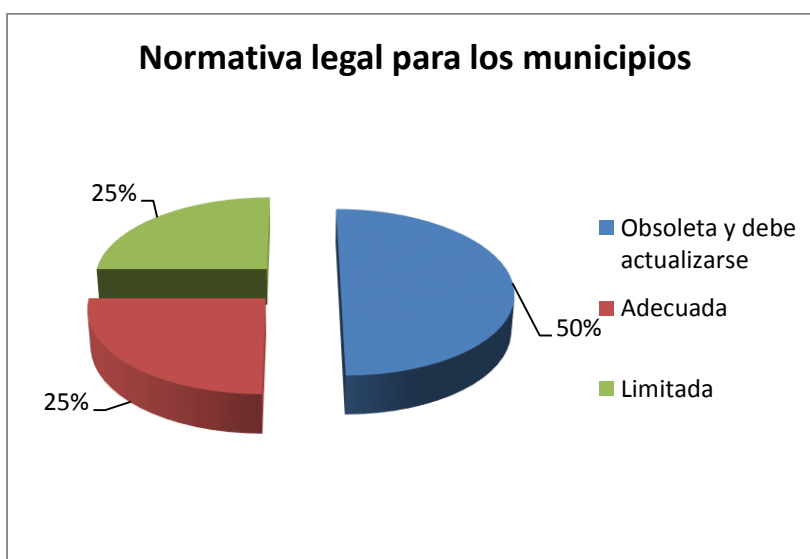


Gráfico 2. Normativa legal para los municipios
Fuente: Cuadro 3

La normativa legal que rige actualmente el Sistema de Contabilidad Pública Municipal en Venezuela, está representado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público LOAFSP (2015), la Ley Orgánica de la Administración Pública (2014), Ley Orgánica del Poder

Público Municipal LOPPM (2010), la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2010), el Reglamento Parcial N° 4 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. Sobre el Sistema de Contabilidad Pública (2005), la Publicación N° 21 (1980), las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público (1996). Los municipios están sujetos a una cantidad considerable de leyes pero como instructivo para el registro contable aplican la Publicación N° 21, emitida por la Contraloría General de la República en 1980.

3. ¿Cuáles son las políticas contables establecidas para el registro de las transacciones del municipio?

En cuanto las políticas contables establecidas para el registro de las transacciones del municipio, el 50% de los entrevistados aplican las políticas contables contenidas en la Publicación N° 21, el 25% respondió que adicional a la Publicación N° 21 también aplica las políticas del Manual de Normas y Procedimientos de su Municipio y, el 25% restante se rige solo por la Ordenanza de Presupuesto de Ingresos y Gastos. Cabe destacar que ninguno de los entrevistados especifica ninguna de las políticas.

Cuadro 4

Políticas contables para los municipios

DESCRIPCIÓN DEL ITEM	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA
Políticas Contables para los municipios	Publicación N° 21	2
	Publicación N° 21 y Manual de Normas y Procedimientos	1
	Ordenanza de Presupuesto	1

Nota. Resultados de la entrevista aplicada a los Contadores Municipales, Área Metropolitana del estado Mérida. Ramírez (2016)

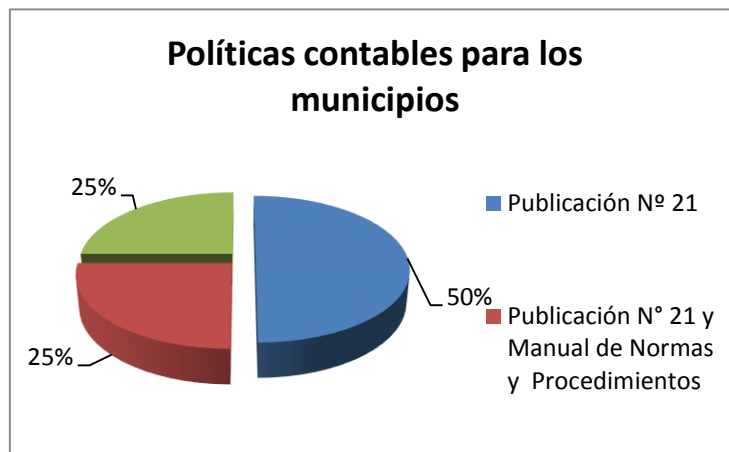


Gráfico 3. Políticas Contables para los municipios
Fuente: Cuadro 4

Los municipios deben establecer su Sistema de Contabilidad en función de las políticas establecidas en las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público (1996), las cuales señalan los principios y requisitos a cumplir, los medios para el respaldo y soporte de la información, entre otros aspectos. De igual forma deben acatar las Normas y Convenciones Generales que deben ser observadas por las Administraciones Municipales para la correcta aplicación del sistema de contabilidad fiscal, tipificadas en el Capítulo II de la Publicación N° 21 (1980).

4. ¿Cuáles son los Estados Financieros emitidos por el ente para la toma de decisiones?

La respuesta del 75% de los entrevistados en cuanto a los Estados Financieros emitidos en los municipios para la toma de decisiones, refiere la preparación del Balance General y el Balance de Comprobación, tal como lo exige la Publicación N° 21. El porcentaje restante además del Balance General y el Balance de Comprobación prepara el Estado de Flujo de Efectivo. Se observa de esta manera, la disposición aunque minoritaria, en la elaboración de estados financieros adicionales a los expresamente exigidos

por la norma, los cuales podrían permitir la obtención de información financiera más completa, veraz y transparente para la toma de decisiones.

Cuadro 5

Estados Financieros emitidos por los municipios

DESCRIPCIÓN DEL ITEM	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA
Estados Financieros emitidos por los municipios	Balance General y Balance de Comprobación	3
	Balance General, Balance de Comprobación y Estado de Flujo de Efectivo	1

Nota. Resultados de la entrevista aplicada a los Contadores Municipales, Área Metropolitana del estado Mérida. Ramírez (2016)

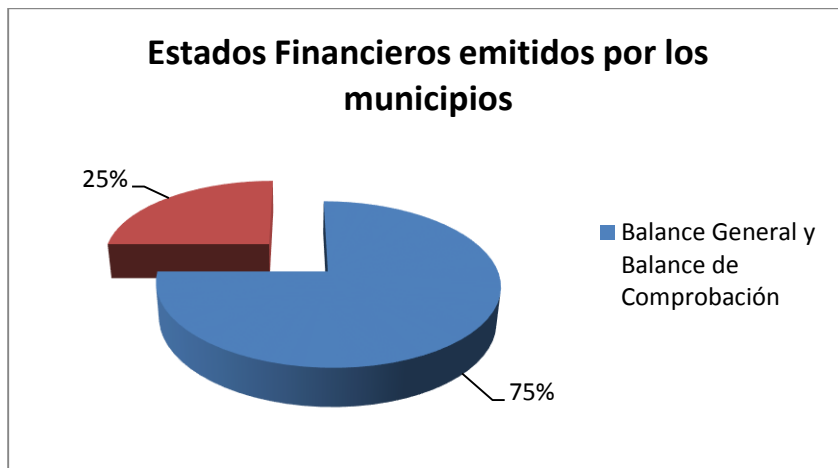


Gráfico 4. Estados Financieros emitidos por los municipios
Fuente: Cuadro 5

De acuerdo a la Publicación N° 21 (1980), los estados financieros que deben preparar los municipios son el Balance General de la Hacienda y el Balance de Comprobación, a diferencia de los órganos y entes de la República quienes deben preparar el Balance General, el Estado de Resultados, el Flujo de Efectivo, la Cuenta de Movimiento de Patrimonio y la Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento.

5. ¿Cómo califica usted al órgano de control externo y las actuaciones fiscales al sistema de información contable de la Institución, de acuerdo a las disposiciones de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal?

De acuerdo a la opinión del 50% de los entrevistados el órgano de control (Contraloría Municipal) realiza un excelente trabajo, en forma de auditorías y revisiones oportunas. Un 25% considera que la Contraloría hace un buen trabajo pero solo se limita a cumplir su función, sin realizar ningún aporte o sugerencia a la administración municipal. El restante 25% manifestó que simplemente ejerce su rol, en función de su alcance y competencias.

Cuadro 6
Desempeño del órgano de control externo

DESCRIPCIÓN DEL ÍTEM	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA
Desempeño del órgano de control externo	Excelente desempeño	2
	Muy Bueno	1
	Bueno	1

Nota. Resultados de la entrevista aplicada a los Contadores Municipales, Área Metropolitana del estado Mérida. Ramírez (2016)

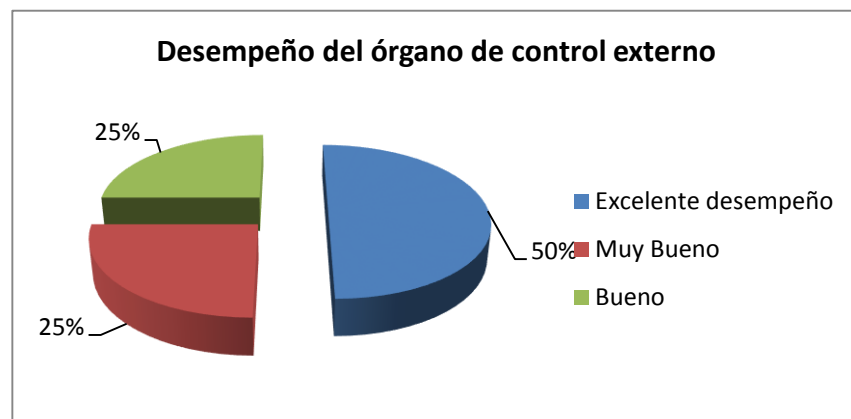


Gráfico 5. Desempeño del órgano de control externo
Fuente: Cuadro 6

De conformidad con el artículo 43 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2010), el Control Externo será ejercido por los órganos del Control Fiscal Externo. En el caso específico de los municipios por las contralorías municipales, quienes deberán verificar la legalidad, exactitud, sinceridad, eficacia, economía, eficiencia, calidad e impacto de las operaciones y de los resultados de la gestión de los municipios.

6. ¿Cuál es el procedimiento usado en el municipio para el reconocimiento de ingresos, el reconocimiento de gastos y la realización de los registros contables?

En cuanto al reconocimiento de los ingresos, el 75% de los entrevistados coinciden en el reconocimiento al momento de liquidar los impuestos municipales y al momento de ingresar el efectivo. El 25% restante no emitió ninguna respuesta al respecto.

Cuadro 7

Reconocimiento de Ingresos

DESCRIPCIÓN DEL ITEM	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA
Reconocimiento de Ingresos	Al momento de liquidar los ingresos	0
	Al momento de recibir el efectivo	0
	Al momento de liquidar los ingresos y recibir el efectivo	3
	Sin respuesta	1

Nota. Resultados de la entrevista aplicada a los Contadores Municipales, Área Metropolitana del estado Mérida. Ramírez (2016)

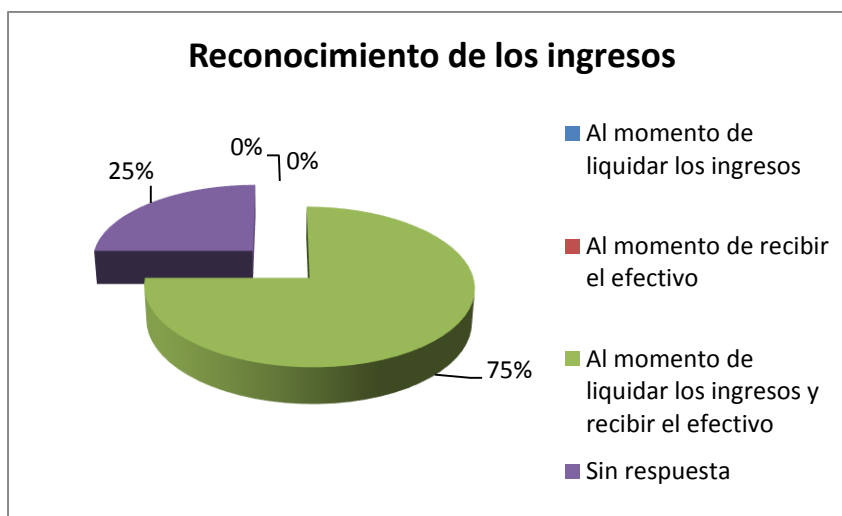


Gráfico 6. Reconocimiento de Ingresos.

Fuente: Cuadro 7

Los resultados relacionados con el indicador Reconocimiento de Gastos, refieren la realización del registro al momento de causar el gasto, elaborar el cheque o cuando se produce la erogación del dinero para efectuar el pago en un 75% de los entrevistados. El otro 25% no respondió la pregunta.

Cuadro 8

Reconocimiento de Gastos

DESCRIPCIÓN DEL ÍTEM	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA
Reconocimiento de Gastos	Al momento de causar el gasto	0
	Al momento de elaborar cheque para efectuar el pago	0
	Al momento de causar el gasto y elaborar el cheque para efectuar el pago	3
	Sin respuesta	1

Nota. Resultados de la entrevista aplicada a los Contadores Municipales, Área Metropolitana del estado Mérida. Ramírez (2016)

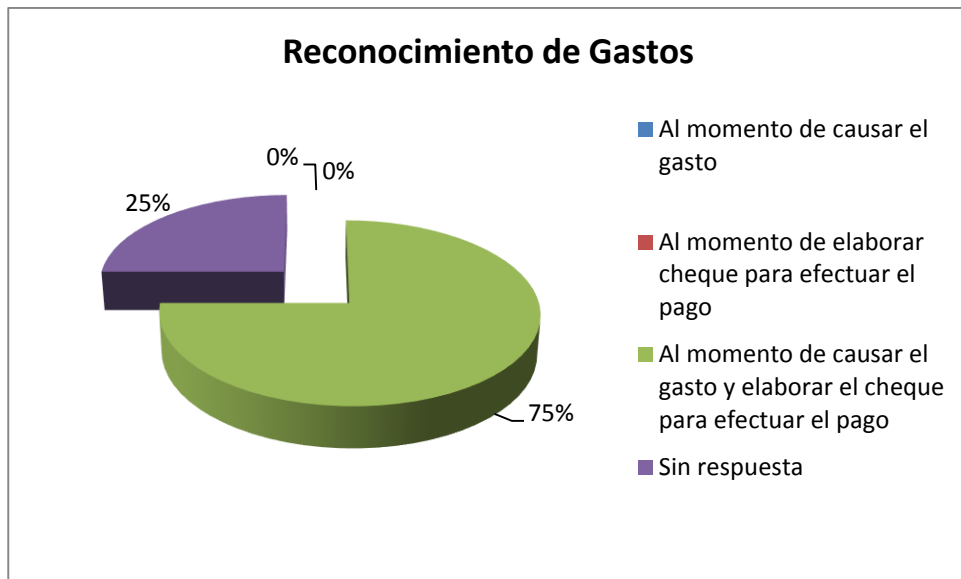


Gráfico 7. Reconocimiento de Gastos.
Fuente: Cuadro 8

Referente al reconocimiento de ingresos y gastos, éste puede hacerse en una contabilidad en base a caja o en base a devengo. Los registros en base a caja se efectúan en el momento de hacerse efectivo un cobro o un pago, es decir, cuando hay movimiento de dinero. Por otro lado, Khan y Mayes (2009) definen la contabilidad en base a devengo como “una metodología en que las transacciones se reconocen en el momento en que ocurren los eventos económicos subyacentes, independientemente del momento en que se efectúen los correspondientes cobros y pagos en efectivo” (p. 3). Por tanto, no se evidencia claridad en las respuestas dadas por los entrevistados.

7. ¿Cómo considera Usted la forma de consolidar la contabilidad financiera o patrimonial y la contabilidad presupuestaria, mediante el plan de cuentas y el clasificador de ingresos y egresos?

El 75% de los entrevistados refiere que la consolidación de la contabilidad financiera y presupuestaria mediante el plan de cuentas y el clasificador presupuestario está obsoleta, porque los pases de información se hacen en forma manual. El 25% de los entrevistados refiere que se hace de forma actualizada porque en su dependencia los registros se realizan a través de un sistema contable, que aun cuando no está integrado, permite consolidar la información. Denotándose con ello, la falta de actualización del Sistema Contable en el municipio.

Cuadro 9

Consolidación de la contabilidad financiera y presupuestaria

DESCRIPCIÓN DEL ÍTEM	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA
Consolidación de la contabilidad financiera y la contabilidad presupuestaria	Moderna	0
	Actualizada	1
	Obsoleta	3

Nota. Resultados de la entrevista aplicada a los Contadores Municipales, Área Metropolitana del estado Mérida. Ramírez (2016)

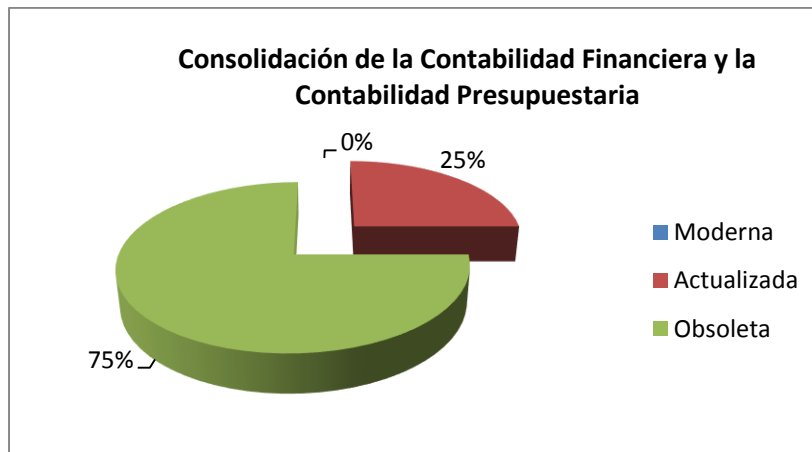


Gráfico 8. Consolidación de la contabilidad financiera y presupuestaria.

Fuente: Cuadro 9

Khan y Mayes (2009) refieren que “los regímenes de contabilidad y presupuestación deberían estar estrechamente alineados de modo que exista una base clara y transparente para comparar, en términos financieros los resultados previstos y reales del gobierno” (p.8). De allí, se hace necesaria no sólo la aplicación del plan de cuentas y el clasificador presupuestario sino también la correcta integración de la información.

8. ¿En qué grado estima Usted que se encuentra la adopción o adaptación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) en los municipios venezolanos?

En relación a la adopción y adaptación de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en los municipios venezolanos, el 50% de los entrevistados refiere que no se ha avanzado en relación a la adopción o adaptación de NICSP. El 25% menciona que los municipios en Venezuela están atrasados en la aplicación y capacitación sobre Normas Internacionales y el otro 25% dice aplicar la normativa contable de la administración pública venezolana.

Cuadro 10

Adopción o Adaptación de NICSP en los municipios

DESCRIPCIÓN DEL ÍTEM	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA
Adopción y Adaptación de NICSP	Poco avance	2
	Atraso	1
	Aplicación de normativa venezolana	1

Nota. Resultados de la entrevista aplicada a los Contadores Municipales, Área Metropolitana del estado Mérida. Ramírez (2016)

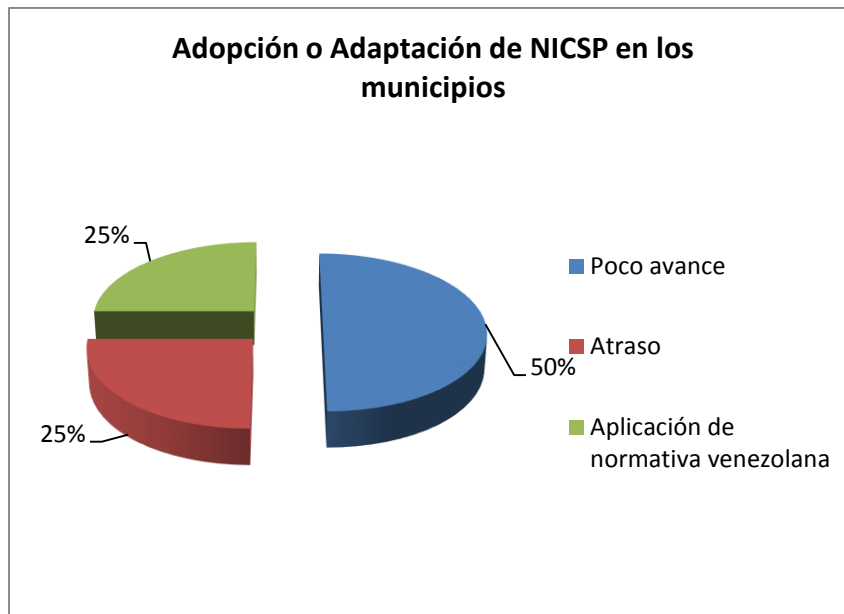


Gráfico 9. Adopción o Adaptación de NICSP en los municipios
Fuente: Cuadro 10

De acuerdo a Ablan (2013), la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP) y el Comité Interinstitucional, en función del estudio y análisis de las NICSP, formularon un proyecto denominado “Normas Técnicas de Contabilidad Pública”, a través del cual se han publicado tres Normas Técnicas de Contabilidad Pública cuyo ámbito de aplicación es la República y sus entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales. Evidenciando que los estados y los municipios no están incluidos.

9. ¿Cuáles son los beneficios del Gobierno Electrónico dentro del Sistema de Contabilidad Pública de los municipios?

El 50% de los Contadores Municipales indican que a través del Gobierno Electrónico el municipio puede acercarse a los ciudadanos informando el desempeño de la gestión municipal y recibiendo pagos a través de internet. El otro 50% restante opina que mediante el Gobierno

Electrónico se puede obtener información del gobierno central sobre novedades y cambios en las normas.

Cuadro 11

Beneficios del Gobierno Electrónico en los municipios

DESCRIPCIÓN DEL ÍTEM	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA
Beneficios del Gobierno Electrónico en los municipios	Acercamiento a los Ciudadanos	2
	Disponibilidad de información por parte del Gobierno Central	2

Nota: Resultados de la entrevista aplicada a los Contadores Municipales, Área Metropolitana del estado Mérida. Ramírez (2016)

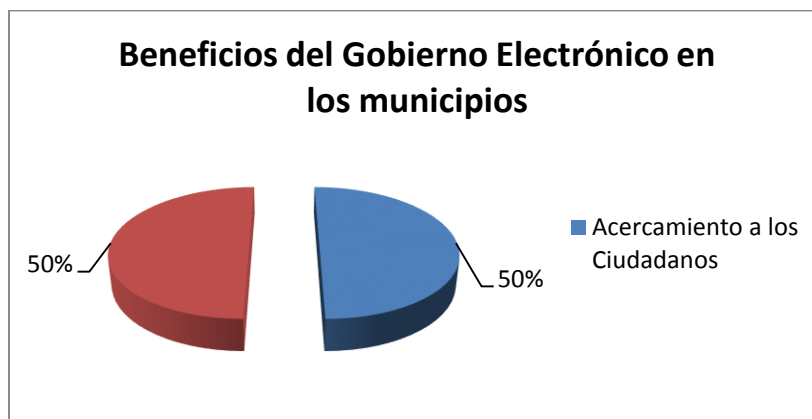


Gráfico 10. Gobierno Electrónico en los municipios

Fuente: Cuadro 11

Sour (2007) citando a Schedler (2004), define el Gobierno Electrónico como “una forma de organización del Estado que integra las interacciones e interrelaciones entre el Estado y los ciudadanos, industrias privadas, clientes e instituciones públicas a través de la utilización de tecnologías de información y comunicación modernas”. (p.616). Sin duda, el gobierno electrónico puede contribuir al acercamiento entre el ente municipal y los ciudadanos y a su vez, optimizar los niveles de comunicación entre las diferentes instituciones del sector público.

10. ¿Qué estrategias propondría Usted para impulsar la modernización del Sistema de la Contabilidad Pública Municipal en los Municipios del Área Metropolitana del Estado Mérida?

Sobre las estrategias que se pueden proponer para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal, el 25% de las personas entrevistadas refiere la necesidad de unificar criterios en relación a la normativa contable de los municipios, el 50% de los informantes clave señala la posibilidad de crear un Sistema Nacional de Contabilidad que sea Electrónico y Único para que todos los municipios realicen los registros en forma uniforme e integrada, recibiendo capacitación oportuna y permanente para ejecutar eficientemente los mismos. Por su parte, el 25% restante indica que los entes competentes en materia contable en Venezuela deberían incrementar los niveles de comunicación, capacitación y actualización de los municipios con ayuda de la web.

Cuadro 12

Estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal

DESCRIPCIÓN DEL ITEM	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA
Estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal	Unificación de criterios en relación a la normativa contable municipal	1
	Creación de un Sistema Nacional de Contabilidad Electrónico y Único, con la respectiva capacitación	2
	Incremento de los niveles de comunicación, capacitación y actualización entre los involucrados en materia contable	1

Nota: Resultados de la entrevista aplicada a los Contadores Municipales, Área Metropolitana del estado Mérida. Ramírez (2016)

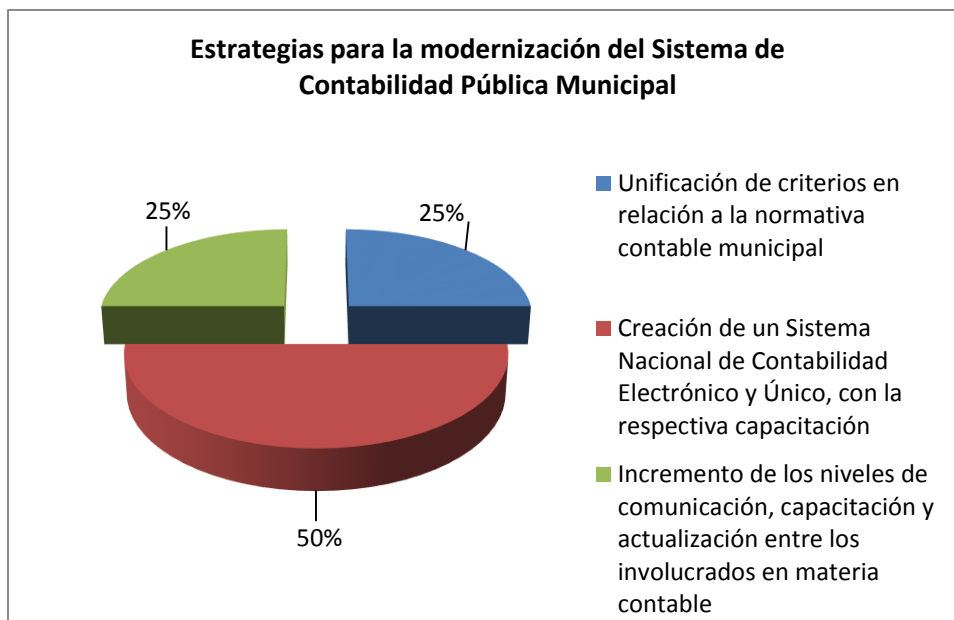


Gráfico 11. Estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal
Fuente: Cuadro 12

Según Robbins y Coulter (2005), citados por Hernández (2013), las estrategias “representan las acciones que deben realizarse para mantener y soportar el logro de los objetivos de la organización, de cada unidad de trabajo para hacer realidad los resultados esperados y a la vez definir los proyectos estratégicos”. (p.37). Una estrategia es un camino a seguir para llegar de mejor forma a los objetivos, dando referencia de las acciones concretas a ejecutar para alcanzar logros específicos y previamente definidos.

4.2. Revelaciones del Diagnóstico de las Entrevistas

Una vez realizado el análisis de los ítems de la entrevista aplicada a los Contadores Municipales del Área Metropolitana del estado Mérida, se evidencia la opinión mayoritaria sobre el estado de desactualización de los

registros contables realizados en los municipios, respecto a las tendencias aplicadas en los órganos y entes de la República. Así mientras éstos cuentan con normas recientemente aprobadas o reformadas, tales como la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público y el Plan de Cuentas Patrimoniales, aquéllos deben regirse a nivel de registro por la Publicación N° 21 de 1980, aun cuando los entrevistados la consideran obsoleta.

Al hacer referencia al cuerpo normativo que rige actualmente el Sistema de Contabilidad Pública Municipal en Venezuela, la mitad de los entrevistados manifiestan la necesidad de revisión y actualización del mismo, para que al menos haya correspondencia entre las normas. Por ejemplo, la información planteada en la Publicación N° 21 en la parte de Bienes difiere con la Ley Orgánica de Bienes Públicos. Otro ejemplo palpable es la inclusión de los municipios en el Sistema de Contabilidad Pública en la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público LOAFSP (2015) y la exclusión de los municipios del Sistema de Contabilidad Pública en el Reglamento N° 4 de la misma Ley, por cuanto sólo reglamenta a los órganos de la República y sus entes descentralizados funcionalmente.

En cuanto, a la aplicación de las políticas indicadas en la Publicación N° 21, la tercera parte los entrevistados indican que hacen uso de tales políticas, sin hacer mención específica a alguna.

En relación con los Estados Financieros emitidos por las municipalidades, éstas preparan el Balance de Comprobación y el Balance General dictados por la Publicación N° 21, a diferencia de uno de los municipios, quien emite también el Estado de Flujo de Efectivo.

Referente al control externo, la Contraloría Municipal dando cumplimiento a su naturaleza, actúa apegada a su normativa para la realización de auditorías en el área contable, verificando el cumplimiento de

las disposiciones de la Publicación N° 21. Sin embargo, su gestión se limita a la observancia del cumplimiento o incumplimiento de la norma, sin proponer mejoras o cambios ante instancias mayores como la Contraloría General de la República o ante la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP), a fin de aumentar los niveles de control en el área.

A nivel general, los entrevistados no demuestran seguridad sobre la forma de reconocimiento de ingresos, pues refieren la realización del registro al momento de liquidar los impuestos. Sin embargo, los ingresos no sólo provienen de impuestos municipales sino también de otras fuentes, como por ejemplo el Situado Municipal.

Así mismo, aun cuando los entrevistados señalan el registro de ingresos y gastos en los momentos del liquidado y el causado respectivamente, hay tendencia hacia la realización de registros con base en el devengo, pero inmediatamente señalan que los ingresos y los gastos se registran cuando hay entradas o salidas de efectivo, lo cual indica contradicción en la respuesta al relacionar registros en base a caja.

En relación con la integración de la contabilidad presupuestaria y la contabilidad patrimonial o financiera, la mayoría de los entrevistados expresan que realizan la consolidación de los registros de la contabilidad financiera y la contabilidad presupuestaria, pero incorporando los registros presupuestarios a la contabilidad financiera de forma manual, por no contar con sistemas integrados que realicen los pases automáticamente. Lo cual es indicio de procesos desactualizados.

De igual manera, los entrevistados reconocen la existencia de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP). Sin embargo, manifiestan desconocimiento del contenido que sobre ellas existe y el atraso en la aplicación de dichas normas en los municipios venezolanos.

Los entrevistados mostraron claridad en cuanto a los beneficios del Gobierno Electrónico, al señalar que a través de éste, las administraciones municipales pueden acercarse a los ciudadanos y acceder a información proveniente de otras instancias de gobierno. Sin embargo, actualmente no cuentan con herramientas para implementarlo.

En términos generales, los entrevistados consideran que dentro de las estrategias que pueden aplicarse para el mejor funcionamiento y modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal, se encuentran:

- Unificación de criterios en cuanto a formulación y aplicación de la normativa contable de los municipios.
- Formulación de un Sistema Nacional de Contabilidad Pública electrónico, para unificar el sistema de registros y mejorar el control de la información.
- Ampliación y mejora de la comunicación, capacitación y actualización de los municipios mediante la utilización de la tecnología y el Gobierno Electrónico.

4.3. Revelaciones del diagnóstico de la Observación Participante

Como complemento a la técnica de Observación Documental y la Entrevista, la investigadora aplicó la técnica de Observación Participante con el objeto de observar el escenario donde ocurre el fenómeno en estudio y tratar de comprender la postura de los actores respecto a la problemática planteada, al establecer conversación y escuchar las inquietudes de los entrevistados que pudieran no estar planteadas en los ítems de la guía de entrevista.

A través de la Observación Participante se pudo observar excelente estado de receptividad a la entrevista con una postura abierta y cordial, una

vez expuesto el tema en estudio y los fines propuestos. Denotándose un buen nivel de conocimiento sobre el tema en la mayoría de los entrevistados, traducido en un 75%, con un nivel aceptable de seguridad al momento de dar respuesta a las interrogantes planteadas.

Así mismo, se observó una excelente posición crítica en tres de los cuatro informantes clave entrevistados, quienes expresaron preocupación sobre el estado de atraso y desactualización de la normativa relacionada con la contabilidad municipal, refiriendo que al estar vigente la Publicación N° 21 (1980), emanada de la Contraloría General de la República, es el instructivo que los contadores deben acatar al momento de realizar los registros contables, sin dejar de lado las disposiciones de otras leyes que rigen los municipios, pero las cuales no han definido normas específicas.

En relación con la consolidación de la contabilidad patrimonial y la contabilidad presupuestaria la mayoría de los entrevistados indican realizarla de forma manual y por tanto de manera obsoleta. Lo cual es indicio que los informantes clave de la investigación relacionan registro manual con atraso u obsolescencia. Refiriendo a su vez la inquietud sobre el atraso en la puesta en marcha del Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF) en los municipios.

En cuanto a la adopción y adaptación de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en los municipios, la mayoría de los entrevistados dejan claro que conocen la existencia de las NICSP pero refieren no haber recibido capacitación sobre el tema, ni por organismos oficiales ni por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

Respecto a la gestión de los órganos de control externo los entrevistados reconocen la gestión que realizan, pero la visualizan como una gestión limitada a sus competencias, sin aportes importantes para el

mejoramiento de su desempeño.

En relación con los beneficios del gobierno electrónico todos los entrevistados establecen relación inmediata con el internet, las comunicaciones, agilización de procesos y fácil acceso a la información. Aún cuando actualmente no reciben información de la sede central de gobierno con respecto a cambios y actualizaciones en materia contable para los municipios.

Sobre las estrategias que pueden contribuir a la modernización del Sistema de la Contabilidad Pública Municipal en los Municipios del Área Metropolitana del Estado Mérida, las respuestas se orientaron a la revisión de la normativa contable para los municipios, el diseño de sistemas informáticos integrados, programas de capacitación y actualización. Denotando así la necesidad existente a nivel nacional en la adopción de las nuevas tendencias en materia de contabilidad municipal. Observándose además, la relación que establecen los entrevistados entre modernización y el desarrollo de procesos tecnológicos basados en disposiciones legales.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

El Sistema de Contabilidad Pública constituye un importante sistema dentro de la Administración Financiera de los Estados, por cuanto la globalización, la internacionalización de las economías de mercado, la integración de las naciones, el avance de la tecnología y la demanda de información por parte de los ciudadanos, exige una gestión de gobierno más eficiente, eficaz, informativa y transparente.

A raíz de los constantes cambios y las exigencias antes nombradas, muchos países influenciados por la corriente de la Nueva Gestión Pública (NGP) a partir de los años 80, han planteado reformas para modernizar sus sistemas financieros, demostrando que son agentes del cambio.

En América Latina varios países han emprendido procesos de Reforma Financiera del Estado, entre los cuales se destacan Colombia, Perú, Chile, Costa Rica, México, Ecuador y Venezuela. Dicha reforma incluye cambios en los sistemas de contabilidad persiguiendo mayor control y la generación de información oportuna, veraz, transparente y ajustada a derecho, para atender a los usuarios que la requieren como herramienta para la toma de decisiones.

A fin de dar cumplimiento al primer objetivo de la investigación y evaluar la correspondencia entre la metodología de la contabilidad pública municipal

y las disposiciones de obligatorio cumplimiento de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP) y las Normas Técnicas emitidas por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP), es importante destacar que el marco normativo en el que se desarrolla la Contabilidad Municipal en Venezuela está constituido por un amplio conjunto de leyes que refieren el cumplimiento de principios tales como honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública por parte de la Administración Pública. Lo cual encamina a la gestión financiera y administrativa del Estado hacia el “buen gobierno”, a través de la satisfacción eficiente y eficaz de las necesidades de los ciudadanos.

Por su parte, la Ley que regula las competencias, potestades y obligaciones de los municipios en Venezuela es la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010). En términos contables, esta Ley refiere que los municipios deben regirse por las normas generales de contabilidad y las normas e instrucciones sobre los sistemas y procedimientos de contabilidad dictados por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP).

De igual manera, los municipios están sujetos a las disposiciones de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público LOAFSP (2015). Por tanto, están incluidos dentro del Sistema de Contabilidad Pública, que tiene por objeto el registro sistemático de todos los hechos y transacciones que afecten la situación financiera de la República y los entes del sector público sujetos a la LOAFSP; producir los estados financieros al término del ejercicio económico financiero; generar la información financiera necesaria para la toma de decisiones; adoptar políticas públicas adecuadas sobre el manejo de los recursos públicos; presentar la información contable, financiera, los estados financieros y la respectiva documentación de soporte de forma ordenada para el ejercicio del control y auditoría interna y externa y,

producir información del sector público para la integración en el sistema de cuentas nacionales.

La Ley antes mencionada regula en términos generales la administración financiera del sector público, el sistema de control interno y los aspectos referidos a la coordinación macroeconómica. A su vez indica, que la administración financiera del sector público está conformada por los sistemas de presupuesto, crédito público, tesorería y de contabilidad pública, aduanero, tributario y de administración de bienes.

En el caso de los sistemas de presupuesto, crédito público, tesorería y de contabilidad pública son regulados directamente por la LOAFSP contando cada uno con su propio Reglamento.

En relación al sistema de contabilidad pública se rige por el Reglamento Parcial N° 4 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. Sobre el Sistema de Contabilidad Pública (2005), el cual tiene por objeto desarrollar los principios contables y establecer las normas y procedimientos técnicos que conforman el Sistema de Contabilidad Pública, con la particularidad que a diferencia de la LOAFSP su ámbito de aplicación es la República y sus entes descentralizados funcionalmente.

De lo anterior se deduce, que los municipios no estando incluidos en el ámbito de aplicación del Reglamento antes nombrado, no cuenta con el detalle normativo que sobre el Sistema de Contabilidad Pública señala el Reglamento y que incluye entre otros aspectos la sujeción al Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF).

En materia de control, los Municipios están regulados por la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2010), estando bajo observación de los órganos de control competentes en aspectos referidos a la legalidad, sinceridad, exactitud, calidad e impacto de las operaciones y resultados de la gestión municipal.

En relación a lo anterior se pudo verificar que la Contraloría Municipal de los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida, realiza una positiva gestión en cuanto a realización de las actuaciones fiscales correspondientes, pero sin realizar aportes significativos en el mejoramiento del sistema contable.

Se observa igualmente, que la norma que directamente se relaciona con el Sistema de Contabilidad Pública Municipal en Venezuela es la Publicación N° 21 Instrucciones y Modelos para la Contabilidad Fiscal de los Municipios de la República, emanada de la Contraloría General de la República en el año 1980 y la cual es aplicada en los registros contables en la mayoría de entes estudiados, atendiendo las políticas por ella establecidas, emitiendo los estados financieros que en dicha Publicación se ordenan, llevando los libros Diario, Mayor y Auxiliares que en allí se prescriben y, usando el plan de cuentas establecido. Sin embargo, se aplica como requisito legal de obligatorio cumplimiento aun cuando sea considerada una norma obsoleta y que requiere actualización.

Cabe aclarar que la LOAFSP le otorga vigencia a la Publicación N° 21 al expresar en el Título X, Disposición Transitoria Segunda: Las normas de contabilidad pública que hayan sido dictadas por órganos y entes del sector público con funciones de inspección, vigilancia y control continuarán vigentes hasta tanto la ONCOP se pronuncie al respecto.

De lo expuesto en los párrafos anteriores puede evidenciarse mediana correspondencia entre la metodología contable municipal y las disposiciones de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público LOAFSP (2015).

Referente a las Normas Técnicas emitidas por la ONCOP sobre el Plan de Cuentas Patrimoniales, la Presentación de los Estados Financieros de la República y sus Entes Descentralizados Funcionalmente sin Fines

Empresariales, la Elaboración y Presentación del Estado de Flujos de Efectivo y sobre las Políticas Contables, los Cambios en las Estimaciones Contables y la Corrección de Errores de la República y sus Entes Descentralizados Funcionalmente sin Fines Empresariales, cabe resaltar que no hay correspondencia por cuanto los municipios no forman parte del ámbito de aplicación de tales normas.

En otro orden de ideas, respecto a las tendencias actuales en materia de la Contabilidad Pública en Latinoamérica, específicamente Chile, Colombia y Venezuela (planteadas en el segundo objetivo de la investigación), se observa que aspectos como la contabilidad con base en el devengo, la integración de los sistemas contables y presupuestarios y, la adopción o adaptación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) o International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), son incorporados en los procesos de reforma.

También se presenta el Gobierno Electrónico como tendencia, por su impacto en la gestión de gobierno y los sistemas contables y su rápida difusión.

A través de los resultados de la investigación se pudo observar que en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida, no existe claridad al momento de realizar el reconocimiento de ingresos y gastos. Por una parte se hace referencia al reconocimiento de ingresos en el momento de la liquidación y a su vez a la realización del registro contable cuando se recibe el efectivo. Situación similar ocurre con el reconocimiento de gastos en el momento de la causación y a su vez a la realización del registro contable cuando se realiza el pago del gasto incurrido. Lo anterior indica la aplicación de contabilidad en base a devengo paralelo a contabilidad en base a caja.

En relación con la integración de los sistemas de contabilidad y presupuesto en las dependencias que fueron objeto de estudio se realiza en forma manual pero en coincidencia con las tendencias actuales en la materia.

Por su parte, la adopción o adaptación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) en los municipios estudiados no ha ocurrido, y a raíz de la investigación realizada se puede observar que hay poca información al respecto, por cuanto la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP), no ha emitido información sobre el estudio de las NICSP que pudiera aplicarse en los municipios y solo ha emitido normas técnicas para la República y sus entes descentralizados funcionalmente.

Por su parte, los funcionarios de las Administraciones Municipales estudiadas, a nivel de avances tecnológicos manifiestan los beneficios del Gobierno Electrónico y aparte de considerarlo útil para establecer relaciones con los ciudadanos, refieren que es un medio idóneo para fortalecer los niveles de comunicación entre los entes municipales y los demás entes que conforman el sector público venezolano. Sin embargo, actualmente no cuentan con herramientas para su implementación.

Dentro de la misma corriente tecnológica se encuentra el Software Libre, el cual ofrece a los usuarios la libertad de ejecutar, modificar, distribuir y adaptar el software a las necesidades del ente que lo instale. Sin embargo, el Decreto 3.390 dictado en Venezuela en el año 2004, como mandato para el empleo prioritariamente de Software Libre, está dirigido a la Administración Pública Nacional. Por ende los municipios no están incluidos dentro del proceso de migración gradual y progresiva hacia el Software Libre.

De acuerdo a lo anterior y siguiendo con el orden de los objetivos de la investigación se abre paso la formulación de estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida, con fundamento en las

tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública, las cuales se presentan en el capítulo siguiente bajo la denominación de las Líneas Estratégicas para la modernización del Sistema de la Contabilidad Pública Municipal.

RECOMENDACIONES

De acuerdo a la importancia que refiere la contabilidad pública para los municipios se recomienda el análisis de la normativa que regula la contabilidad municipal y la preparación de planes de actualización en función de los avances obtenidos dentro del Sistema de Contabilidad Pública a nivel de la República y sus entes descentralizados.

Por otro lado se recomienda el estudio y posible adaptación, de acuerdo al contexto particular de cada instancia, de las actuales tendencias en contabilidad pública municipal en Latinoamérica, teniendo presentes las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), la integración de la contabilidad presupuestaria con la patrimonial y, la instalación y desarrollo del Gobierno Electrónico como medio para la optimización de la gestión de los municipios.

Así mismo se sugiere la adopción de las estrategias explicadas más adelante.

CAPITULO VI

LINEAS ESTRATEGICAS PARA LA MODERNIZACION DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD PÚBLICA MUNICIPAL CON FUNDAMENTO EN LAS TENDENCIAS ACTUALES EN MATERIA DE CONTABILIDAD PÚBLICA: Una propuesta en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida

Generalidades

El Poder de Imperio que le es concedido al Estado, incluye una serie de responsabilidades que se convierten en la esencia de sus fines y dentro de los cuales está el bienestar de los ciudadanos a través de la satisfacción de sus necesidades. Para ello se deben establecer políticas públicas sometidas a la rendición de cuentas que permita la verificación de la transparencia en el manejo de los recursos públicos. Dicha rendición debe basarse en métodos contables de registro que posibiliten la evaluación de los resultados planteados y la corrección oportuna de desviaciones.

Funge la contabilidad pública como un sistema único e integral para el registro de todas las operaciones que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de los entes públicos que conforman la compleja Administración Pública del Estado. Pero los registros no deben quedarse como meros datos informativos, la intención del sistema de contabilidad pública es servir de base para la toma de decisiones a través de la presentación de información veraz y oportuna en los estados financieros.

Dicho sistema consolida la información de los subsistemas que lo componen en términos financieros, patrimoniales, administrativos y

presupuestarios mediante el registro sistemático de las transacciones económicas y financieras debidamente documentadas y de fácil acceso a los órganos de control tanto interno como externo, a fin de garantizar la aplicación eficiente de los recursos del Estado en favor del bienestar colectivo.

En consideración a lo expuesto se presentan las líneas estratégicas para la modernización del Sistema de la Contabilidad Pública Municipal en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública, lo cual contribuiría a la generación de información útil para la toma de decisiones y el mejoramiento de la gestión administrativa de los municipios. Dichas líneas se presentan de acuerdo a lo siguiente:

Líneas Normativas

- Revisar y actualizar la normativa de Contabilidad Pública Municipal como parte de la función de los poderes legislativos competentes, con participación de la Contraloría General de la República, la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP), las administraciones municipales y la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.
- Evaluar las opciones para la adaptación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida, previo estudio integral y sostenido de las NICSP por parte de la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP), la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela y sus agremiados; con el objeto de generar información financiera confiable, coherente y transparente

para la toma de decisiones, mediante procesos estandarizados de preparación, presentación y tratamiento.

Líneas Técnicas

- Diseñar un plan integrado de cuentas financieras y presupuestarias para los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida con miras a ser aplicado en el resto de los municipios venezolanos.
- Identificar las políticas contables a cumplir en los sistemas de contabilidad municipal.
- Revisar y actualizar los manuales de contabilidad pública existentes en los municipios objeto de estudio, en función de la normativa vigente.
- Diseñar los manuales de contabilidad pública para los municipios que no los posean.

Líneas Tecnológicas

- Diseñar un Sistema Integrado de Administración Financiera para los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida, con énfasis en el sistema de contabilidad y en función de las actualizaciones realizadas a la norma.
- Incorporar a los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida en los planes gubernamentales de instalación de Software Libre, a fin de que éstos aprovechen las libertades de instalar, usar y adaptar los programas de computación de acuerdo a sus requerimientos.
- Ampliar la cobertura del Gobierno Electrónico en todas las instancias gubernamentales, de modo que todos los órganos que integran el Estado y en especial los Municipios del Área Metropolitana del estado

Mérida puedan optimizar los niveles internos de comunicación, agilizar las operaciones y trámites administrativos y alcanzar mayor acercamiento con los ciudadanos.

Líneas de capacitación e información

- Desarrollar programas de capacitación y formación profesional en el área de la contabilidad pública para los contadores municipales.
- Crear equipos multidisciplinarios para el estudio de normas y tendencias en contabilidad pública aplicables a los municipios, con el apoyo de las instancias de gobierno, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela y los contadores municipales.
- Crear dependencias que promuevan la difusión de los resultados obtenidos en los estudios realizados.

Para finalizar, la investigadora refiere como estrategia general la posible aplicación de las líneas estratégicas antes mencionadas en todos los municipios de la República Bolivariana de Venezuela, en virtud de haber desarrollado la investigación en un corredor urbano que incluye los cuatro municipios del Área Metropolitana del estado Mérida, en el cual confluyen distintas características desde el punto de vista económico, político y social y en el que a su vez, el Sistema de Contabilidad Pública Municipal presenta debilidades y fortalezas similares.

REFERENCIAS

- Ablan B., Nayibe C. (s.f). *Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público*. [Documento en línea]. Disponible: http://seminario2303.bligoo.com.ve/media/users/29/1478917/files/499837/Las_Normas_Internacionales_de_Contabilidad_para_el_Sector_P_blico.pdf [Consulta: 2015, Marzo 24]
- Aguilar, L. (2010). El futuro de la gestión pública y la gobernanza después de la crisis. *Revista Frontera Norte*. [Revista en línea], 22(43) 187-213. Disponible: <http://www.scielo.org.mx/pdf/fn/v22n43/v22n43a8.pdf> [Consulta: 2015, Marzo 30]
- Alarcón, M. (2008). Planificación Estratégica: una herramienta en la gestión escolar a nivel de educación básica (Caso U.E. jardín Levante) Trabajo de Grado no publicado. Universidad Nacional Experimental de Guayana. Ciudad Guayana, Venezuela Disponible: http://cidar.uneg.edu.ve/DB/bcuneg/EDOCs/TESIS/TESIS_POSTGRADO/MAESTRIAS/CIENCIAS_EDUCACION/TGMLA53T462008.pdf [Consulta: 2015, Julio 1]
- Alvarado, V. (2007). *Auditoría Financiera*. 3era edición. Venezuela. Editorial Librería Jurídicas Rincón.
- Arango, D. y Torres, A. (2014). Análisis del proceso de armonización de las normas internacionales de contabilidad e información financiera (NIIF-NICSP) en el sector público en Colombia. *Revista Contexto*. [Revista en Línea], 3(1), 132-145. Disponible: <http://revistas.ugca.edu.co/index.php/contexto/article/view/286/411> [Consulta: 2015, Julio 18]
- Arcila, C., Cañizález, A., de la Barra, R., Gómez, P., Marín, K., Páez, A. y Petrizzo, A. (2010). *El Gobierno Electrónico en Venezuela. Balance y perspectivas*. Grupo de Investigación “Comunicación, Cultura y Sociedad” Universidad de Los Andes / Centro de Investigación de la Comunicación (CIC) - Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Documento en Línea]

Disponible:

<http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/32206/1/elgobiernoelectronicoenvenezuela.pdf> [Consulta: 2015, Julio 31].

Arias, R., Bastidas, O., y Mercado, H. (1984). *Contabilidad Gubernamental*. Tomo 1. Administración y Contaduría UNA Caracas. Venezuela: UNA

Arias, F. (2006). *El Proyecto de Investigación. Introducción a la metodología científica*. 5ta. Edición. Editorial Episteme

Arnold, M. y Osorio, F. (1998). Introducción a los Conceptos Básicos de la Teoría General de Sistemas. *Cinta de Moebio. Revista de Epistemología de Ciencias Sociales* [Revista en Línea], 0(3), 40-49. Disponible: <http://www.cintademoebio.uchile.cl/index.php/CDM/article/viewFile/26455/27748> [Consulta: 2015, Julio 15]

Banko, C. (2008). De la Descentralización a la Geometría del Poder. *Revista Venezolana de Economía y Ciencias Sociales*, Universidad Central de Venezuela Revista en Línea], 14(2), 165-181. Disponible: http://www.ucv.ve/fileadmin/user_upload/faces/problemas_sociales_contemporaneos/CESOC/MAYO_AGOSTO_2_2008_LA_PROPUUESTA_DE_REFORMA_CONSTITUCIONAL_DE_2007.pdf [Consulta: 2015, Mayo 15]

Brito, D. (1999). Descentralización y financiamiento de los municipios en Venezuela. *Revista Venezolana de Gerencia* [Revista en Línea], 4(9), 107-114. Disponible: <http://produccioncientificaluz.org/index.php/rvg/article/view/8948/8938> [Consulta: 2015, Mayo 15]

Chávez, N. (1998). *Metodología de la Investigación*. Universidad del Zulia. Maracaibo.

Comisión Europea (2008). *Modernización de la contabilidad de la UE. Una mejor gestión de la información y una mayor transparencia. Guía sobre el nuevo sistema de información financiera de la UE* [Documento en línea], Disponible: http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/modern_accounts/modernising_EU_accounts_es.pdf [Consulta: 2015, Junio 2]

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 5.453(Extraordinario), Marzo 24, 2000.

- Contaduría General de la Nación (2015). Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública. [Documento en Línea]. Disponible: Disponible: http://ri.bib.udo.edu.ve/bitstream/123456789/315/1/TESIS-352.43_R744.pdf [Consulta: 2015, Marzo 20]
- Contraloría General de la República (2015). Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación NICSP– CGR CHILE. División de Análisis Contable. *Resolución CGR N° 16, Febrero 16, 2015*. [Documento en línea], Disponible: file:///D:/Documents/Tesis/Articulos/CHILE%20NORMATIVA-NICSP.pdf [Consulta: 2016, Abril 30]
- Contraloría General de la República de Chile (2012). *Convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP)*. [Documento en Línea] Disponible: <http://www.contraloria.cl/NewPortal2/portal2/ShowProperty/BEA%20Repository/Sitios/NICSP/Plan/Documentos/BoletinN1> [Consulta: 2015, Marzo 5]
- Dahl R. (2004). La Democracia. *Revista Post Data*. [Revista en línea], 10, 11-55. Disponible: <http://sociologiapolitica.sociales.uba.ar/files/2013/09/Dahl-POstdata.pdf> [Consulta: 2015, Marzo 2]
- David, Fred (2008). *Conceptos de Administración Estratégica*. Pearson Prentice Hall. 11ª. Edición. México.
- Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público (Decreto N° 2.174). (2015, Diciembre 30). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.210 (Extraordinario), Diciembre 30, 2015.
- Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública (Decreto N° 1.424). (2014, Noviembre 19). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.147 (Extraordinario), Noviembre 19, 2014
- Díaz, Erika (2008). *Los sistemas contables utilizados por los organismos del poder público del municipio Iribarren para la evaluación de su gestión, considerando parámetros de eficiencia y eficacia*. [Documento en Línea] Disponible: http://bibadm.ucla.edu.ve/edocs_baducla/tesis/P857.pdf [Consulta: 2015, Marzo 7].
- Dorta, J. (2005). Teorías Organizativas y los Sistemas de Control Interno. *Revista Internacional de Contabilidad & Auditoría*. Número 22. Publicación Trimestral, abril-junio de 2005, pp. 9-58. Bogotá: Legis

- Dugarte R., José C. (2012). *Estándares de Control Interno Administrativo en la ejecución de obras civiles de los órganos de la Administración Pública Municipal* [Resumen en línea]. Trabajo de Grado no publicado. Universidad de Los Andes. Mérida, Venezuela. Disponible: <http://pcc.faces.ula.ve/Tesis/Maestria/Jose%20Candelario%20Dugarte%20Rodriguez/Tesis%20Jose%20Candelario.pdf> [Consulta: 2015, Junio 20]
- Elliot, J. (1998). *La Investigación Acción*. Editorial Morata. Madrid, España.
- Finol y Camacho. (2009). La triangulación como procedimiento de análisis para investigaciones educativas. *Revista electrónica de Humanidades*. <http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/87d56d98-b50b-4187-940f-4777c1c9bc75/Ref+te%C3%B3rico+y+metodoI%C3%B3gico+%28Dic+2-15%29.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=87d56d98-b50b-4187-940f-4777c1c9bc75> [Consulta: 2016, mayo 20].
- Finot, I. (2003). *Descentralización en América Latina: cómo hacer viable el desarrollo local*. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) [Documento en Línea] Disponible: <http://www.contraloria.cl/NewPortal2/portal2/ShowProperty/BEA%20Repository/Sitios/NICSP/Plan/Documentos/BoletinN1>. [Consulta: 2015, Mayo 25]
- García S., Isabel M. (2007). La nueva gestión pública: evolución y tendencias. *Revista Presupuesto y Gasto Público*, [Revista en Línea] 47,37-64. Disponible: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/presu_gasto_publico/47_GarciaSanchez.pdf [Consulta: 2015, Abril 30]
- Gómez V., M. (2013). *La Reforma de la Gestión Pública en Latinoamérica: Su impacto en la Transparencia y la Divulgación de la Información Financiera* [Resumen en línea]. Tesis doctoral, no publicada, Universitat de Valencia-España. Disponible: <http://roderic.uv.es/bitstream/handle/10550/31691/Tesis%20Doctoral%20Final%20%28versi%C3%B3n%20impresi%C3%B3n%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [Consulta: 2015, Abril 28]
- Gómez Villegas., M., y Montesinos J., V. (2012). Las innovaciones en contabilidad gubernamental en Latinoamérica: el caso de Colombia. *Revista Innovar Journal* [Revista en línea], 22(45), 17-36. Disponible: <http://www.scielo.org.co/pdf/inno/v22n45/v22n45a03.pdf> [Consulta: 2015, Abril 27]

- González Mariño, J. (2006). B-Learning utilizando software libre, una alternativa viable en Educación Superior. *Revista Complutense de Educación* [Revista en línea], 17(1), 121-133. Disponible: <http://revistas.ucm.es/index.php/RCED/article/view/RCED0606120121A/15890> [Consulta: 2015, Julio 27]
- Hernández, M. (2013). *Estrategias gerenciales para la calidad de desempeño de los directores de la Parroquia Tamare del Municipio Mara* [Resumen en línea]. Trabajo de Grado no publicado. Universidad del Zulia. Maracaibo, Venezuela Disponible: http://tesis.luz.edu.ve/tde_busca/archivo.php?codArquivo=6171 [Consulta: 2015, Junio 28]
- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2006). *Metodología de la Investigación*. México D. F: Mc Graw Hill Interamericana.
- Hurtado, J. (2008). *El Proyecto de Investigación*. Sexta edición. Caracas, Venezuela.
- Instituto Nacional de Estadística (2013). División *Político Territorial de la República Bolivariana de Venezuela 2013*. [Documento en línea], Disponible:<http://www.ine.gov.ve/documentos/AspectosFisicos/DivisionpoliticoTerritorial/pdf/DPTconFinesEstadisticosOperativa2013.pdf> [Consulta: 2015, Mayo 25]
- International Federation of Accountants. (2014), (Abril). [Página Web en Línea].Disponible: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet-December-2014.pdf> [Consulta: 2015, Julio 19]
- International Federation of Accountants. (2015). [Página Web en Línea]. Disponible: <https://www.ifac.org/public-sector> [Consulta: 2015, Julio 19]
- Khan, A. y Mayes, S. (2009). Transición a la contabilidad en base de devengo. Normas técnicas y Manuales del Departamento de Finanzas Públicas Fondo Monetario Internacional. [Documento en línea]. Disponible: <https://www.imf.org/external/spanish/pubs/ft/tnm/2009/tnm0902s.pdf> [Consulta: 2015, Abril 30]
- Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. (2010). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.015 (Extraordinario), Diciembre 28, 2010.

Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal. (2010). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.013 (Extraordinario), Diciembre 23, 2010.

Makón, M. (1999). *Sistemas Integrados de Administración Financiera Pública en América Latina*. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) [Documento en Línea] Disponible:http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/7280/S9900506_es.pdf?sequence=1 [Consulta: 2015, Marzo 18].

Makón, R. (2007). La Gestión por Resultados es Sinónimo del Presupuesto por Resultados? [Documento en Línea] Presentado ante el XII Congreso Internacional del Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo CLAD, Santo Domingo. Disponible: <http://www.sideprosa.com.ar/wp-content/uploads/2015/03/30-La-gesti%C3%B3n-por-resultados-es-sin%C3%B3nimo-de-presupuestos-por-resultados.pdf> [Consulta: 2015, Marzo 20].

Mantilla, S. (2005). *Auditoria*. Bogotá: Ecoe Editores

Martínez, M. (1998). *La investigación cualitativa etnográfica en educación. Manual Práctico-Teórico*. Editorial Trillas. Caracas.

Martínez, M. (2002). *Epistemología y Metodología Cualitativa en las Ciencias Sociales*. Reimpresión. México. Editorial Trillas.

Martínez, M. (2006) *La Investigación Cualitativa (Síntesis Conceptual)*. ev. Invest. en Psicol. 2006, 9(1), 123-146. UNMSM, Lima (Perú). Disponible en <http://prof.usb.ve/miguelm/La%20Investigacion%20Cualitativa%20-%20Sintesis%20Conceptual.html>

Méndez R., Zayda E. (2008). *Estrategias de Integración del Sistema de Contabilidad General Basadas en las Teorías de Control Interno Público: Una propuesta en el Marco de los Fondos Regionales de Financiamiento*. Trabajo de Grado no publicado. Universidad de Los Andes. Mérida, Venezuela

Méndez, C. (2001). *Metodología*. Colombia: Limusa, Noriega Editores.

Montecinos, E. (2005). *Los estudios de descentralización en América Latina: una revisión sobre el estado actual de la temática*. *Revista Eure* [Revista en línea], 31(93), 77-88. Disponible:

<http://www.eure.cl/index.php/eure/issue/view/119> [Consulta: 2015, Mayo 30]

Murcia, A. (2001). *Metodología Cualitativa. Investigación acción participación. Una propuesta Pedagógica*. Editorial Trillas. México.

Norma Técnica de Contabilidad sobre la Elaboración y Presentación del Estado de Flujos de Efectivo de la República y sus Entes Descentralizados Funcionalmente sin Fines Empresariales. Oficina Nacional de Contabilidad Pública. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 39.599, Enero 21, 2011.

Norma Técnica de Contabilidad sobre la Presentación de los Estados Financieros de la República y sus Entes Descentralizados Funcionalmente sin Fines Empresariales. Oficina Nacional de Contabilidad Pública. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 39.599, Enero 21, 2011.

Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP) (2015)¹. *Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público – Reseña*. [Documento en Línea]. Disponible: <http://www.oncop.gob.ve/vista/boton.php?var=nicsp&var1=resena> [Consulta: 2015, marzo 20].

ONCOP (2015). *Normas NICSP (1 al 21)*. [Portal en Línea]. Disponible: <http://www.oncop.gob.ve/vista/boton.php?var=nicsp&var1=normas> [Consulta: 2015, marzo 20]. s.p.

Parella, S. y Martins, F. (2010). *Metodología de la Investigación Cualitativa*. FEDUPEL. Caracas, Venezuela

Pérez P., Wladimir (2013). *La Nueva Concepción de la Administración Pública*. Mérida: Consejo de Publicaciones Universidad de Los Andes.

Pérez, G. (2000). *Investigación Cualitativa. Retos e Interrogantes*. La Muralla, S.A. Madrid Editorial.

Pérez, W. (2001). *La Administración Pública: Un nuevo paradigma para el porvenir político*. Trabajo de Grado no publicado. Universidad de Los Andes. Mérida, Venezuela

Providencia Administrativa N° 15-001, Oficina Nacional de Contabilidad Pública (Plan de Cuentas Patrimoniales). (2015, Enero 1). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 40.606, Febrero 23, 2015.

- Publicación N° 21. Instrucciones y Modelos para la Contabilidad Fiscal de los Municipios de la República. (1980, Octubre 31). *Gaceta Oficial de la República de Venezuela*, 2.681 (Extraordinario), Octubre 31, 1980.
- Real Academia Española (2014). Diccionario de la lengua española (23.^a ed.). Consultado en <http://lema.rae.es/drae/>
- Reglamento Parcial N° 4 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, Sobre el Sistema de Contabilidad Pública. (2005). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 38.333, Diciembre 12, 2005.
- Resolución N° 01-00-00-032, Contraloría General de la República (Normas Generales de Contabilidad del Sector Público). (1996, Diciembre 4). *Gaceta Oficial de la República de Venezuela*, 36.100, Diciembre 4, 1996.
- Robbins, S. y Coulter, M. (2005). *Administración*. Octava edición. México: Pearson Educación.
- Rodríguez, G. (2004). Gobierno Electrónico: Hacia la Modernización y Transparencia de la Gestión Pública. *Revista de Derecho, Universidad del Norte* [Revista en línea], 21, 1-23. Disponible: <http://rcientificas.uninorte.edu.co/index.php/derecho/article/view/2952/2031> [Consulta: 2015, Julio 31]
- Romero López, A. (2006). *Principios de contabilidad*. México: McGraw-Hill Interamericana
- Romero, C. (2008). *Evaluación del cumplimiento del sistema de contabilidad pública, de acuerdo a la normativa legal y reglamentaria, aplicada para CVG Ferrominera Orinoco C.A.* [Documento en Línea]
- Sabino, C. (2000). *El Proceso de la Investigación*. Editorial Panapo. Caracas, Venezuela.
- Sampieri, Fernández y Baptista (2010). *Metodología de la Investigación*. Editorial Mc Graw Hill, México.
- Sánchez A., F. (2003). *Planificación estratégica y gestión pública por objetivos*. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) [Documento en Línea] Disponible: http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/7284/S033145_es.pdf?sequence=1 [Consulta: 2015, Julio 3]

- Sánchez, J. (2001). *La administración pública como ciencia. Su objeto y estudio*. Primera edición. México: Plaza y Valdés, S.A. de C.V.
- Sánchez, J. y Pincay, D. (2013). La Contabilidad Pública en América Latina y el Devengo en Ecuador. *Analítika, Revista de análisis estadístico*, 3 [Revista en línea], 6(2), 19-29. Disponible: http://analitika.ec/pdf/vol6/ANADic2013_19_29.pdf [Consulta: 2015, Junio 22]
- Sour, L. (2007). Evaluando al gobierno electrónico: avances en la transparencia de las finanzas públicas estatales. *Revista Economía, Sociedad y Territorio* [Revista en línea], 6 (23), 613-654. Disponible: <http://est.cmq.edu.mx/index.php/est/article/view/252/258> [Consulta: 2015, Julio 15]
- Tamayo. (2003). *El Proceso de Investigación Científica*. Editorial Limusa, México.
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2011) *Manual de Trabajos de Grado de Especialización, Maestrías y Tesis Doctorales*. Caracas. Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (FEDUPEL).
- Valenti, P. (2002). La Sociedad de la Información en América Latina y el Caribe: TICs y un nuevo Marco Institucional. *Revista Iberoamericana de Ciencia, Tecnología, Sociedad e Innovación* [Revista en línea], (2). Disponible: <http://www.oei.es/revistactsi/numero2/valenti.htm#32> [Consulta: 2015, Junio 20]
- Venegas R. Rodrigo (2012). *Desafíos para la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) en el Gobierno Regional del Bio Bío* [Resumen en línea]. Seminario para optar al título profesional de Administrador Público, Mención Gestión Pública, no publicado, Universidad de Concepción. Disponible: <http://es.slideshare.net/RodrigoEVR/nicsp-tesis> [Consulta: 2015, Junio 28]

ANEXOS

INSTRUMENTOS DE EXPERTOS



**UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES**

**EXAMEN VALORATIVO POR PARTE DE EXPERTOS MAGISTERS DE LA
ESTRUCTURA DE LA INTERCONECTIVIDAD INICIAL REFLEJADA EN EL
CONTENIDO DE LOS INSTRUMENTOS GUIA DE OBSERVACIÓN
DOCUMENTAL Y ENTREVISTA**

**ESTRATEGIAS PARA LA MODERNIZACION DEL SISTEMA DE
CONTABILIDAD PÚBLICA MUNICIPAL CON FUNDAMENTO EN LAS
TENDENCIAS ACTUALES EN MATERIA DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

**(Una propuesta en los Municipios del Área Metropolitana del estado
Mérida)**

**Línea de Investigación
La Contabilidad como ejercicio profesional / Contabilidad del Sector
Público**

**Autora
Mirian Coromoto Ramírez Ramírez**

**Tutora
Dra. Nilsia López**

Mérida, Julio de 2015

[Experto No. 1]

Mérida, 02 de julio de 2015

Estimada:
Prof. Aura Elena Peña
Experto en Metodología
Presente.

Por medio del presente me dirijo a usted, con la finalidad de solicitarle formalmente la validación de los instrumentos que aplicaré en la recolección de información para elaborar el Trabajo de Grado que lleva por título:

ESTRATEGIAS PARA LA MODERNIZACION DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD PÚBLICA MUNICIPAL CON FUNDAMENTO EN LAS TENDENCIAS ACTUALES EN MATERIA DE CONTABILIDAD PÚBLICA
(Una propuesta en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida)

Línea de Investigación
La Contabilidad como ejercicio profesional / Contabilidad del Sector Público

Requisito exigido para optar al Título de Magister en Ciencias Contables, que otorga la Universidad de Los Andes - Mérida.

El Objetivo General es: Proponer estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública.

Anexo A: Guía de Observación Documental

Anexo B: Guía de Entrevista dirigida a los Contadores (as) Municipales en ejercicio.

El criterio que asumió la investigadora obedeció a que los Contadores Municipales son las personas que manejan la información que le es requerida. Agradecemos su aporte como experto en esta investigación académica, con enfoque cualitativo. Doy las gracias por su atención y colaboración.

Muy atentamente,

Lcda. Mirian Coromoto Ramírez Ramírez
C.I No. V - 15.430.439
Teléfonos: 0274-2441694 y 0416-6738436
Email: mirianra16@gmail.com

ANEXO

1. Constancia de Validación **Experto en Metodología**
2. Objetivos de la Investigación
3. Cuadro de Categorías Iniciales
4. Anexo A: Guía de Observación Documental
5. Tabla con criterios de evaluación, revisión y validación de los ítems del ANEXO A
6. Anexo B: Guía de Entrevista
7. Tabla con criterios de evaluación, revisión y validación de los ítems del ANEXO B

[Experto No. 2]

Mérida, 02 de julio de 2015

Estimado:
Prof. Héctor Guirigay
Experto en Ortografía y Redacción
Presente.

Por medio del presente me dirijo a usted, con la finalidad de solicitarle formalmente la validación de los instrumentos que aplicaré en la recolección de información para elaborar el Trabajo de Grado que lleva por título:

**ESTRATEGIAS PARA LA MODERNIZACION DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD
PÚBLICA MUNICIPAL CON FUNDAMENTO EN LAS TENDENCIAS ACTUALES EN
MATERIA DE CONTABILIDAD PÚBLICA
(Una propuesta en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida)**

**Línea de Investigación
La Contabilidad como ejercicio profesional / Contabilidad del Sector Público**

Requisito exigido para optar al Título de Magister en Ciencias Contables, que otorga la Universidad de Los Andes - Mérida.

El Objetivo General es: Proponer estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública.

Anexo A: Guía de Observación Documental

Anexo B: Guía de Entrevista dirigida a los Contadores (as) Municipales en ejercicio.

El criterio que asumí la investigadora obedeció a que los Contadores Municipales son las personas que manejan la información que le es requerida. Agradecemos su aporte como experto en esta investigación académica, con enfoque cualitativo. Doy las gracias por su atención y colaboración.

Muy atentamente,

Lcda. Mirian Coromoto Ramírez Ramírez
C.I No. V - 15.430.439
Teléfonos: 0274-2441694 y 0416-6738436
Email: mirianra16@gmail.com

ANEXO

1. Constancia de Validación **Experto en Ortografía y Redacción**
2. Objetivos de la Investigación
3. Cuadro de Categorías Iniciales
4. Anexo A: Guía de Observación Documental
5. Tabla con criterios de evaluación, revisión y validación de los ítems del ANEXO A
6. Anexo B: Guía de Entrevista
7. Tabla con criterios de evaluación, revisión y validación de los ítems del ANEXO B

[Experto No. 3]

Mérida, 02 de julio de 2015

Estimado:
Prof. Elvis Núñez
Experto en Contenido
Presente.

Por medio del presente me dirijo a usted, con la finalidad de solicitarle formalmente la validación de los instrumentos que aplicaré en la recolección de información para elaborar el Trabajo de Grado que lleva por título:

**ESTRATEGIAS PARA LA MODERNIZACION DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD
PÚBLICA MUNICIPAL CON FUNDAMENTO EN LAS TENDENCIAS ACTUALES EN
MATERIA DE CONTABILIDAD PÚBLICA
(Una propuesta en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida)**

**Línea de Investigación
La Contabilidad como ejercicio profesional / Contabilidad del Sector Público**

Requisito exigido para optar al Título de Magister en Ciencias Contables, que otorga la Universidad de Los Andes - Mérida.

El Objetivo General es: Proponer estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública.

Anexo A: Guía de Observación Documental

Anexo B: Guía de Entrevista dirigida a los Contadores (as) Municipales en ejercicio.

El criterio que asumí la investigadora obedeció a que los Contadores Municipales son las personas que manejan la información que le es requerida. Agradecemos su aporte como experto en esta investigación académica, con enfoque cualitativo. Doy las gracias por su atención y colaboración.

Muy atentamente,

Lcda. Mirian Coromoto Ramírez Ramírez
C.I No. V - 15.430.439
Teléfonos: 0274-2441694 y 0416-6738436
Email: mirianra16@gmail.com

ANEXO

1. Constancia de Validación **Experto en Contenido**
2. Objetivos de la Investigación
3. Cuadro de Categorías Iniciales
4. Anexo A: Guía de Observación Documental
5. Tabla con criterios de evaluación, revisión y validación de los ítems del ANEXO A
6. Anexo B: Guía de Entrevista
7. Tabla con criterios de evaluación, revisión y validación de los ítems del ANEXO B

**ESTRATEGIAS PARA LA MODERNIZACION DEL SISTEMA DE
CONTABILIDAD PÚBLICA MUNICIPAL CON FUNDAMENTO EN LAS
TENDENCIAS ACTUALES EN MATERIA DE CONTABILIDAD PÚBLICA
(Una propuesta en los Municipios del Área Metropolitana del estado
Mérida)**

2. OBJETIVOS

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Proponer estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública.

Objetivos Específicos

1. Determinar en qué medida se corresponde la metodología de la Contabilidad Pública Municipal respecto a las disposiciones de obligatorio cumplimiento de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP) y las Normas Técnicas emitidas por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP)
2. Describir las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública en Chile, Colombia y Venezuela
3. Formular estrategias para impulsar la modernización del Sistema de la Contabilidad Pública Municipal en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública.

Cuadro de Categorías Iniciales

Objetivo General: Proponer estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública.

Objetivos Específicos	Categorías	Dimensión	Indicadores	Fuente	Instrumento
1. Determinar en qué medida se corresponde la metodología de la Contabilidad Pública Municipal respecto a las disposiciones de obligatorio cumplimiento de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP) y las Normas Técnicas emitidas por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP)	Sistema de Contabilidad Pública	Sistema de Contabilidad Pública para los órganos y entes de la República	Políticas Contables: Principios contables Requisitos del Sistema Estados Financieros	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público LOAFSP (2015) (Reforma) Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal LOPPM (2010) Ley Orgánica de la Administración Pública (2014) (Reforma)	Guía de Observación Documental Guía de Entrevista
		Sistema de Contabilidad para los Municipios	Mecanismos de control Plan de Cuentas Plan de Libros Plan de Asientos	Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2010) Reglamento Parcial N° 4 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, Sobre el Sistema de Contabilidad Pública(2005) Publicación N° 21 (1980) Normas Generales de Contabilidad del Sector Público (1996) Normas Técnicas de la ONCOP (2011)	Guía de Observación Participante
2. Describir las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública en Chile, Colombia y Venezuela	Tendencias Actuales en materia de Contabilidad Pública	Tendencia 1 Sistemas Contables con base en el devengo	Reconocimiento de Ingresos Reconocimiento de Gastos		Guía de Observación Documental

		Tendencia 2 Integración de los Sistemas de Contabilidad y Presupuesto	Plan de Cuentas Clasificador de Ingresos y Gastos	Normas Providencias	Guía de Entrevista
		Tendencia 3 Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Publico (NICSP o IPSAS) ¹	Adopción Adaptación	Documentos legales Constructos relacionados con las tendencias actuales en materia de contabilidad pública	Guía de Observación Participante
		Tendencia 4 Gobierno Electrónico	Aplicación	Contadores Municipales	
3. Formular estrategias para impulsar la modernización del Sistema de la Contabilidad Pública Municipal en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública	Estrategias	Modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal	Líneas Estratégicas para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública	Normas Documentos legales Constructos relacionados con modernización del sistema de contabilidad pública Contadores Municipales	Guía de Observación Documental Guía de Entrevista Guía de Observación Participante

Fuente: Ramírez (2016)

(NICSP = Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Publico) (IPSAS = International Public Sector Accounting Standars.)

3. ANEXO A. GUÍA DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL

Objetivo General de la Investigación

Proponer estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública

Objetivos Específicos	Categorías	Dimensión	Indicadores	ÍTEMS		
1. Determinar en qué medida se corresponde la metodología de la Contabilidad Pública Municipal respecto a las disposiciones de obligatorio cumplimiento de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP) y las Normas Técnicas emitidas por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP)	Sistema de Contabilidad Pública	Sistema de Contabilidad Pública para los órganos y entes de la República	Políticas Contables:			
			Principios contables	1		
			Requisitos del Sistema	2		
		Sistema de Contabilidad para los Municipios	Estados Financieros	3		
			Mecanismos de control	4		
			Plan de Cuentas	5		
			Plan de Libros	6		
		2. Describir las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública en Chile, Colombia y Venezuela	Tendencias Actuales en materia de Contabilidad Pública	Tendencia 1	Reconocimiento de Ingresos	8
				Sistemas Contables con base en el devengo	Reconocimiento de Gastos	9
				Tendencia 2	Plan de Cuentas	10
Integración de los Sistemas de Contabilidad y Presupuesto	Clasificador de Ingresos y Gastos			11		
Tendencia 3	Adopción			12		
Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Publico (NICSP o IPSAS) ¹	Adaptación			13		
Tendencia 4	Aplicación			14		
3. Formular estrategias para impulsar la modernización del Sistema de la Contabilidad Pública Municipal en los Municipios del Área Metropolitana del estado Mérida, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública	Estrategias	Modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal	Líneas Estratégicas para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública	15		

(NICSP = Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Publico) (IPSAS = International Public Sector Accounting Standars.)



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

**5. TABLA CON CRITERIOS DE EVALUACION, REVISIÓN Y VALIDACIÓN
DE LOS ÍTEMS DE LOS INSTRUMENTOS APLICADOS**

**CRITERIOS PARA LA VALIDACIÓN DEL ANEXO A
GUIA DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL
EXPERTO EN METODOLOGÍA**

Instrucciones:

Para la evaluación de los ítems lea y analice cuidadosamente cada apartado que conforma el instrumento. Luego ubique la casilla correspondiente en la Tabla de Validación y marque con la letra equis (X) el valor cualitativo que según usted como Experto le otorga al ítem de conformidad con cada categoría evaluada.

Las categorías a evaluar en cada ítem son Coherencia, Pertinencia y Validez (De Contenido), por ende los valores cualitativos a considerar por categoría en cada ítem son los siguientes: A=Excelente; B=Bueno; C=Regular y D=Deficiente.

Cualquier observación o sugerencia que considere relevante, puede realizarla en la casilla de Observaciones.

TABLA DE VALIDACIÓN												
ÍTEM N°	CATEGORÍA											
	COHERENCIA				PERTINENCIA				VALIDEZ (DE CONTENIDO)			
	VALOR CUALITATIVO											
	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D
OBJETIVO 1												
1												
2												
3												
4												
5												
6												
7												
OBJETIVO 2												
8												
9												
10												
11												
12												
13												
14												
OBJETIVO 3												
15												

	APRECIACION CUALITATIVA			
CRITERIOS	EXCELENTE	BUENO	REGULAR	DEFICIENTE
Presentación del Instrumento				
Claridad en la Redacción				
Relevancia de Contenido				

DICTAMEN DEL EXPERTO EN METODOLOGÍA SOBRE EL ANEXO A GUIA DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL GUIA DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL	
Prof. Aura Elena Peña	
Observaciones:	
Firma del experto evaluador	



6. ANEXO B. GUIA DE ENTREVISTA

No. ____

Entrevista dirigida a los Contadores (as) Municipales

Objetivo General de la Investigación

Proponer estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública

INSTRUCCIONES

Escuche cuidadosamente las siguientes preguntas. Respóndalas. En caso de duda, consulte al entrevistador.

ÍTEM	PREGUNTAS DE LA GUIA DE ENTREVISTA	OBJETIVO ASOCIADO
1	¿Qué opinión le merece la forma actual de registro contable de las transacciones municipales, respecto a las tendencias empleadas por los órganos y entes de la República?	1
2	¿Cuál es su opinión sobre la normativa legal que rige actualmente el Sistema de Contabilidad Pública Municipal en Venezuela?	1
3	¿Cuáles son las políticas contables establecidas para el registro de las transacciones del municipio?	1
4	¿Cuáles son los Estados Financieros emitidos por el ente municipal para la toma de decisiones?	1
5	¿Cómo califica Usted al órgano de control externo y las actuaciones fiscales al sistema de información contable de la Institución, de acuerdo con las disposiciones de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal?	1
6	¿Cuál es el procedimiento usado en el Municipio para el reconocimiento de Ingresos, el reconocimiento de Gastos y la realización de los registros contables?	2
7	¿Cómo considera Usted la forma de consolidar la contabilidad financiera o patrimonial y la contabilidad presupuestaria, mediante el plan de cuentas y el clasificador de ingresos y egresos?	2
8	¿En qué grado estima Usted que se encuentra la adopción o adaptación de las Normas Internacionales de Contabilidad Pública para el Sector Público (NICSP) en los municipios venezolanos?	2
9	¿Cuáles son los beneficios del Gobierno Electrónico dentro del Sistema de Contabilidad Pública de los municipios?	2
10	¿Qué estrategias propondría Usted para impulsar la modernización del Sistema de la Contabilidad Pública Municipal en los Municipios del Área Metropolitana del Estado Mérida?	3

Gracias por su aporte a esta investigación académica para Postgrado

Fecha de aplicación de la entrevista: _____

Perfil del Contador: _____

Observaciones: _____



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

**7 TABLA CON CRITERIOS DE EVALUACIÓN, REVISIÓN Y
VALIDACIÓN DE LOS ÍTEMS DE LOS INSTRUMENTOS APLICADOS**

**CRITERIOS PARA LA VALIDACIÓN DEL ANEXO B
GUIA DE ENTREVISTA**

EXPERTO EN METODOLOGÍA

Instrucciones:

Para la evaluación de los ítems lea y analice cuidadosamente cada apartado que conforma el instrumento. Luego ubique la casilla correspondiente en la Tabla de Validación y marque con la letra equis (X) el valor cualitativo que, según usted como Experto, le otorga al ítem de conformidad con cada categoría evaluada.

Las categorías a evaluar en cada ítem son Coherencia, Pertinencia, Validez (De Contenido) y Redacción, por ende los valores cualitativos a considerar por categoría en cada ítem son los siguientes: A=Excelente; B=Bueno; C=Regular y D=Deficiente.

Cualquier observación o sugerencia que considere relevante, puede realizarla en la casilla de Observaciones.

TABLA DE VALIDACIÓN																
ÍTEM Nº	CATEGORÍA															
	COHERENCIA				PERTINENCIA				VALIDEZ (DE CONTENIDO)				REDACCIÓN			
	VALOR CUALITATIVO															
	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D
OBJETIVO 1																
1																
2																
3																
4																
5																
OBJETIVO 2																
6																
7																
8																
9																
OBJETIVO 3																
10																

CRITERIOS	APRECIACION CUALITATIVA			
	EXCELENTE	BUENO	REGULAR	DEFICIENTE
Presentación del Instrumento				
Claridad en la Redacción				
Relevancia de Contenido				

DICTAMEN DEL EXPERTO EN METODOLOGÍA
SOBRE EL ANEXO B. GUIA DE ENTREVISTA
Prof. Aura Elena Peña
Observaciones:
Firma del experto evaluador



8. ANEXO C. GUIA DE OBSERVACIÓN PARTICIPANTE

No. ____

Observación dirigida a los Contadores (as) Municipales

Objetivo General de la Investigación

Proponer estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública

INSTRUCCIONES

La Investigadora durante la entrevista realiza la observación, con la finalidad de abordar los aspectos visuales y perceptivos en el proceso de la entrevista.

9. ANEXO C. GUÍA DE OBSERVACIÓN PARTICIPANTE

Objetivo General de la Investigación

Proponer estrategias para la modernización del Sistema de Contabilidad Pública Municipal, con fundamento en las tendencias actuales en materia de Contabilidad Pública

ASPECTO A OBSERVAR	EXCELENTE	BUENO	REGULAR	DEFICIENTE
Receptividad a la entrevista				
Nivel de conocimiento sobre el tema				
Posición crítica ante la problemática				
Nivel de seguridad en las respuestas				