

PA-ABT-016  
DRAFT

**DIAGNOSTICO DE LA ADMINISTRACION**  
**FINANCIERA PUBLICA EN LA**  
**REPUBLICA DE PANAMA**

**CONTABILIDAD**

Enero de 1991

Contrato No. LAC-0658-C-00-9021-00  
Proyecto No. 598-0658

# ESTUDIO DIAGNOSTICO DE LA ADMINISTRACION FINANCIERA

## PUBLICA EN LA REPUBLICA DE PANAMA

### AREA DE CONTABILIDAD

#### INDICE

<u>Sección</u>	<u>Página</u>
I. INTRODUCCION	1
A. Antecedentes	1
B. Objetivos	1
C. Alcance del trabajo	1
D. Metodología	2
II. ASPECTOS DESCRIPTIVOS	3
A. En cuanto a la base legal	3
B. En cuanto a la organización	5
1. Organización Contable en la Contraloría General de la República	5
2. Organización Contable en las Entidades Públicas	6
C. En cuanto a los instrumentos y procesos de trabajo	7
1. Sistemas de Contabilidad que se Aplican en la Contraloría General de la República	7
2. Sistemas de Contabilidad que se Aplican en las Entidades Públicas	10
D. En cuanto a los recursos humanos	11
E. En cuanto a los sistemas de información	12
III. ASPECTOS ANALITICOS	14
A. En cuanto a la base legal	14
B. En cuanto a la organización	16
1. Organización contable de la Contraloría General de la República	16
2. Organización contable de las entidades públicas	17

C.	En cuanto a los instrumentos y procesos de trabajo	18
D.	En cuanto a los recursos humanos	24
E.	En cuanto a los sistemas de información	26

## **I. INTRODUCCION**

# ESTUDIO DIAGNOSTICO DE LA ADMINISTRACION FINANCIERA PUBLICA EN LA REPUBLICA DE PANAMA

## AREA DE CONTABILIDAD

### I. INTRODUCCION

#### A. Antecedentes

En marzo de 1990 la Agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos de América, acordó emprender un programa de asistencia técnica de emergencia a la Contraloría General de la República, como parte del Proyecto LAC/RFMIP, cuyo propósito fundamental es mejorar la administración financiera del sector público de Panamá.

#### B. Objetivos

Formular el diagnóstico que conduzca al diseño preliminar del Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental, mediante el cual se permita la producción de estados financieros con sus respectivas notas y anexos aclaratorios, a nivel de cada entidad pública, de conformidad a los principios que son de general aceptación.

Lograr que el Organismo Rector del Sistema Integrado de Gestión Financiera esté en condiciones de preparar los estados financieros consolidados del sector público, mediante los cuales se pueda dar a conocer con oportunidad los resultados de las operaciones ejecutadas en cada ejercicio fiscal, así como la situación financiera al término del mismo.

#### C. Alcance del trabajo

El diagnóstico comprendió tanto al sistema contable centralizado que aplica la Contraloría General de la República, como los sistemas que independientemente utilizan las entidades del sector público siguientes:

- o **Gobierno central:**
  - **Ministerio de Hacienda y Tesoro**
  - **Ministerio de Salud Pública**
  - **Ministerio de Educación**
  
- o **Empresas:**
  - **Instituto Nacional de Telecomunicaciones INTEL**
  - **Instituto de Recursos Hidráulicos y Electrificación IRHE**
  
- o **Municipios:**
  - **Panamá**
  - **Penonomé**

#### **D. Metodología**

Para la ejecución del estudio diagnóstico se realizaron principalmente las siguientes actividades:

- o **Revisión de la constitución, leyes, decretos, resoluciones y demás normas relacionadas con los sistemas contables vigentes.**
  
- o **Entrevistas con los servidores de la Contraloría General de la República y de las unidades de Contabilidad y Presupuesto, pertenecientes a las entidades antes citadas.**
  
- o **Aplicación de cuestionarios.**

## **II. ASPECTOS DESCRIPTIVOS**

## II. ASPECTOS DESCRIPTIVOS

### A. En cuanto a la base legal

Según la Constitución Política de la República, y de conformidad con el artículo 155, es función administrativa de la Asamblea Legislativa, examinar y aprobar o deslindar responsabilidades sobre la Cuenta General del Tesoro que el Ejecutivo le presente, con el concurso del Contralor General de la República.

El artículo 239, señala que habrá en cada Distrito un tesorero quién será el jefe de la oficina o departamento de recaudación de las rentas municipales y de pagaduría.

Las funciones de la Contraloría General de la República están contempladas en el artículo 276, señalando, entre otras, las siguientes:

- o Llevar las cuentas nacionales, incluso las referentes a las deudas interna y externa.
- o Establecer los métodos de contabilidad de las dependencias públicas.
- o Informar a la Asamblea Legislativa y al Organo Ejccutivo sobre el estado financiero de la administración pública.

La Ley 16 del 28 de febrero de 1973, por la cual se crea y organiza el Ministerio de Planificación y Política Económica, otorgando a la Dirección del Presupuesto de la Nación la función de dirigir la contabilidad y control presupuestario.

La Ley 106 del 8 de octubre de 1973, mediante la cual se establecen las atribuciones de los tesoreros municipales de llevar los libros de contabilidad necesarios para el control del movimiento de tesorería y la ejecución del presupuesto.

La Ley 32 del 8 de noviembre de 1984, mediante la cual se adopta la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, estableciendo en el marco de la Constitución las funciones generales y especiales de este organismo, así como las atribuciones de su titular. Las referidas funciones, entre otras, están orientadas a llevar las cuentas nacionales que sean necesarias para reflejar las operaciones financieras del Estado y, en forma privativa, a la Contraloría se le otorga la facultad de instituir los métodos y sistemas de contabilidad para su aplicación en las dependencias gubernamentales y la responsabilidad de velar por su adecuado funcionamiento. Al Contralor General le corresponde aprobar mediante reglamento los métodos y sistemas contables, e informar al Organo Ejecutivo sobre el estado financiero de la administración pública.

Mediante la Ley 2 del 26 de abril de 1990, se dicta el Presupuesto General del Estado para la vigencia fiscal de 1990, y se establece que la fase de "Registro y Fiscalización" del ciclo presupuestario la ejerce la Contraloría General, sin perjuicio de los registros internos que debe llevar cada ente público. Asimismo, se dispone que el cálculo del presupuesto de ingresos se hará en base a caja y el presupuesto de gastos se ejecutará en base al concepto contable de compromiso antes definido como compromiso presupuestario.

Con el Decreto 34 del 3 de mayo de 1985, se crea la Dirección General de Bienes Patrimoniales del Estado como una dependencia del Ministerio de Hacienda y Tesoro, con funciones de formalizar y mantener actualizado un inventario descriptivo de los bienes que conforman el patrimonio del Estado. Además, le corresponde a dicha Dirección el registrar, custodiar, controlar, vigilar las existencias, procurar su conservación e identificar su destino, en coordinación con la Contraloría General de la República.

Por Decreto 72 del 30 de agosto de 1989, se crea el Sistema de Información de la Contraloría que operará en función a tres áreas:

- o Llevar las cuentas nacionales

- o Fiscalizar, regular y controlar todos los actos de manejo, y
- o Dirigir y formar la estadística nacional.

**B. En cuanto a la organización**

El gobierno de la República de Panamá, de acuerdo a lo establecido en la Constitución Política, se realiza a través de tres Organos del Estado: El Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

Cuenta además con tres organismos independientes responsables de fiscalizar los fondos públicos, garantizar la libertad, honradez y eficacia del sufragio popular, y defender los intereses del Estado o de los Municipios. Estos organismos son: La Contraloría General de la República, el Tribunal Electoral y el Ministerio Público.

Por otro lado, los organismos del sector público se agrupan para fines presupuestarios con criterio sectorial y programático en los cinco títulos siguientes: I) Gobierno central, que comprende a las entidades del Legislativo, Ejecutivo, Judicial y Electoral; II) Instituciones Descentralizadas; III) Empresas Públicas; IV) Intermediarios Financieros y V) Corporaciones y Proyectos de Desarrollo.

Con la descripción anterior se ha procurado presentar una visión panorámica del ámbito en que se desarrolla la contabilidad oficial en Panamá, para cuyo efecto se ha establecido, en el sector público una estructura administrativa contable que comprende dos niveles operacionales: el primero ubicado en la Contraloría General de la República y, el segundo en cada una de las entidades públicas, tal como se describe a continuación:

**1. Organización Contable en la Contraloría General de la República**

Para el cumplimiento de sus funciones contables la Contraloría General mantiene una estructura organizacional que contempla las direcciones de línea siguientes:

- o Dirección de Sistemas y Procedimientos, encargada de analizar y diseñar los sistemas y procedimientos que habrán de aplicarse en el universo institucional del sector público.
- o Dirección de Contabilidad, con funciones de llevar la contabilidad centralizada del sector público. Esta dirección cuenta con dos subdirecciones: "Registro y Control de Presupuesto" y "Contabilidad".

La subdirección de Registro y Control de Presupuesto, apoyada en un sistema de teleproceso, ejerce los controles previos al compromiso, y la obligación y el desembolso mediante la verificación de la disponibilidad de partidas presupuestarias asignadas para atender los gastos de las entidades públicas, siendo la encargada de efectuar los registros correspondientes; además, tiene la función de actualizar la estructura de personal y registrar los descuentos efectuados a los servidores pertenecientes a las entidades del gobierno central y algunas del resto del sector público. Asimismo, registra los ingresos obtenidos en algunas entidades del grupo de instituciones descentralizadas, empresas públicas e intermediarios financieros.

Por su parte, la subdirección de Contabilidad a través de su sección de Contabilidad Presupuestaria y Financiera, tiene a su cargo el registro de los ingresos del gobierno central y la ejecución de los gastos programados en el presupuesto de inversión. La sección de Análisis Fiscal controla las operaciones que realiza el Tesoro Nacional mediante el proceso de la contabilidad financiera.

## 2. Organización Contable en las Entidades Públicas

La contabilidad en las entidades públicas se lleva a cabo en dos unidades distintas ambas dependientes de las direcciones de Administración y Finanzas o su equivalente, como es el caso de los municipios que por sus características de organización dependen de la Tesorería.

- o Unidad de Presupuesto, encargada de llevar a cabo la contabilidad presupuestaria con el método de partida simple.
- o Unidad de Contabilidad, con funciones de aplicar la contabilidad patrimonial en aquellas entidades en las que se haya implantado este tipo de contabilidad.

### C. En cuanto a los instrumentos y procesos de trabajo

El sector público de Panamá, para el procesamiento de la información contable no ha definido los principios, políticas y normas aplicables en el registro y comunicación de los hechos registrados contablemente.

La Contraloría General de la República, a través de la Dirección de Sistemas y Procedimientos y con la asistencia de la Organización de los Estados Americanos, elaboró el "Manual General de Contabilidad Gubernamental" para llevar a cabo las acciones necesarias para la reforma del sistema contable en el sector público; sin embargo, este documento no ha sido oficializado ni implantado, no obstante haberse preparado en agosto de 1985.

A continuación se describen los procesos de trabajo que se cumplen en los niveles operacionales contables de la Contraloría y de las entidades públicas.

#### 1. Sistemas de Contabilidad que se Aplican en la Contraloría General de la República

##### a. Contabilidad presupuestaria

La contabilidad presupuestaria con el método de partida simple, se desarrolla mediante la utilización de una red de teleproceso, contando para este efecto con terminales ubicadas en las entidades públicas desde donde se envían los datos al computador central ubicado en la Contraloría General de la República.

El procedimiento recoge y registra los eventos que conforman los procesos de ingresos y gastos con el fin de controlar e informar sobre el origen de los recursos y el estado de compromisos y ejecución de los gastos. Los eventos del proceso presupuestario que se registran son:

- o Presupuesto de ingresos
  - Presupuesto inicial
  - Modificaciones
  - Estimaciones
  - Ejecución
  
- o Presupuesto de gastos
  - Presupuesto aprobado
  - Reformas a las asignaciones anuales, que pueden ser trasladados, congelaciones y créditos adicionales
  - Asignaciones trimestrales
  - Compromisos contingentes (requisiciones o solicitudes de compra de bienes y servicios)
  - Compromisos corrientes (ordenes de compra)
  - Obligaciones (cuentas de pago contra el tesoro)
  - Pagos

El sistema contable fue diseñado de tal modo que los ingresos se controlan utilizando los mismos códigos de las partidas de ingresos que figuran en el presupuesto, cuya clasificación se identifica a través de nueve códigos, en la forma siguiente:

1o.	Area
2o. y 3o.	Institución
4o. al 9o.	Clasificación económica

El registro de los ingresos del gobierno central se realiza en forma diaria en la sección de Contabilidad Presupuestaria y Financiera. La recaudación de ingresos de las demás entidades públicas se contabiliza con una periodicidad diversa y sólo en aquellas en las que se cuenta con terminales del sistema de teleproceso. Se ha previsto ampliar a todo el sector público.

En lo que respecta a los gastos, el control contable se efectúa en base a la misma codificación de las partidas consideradas en el presupuesto originalmente aprobado, para

lo cual se utilizan trece dígitos con la finalidad de identificar las diferentes clasificaciones del contenido presupuestario, tal como se indica a continuación:

1o.	Area
2o. y 3o.	Institución
4o.	Tipo de presupuesto
5o.	Programa
6o.	Fuente de financiamiento
7o. y 8o.	Subprograma
9o. y 10o.	Actividad
11o. al 13o.	Objeto del gasto

El registro de los eventos del proceso presupuestario vinculados con los compromisos contingente y corriente, se realiza según los gastos de servicios no personales, materiales y suministros, maquinaria y equipo, adquisición de inmuebles y construcciones por contrato, en cuyos casos, se aplican los procedimientos de compras conforme a las disposiciones del Código Fiscal, que comprenden: solicitud de precios, concursos de precios y licitación. Durante el proceso, participan en los controles previos la unidad gestora o solicitante, la Dirección Administrativa, el Departamento de Compras, el Almacén, la Auditoría Interna, la Auditoría de la Contraloría, la Subdirección de Registro y Control de Presupuesto, entre otras unidades administrativas.

La fase de obligaciones se registra, principalmente, en base a las cuentas de pago contra el Tesoro presentadas por los diferentes proveedores de bienes y servicios.

Los gastos relacionados con servicios personales y las transferencias que de ellos se derivan, se registran directamente como obligación, sin necesidad de registrar previamente los compromisos contingente y corriente. Igual procedimiento se aplica para contabilizar los reembolsos de caja menuda, viáticos, el servicio de la deuda pública y las transferencias otorgadas a las entidades.

Los pagos se registran en oportunidad en que se emiten los respectivos cheques para la cancelación de las obligaciones.

b. Contabilidad del Tesoro Nacional

Comprende el registro e información a través de la contabilidad financiera de las operaciones de recaudación de ingresos corrientes, de capital y las provenientes del crédito público interno y externo; los pagos efectuados en base a la cuenta general de operaciones contra la cual giran el Contralor General de la República y el Ministro de Hacienda y Tesoro, las liquidaciones de impuestos, la entrega de aportes de capital a las empresas públicas, etc.

Estas operaciones, que representan sólo una parte de las que realiza el Tesoro Nacional, se registran en la sección de Análisis Fiscal de la Subdirección de Contabilidad de la Contraloría, utilizando datos que en su mayoría están contenidos en informes o documentos procesados previamente en la Subdirección de Registro y Control de Presupuesto y en las secciones de Deuda Pública y Contabilidad Presupuestaria y Financiera.

2. Sistemas de Contabilidad que se Aplican en las Entidades Públicas

a. Contabilidad presupuestaria

Las Unidades de Presupuesto mantienen un sistema de registro con el método de partida simple, en forma similar al que se lleva en la Subdirección de Registro y Control de Presupuesto de la Contraloría; es decir, los eventos que son registrados se relacionan con los compromisos contingente y corriente, luego de haberse efectuado la verificación previa de la disponibilidad de las partidas presupuestarias asignadas a las entidades del gobierno central. En el resto de las entidades del sector público la contabilización se extiende a los eventos de obligaciones y pagos.

Mensualmente, las unidades de presupuesto reciben los informes sobre la ejecución presupuestaria preparados por la Dirección de Contabilidad de la Contraloría para efectuar la conciliación con los reportes que son preparados internamente.

#### b. Contabilidad patrimonial

Las Unidades de Contabilidad son las encargadas del proceso de la contabilidad patrimonial en aquellas entidades en las que se ha implantado, constituyendo éstas la mayor parte del universo institucional del sector público.

Al respecto, cabe mencionar que cada entidad ha elaborado su propio plan de cuentas y diseñado procedimientos contables en función a criterios no uniformes y sin la correspondiente coordinación con la Contraloría General de la República. En cuanto al registro de los ingresos y gastos, la mayor parte de las entidades observan el principio de devengado.

#### D. En Cuanto a los Recursos Humanos

El personal que presta servicios en la Dirección de Contabilidad de la Contraloría, en su mayor parte sólo cuenta con estudios secundarios, habiendo un número limitado de personas que han concluido estudios universitarios y en algunos casos en especialidades distintas a la contabilidad, tales como derecho, agronomía, biología, secretariado etc.

En el programa de actividades de capacitación para el año 1989, se ha considerado cursos sobre "Flujo de fondos" y "Formulación del estado de cambios en la situación financiera". En contados casos se han impartido cursos relacionados con la administración presupuestaria y procesamiento de datos; no se ha programado ningún curso sobre contabilidad gubernamental. No obstante esta situación, los esfuerzos individuales de los servidores en procura de actualización de conocimientos contables son mínimos, aunque algunos se encuentran cursando estudios superiores de contabilidad y otras especialidades.

En relación al personal que labora en las unidades de contabilidad de las entidades públicas, se ha observado que existe una mayor proporción de servidores que se encuentran realizando estudios superiores en la especialidad de contabilidad.

#### E. En Cuanto a los Sistemas de Información

A continuación se describen los principales informes que son producidos en la Contraloría General de la República a través del proceso de la contabilidad presupuestaria.

##### o Ingresos

- Estado comparativo de las rentas nacionales: Gobierno central  
Muestra la información comparativa del presupuesto y recaudación mensual y acumulada de las partidas presupuestarias de ingresos
- Resúmen mensual por provincias: Gobierno central  
Incluye información mensual de los ingresos recaudados en cada una de las provincias
- Estado mensual de rentas nacionales: Gobierno central  
Contiene el detalle de las rentas, de acuerdo al clasificador económico de ingresos, mostrando el presupuesto y la recaudación mensual, as como la información acumulada.

##### o Gastos

- Informe de reservas contra el presupuesto  
Muestra a nivel de códigos el monto del presupuesto original, monto girado, ajustes y la distribución de saldos de acuerdo al tipo de presupuesto, funcionamiento e inversión.
- Estado mensual de las partidas del presupuesto  
Contiene el presupuesto originalmente aprobado, las modificaciones, los compromisos y los saldos a nivel de la clasificación institucional, programática y del objeto del gasto.
- Informe acumulado de gastos y pagos por objeto  
Incluye la información sobre el monto del presupuesto modificado, compromisos y pagos acumulados y mensuales, así como los saldos por pagar a nivel del objeto del gasto por cada entidad.

Asimismo, la Contraloría General de la República elabora el Estado de situación financiera, por las operaciones vinculadas con el Tesoro Nacional.

Por su parte, las entidades del gobierno central en el aspecto presupuestario, producen informes de similar naturaleza a los que se elaboran en la Contraloría, en base a ellos es posible comunicar los saldos anuales de los presupuestos, las modificaciones, las asignaciones trimestrales, los compromisos contingentes y corrientes. En el nivel de las empresas públicas y entidades descentralizadas, esta información se complementa con los saldos de las obligaciones originadas en las cuentas de pago y su cancelación.

En cuanto se refiere a la información financiera o patrimonial, las entidades públicas en su mayoría producen únicamente el Estado de situación financiera y el Estado de operaciones, prescindiéndose de los correspondientes a los estados de cambios en el patrimonio neto y cambios en la situación financiera; y, en muchos casos los estados financieros son elaborados con atrasos significativos.

### **III. ASPECTOS ANALITICOS**

### **III. ASPECTOS ANALITICOS**

#### **A. En Cuanto a la Base Legal**

El marco jurídico dentro del cual se desenvuelve la contabilidad en el sector público no es coherente, dado que las disposiciones contenidas en la Constitución y las Leyes Nos. 16 y 32 son discrepantes y por lo tanto causa que la Contraloría General y cada entidad mantengan sus propios sistemas de contabilidad presupuestaria.

El Decreto Ejecutivo No. 34 expedido el 3 de mayo de 1985, no delimita las funciones que debe cumplir el Ministerio de Hacienda y Tesoro y la Contraloría General en cuanto al registro, custodia, control, vigilancia y destino de los bienes patrimoniales del Estado.

La Contraloría General no ha expedido el reglamento de contabilidad previsto en la Ley No. 32, dificultando el proceso de consolidación, así como la implantación de un sistema uniforme de contabilidad en las entidades públicas en función a sus características y necesidades.

### **CONCLUSIONES**

La falta de coherencia en las normas legales que rigen la contabilidad, da lugar a que haya duplicación de actividades en la Contraloría General y en las entidades públicas, con el consiguiente desperdicio de recursos materiales y financieros del Estado.

La no delimitación de funciones para la Contraloría General y el Ministerio de Hacienda y Tesoro en cuanto al registro, custodia y control de los bienes patrimoniales del Estado, hace que la primera institución se vea involucrada en funciones incompatibles.

La inexistencia de un reglamento de contabilidad, conforme lo estipula la ley, da lugar a que cada entidad utilice sus propios criterios para el registro e información de las operaciones dificultando el proceso de consolidación.

## META RECOMENDADA

Contar con un marco jurídico coherente y consistente que atribuya exclusivamente al Organo Rector de la gestión financiera gubernamental, la facultad de normar sobre los aspectos relacionados con la organización y funcionamiento del Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental.

## ACCIONES POR REALIZAR

### o Inmediatas

- Elaborar un proyecto de reglamento que se ajuste a lo dispuesto en la Ley No.32, a través del cual se definan los elementos componentes del Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental, de manera que cada entidad se responsabilice de registrar e informar sobre las operaciones patrimoniales y presupuestarias, así como de producir sus propios estados financieros e información complementaria, conforme a los principios, políticas y normas de contabilidad que se deberán definir para su aplicación en el Estado panameño.

El proyecto incluirá, entre otros aspectos, la política básica del Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental, la estructura de la normatividad secundaria general, el contenido de la información contable periódica, los criterios que se utilizarán para consolidar la información financiera, y los deberes y sanciones aplicables a los servidores responsables.

### o En el corto plazo

- Preparar proyectos de reformas a las leyes que no guarden consistencia con los criterios en que se sustentará el Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental, a fin de evitar la vigencia de disposiciones contradictorias

- o En el mediano plazo
  - Preparar un proyecto de Ley que teniendo en cuenta la coordinación que debe existir con los demás subsistemas componentes del Sistema Integrado de Gestión Financiera, permita llevar a la práctica la aplicación de la contabilidad gubernamental.

B. En cuanto a la organización

En el aspecto descriptivo de la organización contable del sector público, se aprecia que la contabilidad se procesa en dos niveles operacionales, el de la Contraloría General de la República y el nivel de las entidades públicas.

1. Organización contable de la Contraloría General de la República

Las Direcciones de Sistemas y Procedimientos, y de Contabilidad de la Contraloría, no cuentan con un manual de organización y funciones que posibilite conocer la segregación de funciones entre sus dependencias y puestos de trabajo. Las decisiones dependen del criterio discrecional de los funcionarios responsables.

Para la consolidación de la información contable, no se cuenta con una unidad administrativa específica. No se ha dado a esta función la importancia que le corresponde.

La emisión, firma y entrega de cheques, así como otras actividades relacionadas con la administración de caja, están concentradas en la Dirección de Contabilidad conjuntamente con las funciones de registro, debilitando el control interno en esta área.

## 2. Organización contable de las entidades públicas

El registro de las operaciones presupuestarias y patrimoniales en dos unidades administrativas independientes, impide mantener un control integrado de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos.

### CONCLUSIONES

La falta de un manual de organización y funciones que señale la estructura, alcance y limitaciones de cada unidad organizativa, abre la posibilidad de que se produzcan duplicidad de acciones, extralimitación de atribuciones y omisiones, al tiempo que dificulta la evaluación del trabajo de las unidades.

La concentración de funciones en la Dirección de Contabilidad de la Contraloría afecta el sistema de control interno.

La situación de registro de las operaciones presupuestarias y patrimoniales en dos unidades administrativas independientes en las entidades del sector público, lleva a un incremento de costos administrativos por el mayor requerimiento de formularios, aumento de pasos para revisiones y aprobaciones, incremento de equipo e instalaciones físicas.

### META RECOMENDADA

Disponer de un esquema de organización constituido por las unidades administrativas del órgano responsable de la gestión financiera, que sirva como apoyo para el funcionamiento de las unidades responsables del registro integrado de las operaciones presupuestarias y patrimoniales en las entidades y organismos públicos.

## METAS RELACIONADAS

Contar con la estructura organizacional de la unidad responsable de la contabilidad en cada entidad u organismo del sector público, con funciones de registro e información de las operaciones presupuestarias y patrimoniales.

Contar con la unidad responsable de la consolidación de los estados financieros preparados por las entidades públicas.

## ACCIONES POR REALIZAR

- o En el corto plazo
    - Diseñar una nueva organización para las unidades de la Contraloría General de la República vinculadas con la contabilidad gubernamental y separar de la Dirección de Contabilidad las funciones de administración de caja.
    - Establecer la estructura organizacional y funcional de las unidades de contabilidad de las entidades públicas.
  - o En el mediano y largo plazos
    - Evaluar y actualizar la estructura administrativa en función de la cual se desenvuelve el sistema contable.
- C. En cuanto a los instrumentos y procesos de trabajo

En el procesamiento de la información contable, el sector público panameño no se ciñe a principios, políticas ni normas de contabilidad que proporcionen la base necesaria para uniformar los distintos criterios de contabilización y comunicación de los hechos registrados contablemente.

No existe un sistema de contabilidad gubernamental integrado por lo que el registro e información de las operaciones están dispersos en las distintas unidades de contabilidad de la Contraloría y las entidades del sector público.

Aparte de la utilización uniforme de la clasificación presupuestaria preparada por el Ministerio de Planificación y Política Económica para fines del control del presupuesto, no se dispone de un plan de cuentas oficialmente aprobado.

El Manual General de Contabilidad Gubernamental no ha sido oficializado, sin embargo en algunas entidades se viene implantando en forma inadecuada, tal el caso del Ministerio de Salud, en donde la unidad de presupuesto produce sus propios informes los que no concuerdan con aquellos que elabora la unidad de contabilidad.

La ausencia de procedimientos de consolidación impide contar con datos referentes a los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos a nivel nacional. La Contraloría General únicamente consolida la información presupuestaria, sin que se haya logrado a la fecha, producir informes globales de todo el sector público, con la debida oportunidad.

Gran parte de las actividades relacionadas con la aplicación del sistema contable en el gobierno central, giran en torno al registro de las operaciones presupuestarias. Los controles realizados sobre los gastos cubren la mayoría de acciones, dándose menor atención a la contabilización de ingresos, motivo por el cual la información de los ingresos se produce con atraso y en varios casos no se logra identificar con precisión los conceptos por los cuales se recaudan.

Para cancelar las cuentas contra el Tesoro, así como los sueldos y salarios de los servidores del gobierno central y varias entidades descentralizadas, en la Contraloría General se preparan cheques cuyas firmas se imprimen mecanizadamente, sin que se haya previsto la producción de las respectivas copias. La conciliación de la cuenta de

operaciones No. 210 del Tesoro es realizada por la Dirección de Sistematización de Datos de la Contraloría General, la misma que participa en la preparación de los cheques para el pago de planillas, así como en el diseño de los programas que se utilizan para dicho propósito. Estas dos funciones realizadas por una misma unidad son incompatibles y restan confiabilidad al procedimiento.

Del estudio del sistema contable que utiliza la sección Análisis Fiscal de la Contraloría para registrar las operaciones del Tesoro Nacional, se desprenden los siguientes comentarios:

- o Las actividades de registro e información se apartan de los principios contables básicos; pues, se toman los datos de los informes que producen las demás unidades administrativas de la Dirección de Contabilidad, en base a procesos de diversa naturaleza, fuera del contexto de la partida doble.
- o Se aplica un sistema contable que no está apoyado en un manual específico.
- o Las fianzas, bonos del estado y otro tipo de garantías que presentan los proveedores de bienes y servicios o los contratistas de obras, no se registran contablemente.
- o La emisión y puesta en circulación de los Certificados de Abono Tributario no constan registrados; esto impide conocer los montos a que ascienden estos pasivos del Estado, así como la incidencia que tienen en la recaudación de los ingresos tributarios.
- o El saldo de la cuenta "Impuestos por Cobrar", se incorpora en el Balance de Situación, en base a la información que suministra el Ministerio de Hacienda y Tesoro al finalizar cada año.
- o Bajo el título "Letras del Tesoro", se ha registrado el dinero depositado en la cuenta de operaciones, por efecto de la respectiva negociación; su saldo supera los quince millones de balboas. La cuenta bancaria empleada no es la correcta, puesto que para controlar los ingresos de efectivo existe la correspondiente cuenta abierta en el Banco Nacional de Panamá.
- o La cuenta "Deudores Varios" no tiene movimiento por más de once años, sin que se conozca su composición.

- o El saldo de la cuenta "Anticipos a las Dependencias", igualmente, no tiene el análisis correspondiente.
- o En el Balance de Situación se muestran cuentas que representan valores entregados en custodia al Banco Nacional de Panamá, tales como: Cuenta especial BIRF, Producto de venta de bonos de garantía, Fondo especial de recompra de bonos, Amortización Club de París, etc.

Los saldos de estas cuentas se mantienen desde hace muchos años atrás y no se conoce su origen.

- o Como parte del rubro "Fondo de Inversiones del Estado", constan saldos anteriores a 1979, cuyos montos en algunos casos superan los diez millones de balboas, respecto de los cuales no se conoce su origen. Las cuentas son: Banco Interamericano de Desarrollo, Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, Fondo Monetario Internacional, Corporación Financiera Internacional, etc.

Las deficiencias mencionadas se mantienen hasta la fecha, habiéndose mostrado las referidas cuentas en los informes anuales de la Contraloría General de la República hasta el 31 de marzo de 1989. Cabe citar, que el informe preparado en el presente año, ya no contiene los datos comentados.

Los procedimientos para el control de inventarios y el activo fijo no son consistentes de una entidad a otra. En ciertas entidades, como es el caso del Ministerio de Educación, no se mantienen registros de existencias a nivel de la unidad de contabilidad. Las bodegas o almacenes son los encargados de llevar los registros valorados individuales para cada tipo de artículo.

## CONCLUSIONES

La falta de un sistema contable integrado da lugar a que se mantengan registros dispersos, con el consiguiente desperdicio de recursos humanos y materiales.

Al no existir la normatividad indispensable para la producción de estados financieros periódicos, es causa de que las entidades públicas, tanto del gobierno central como del

sector descentralizado, adopten procedimientos que no guardan uniformidad y en muchos casos obedecen a criterios que se apartan de los fundamentos profesionales.

El sistema contable que utiliza la sección Análisis Fiscal para el registro de las operaciones del Tesoro Nacional, se aparta de los principios contables básicos, dando lugar a que la información no sea razonable.

La inexistencia de un sistema para consolidar los estados financieros ha impedido la producción de informes globales de todo el sector público con la debida oportunidad.

La ausencia de procedimientos para el control de los activos fijos no permite establecer la relación que mantienen con la cuenta de mayor general, su ubicación, clase y responsable de la custodia.

Se ha dado el caso de que algunas entidades, empresas públicas principalmente, han contratado consultoría para el diseño de sistemas y programas con el apoyo del computador sin mantener la correspondiente coordinación con la Dirección de Sistemas y Procedimientos de la Contraloría General, dando como efecto que los resultados se aparten de los requerimientos del Sistema de Contabilidad Gubernamental.

#### **META RECOMENDADA**

Contar con disposiciones basadas en la ley que incorporen los criterios técnicos desarrollados por la profesión contable para garantizar el adecuado funcionamiento del Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental.

Estas normas, que tendrán el carácter de obligatorias, constituirán los criterios en base a los cuales cada entidad diseñará sus manuales específicos.

## METAS RELACIONADAS

Disponer de políticas que constituyan guías generales que orienten las acciones de las entidades relacionadas con el diseño y funcionamiento del Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental en las entidades públicas, el Tesoro Nacional y para la consolidación financiera.

Contar con principios y normas técnicas de contabilidad aplicables al sector público panameño, que contenga los fundamentos para el registro e informe de las operaciones que afectan la composición de los activos, los pasivos, el patrimonio, los ingresos, los gastos y los costos y para efectuar la consolidación financiera.

## ACCIONES POR REALIZAR

- o En el corto plazo
  - Diseñar las bases generales del Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental.
    - oo Preparar los proyectos de normas siguientes:
      - Principios, políticas y normas técnicas de contabilidad aplicables a la administración pública panameña.
      - Manuales de procedimientos y técnicas contables para su aplicación en el gobierno central, entidades descentralizadas y municipales, que incluyan las bases de la consolidación financiera.
      - Diseñar y aplicar un plan de trabajo para la implantación del Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental, en base a los respectivos manuales y normas.
- o En el mediano plazo
  - Brindar asesoría a las entidades públicas sobre la aplicación de los manuales específicos.

- Asesorar sobre la preparación de manuales específicos de contabilidad aplicables a cada entidad u organismo del sector público.
  - Implantar los manuales específicos relacionados con la contabilidad del Tesoro Nacional y la consolidación financiera.
  - Diseñar un subsistema de costos aplicable a la ejecución de obras públicas y para la producción de los servicios que vende el Estado.
- o En el largo plazo
- Evaluar y dar seguimiento al sistema contable.
- D. En cuanto a los recursos humanos

El personal que labora en el área de contabilidad de la Contraloría General de la República, no posee la capacitación especializada suficiente. Las limitaciones principales son las siguientes:

- o La mayor parte de los servidores no tienen estudios superiores en contabilidad.
- o Una parte significativa de ellos tiene formación académica en carreras profesionales desvinculadas de la función contable, pues se encuentran cursando o han concluido estudios sobre especializaciones que no guardan relación con el manejo del sistema de contabilidad.

No existe un plan de entrenamiento específico para el personal contable que labora en la Contraloría General de la República. Los casos de excepción, en procura de la actualización de conocimientos, están referidos al dictado de cursos sobre presupuesto, computación, elaboración del flujo de caja y el estado de cambios en la situación financiera.

En el plan de capacitación del Centro de Adiestramiento de la Contraloría General no constan cursos de contabilidad gubernamental.

El conocimiento adquirido por el personal para el desarrollo de las funciones asignadas, se basa en el ejercicio práctico de rutinas bajo la supervisión de los jefes inmediatos superiores.

## CONCLUSIONES

La falta de personal especializado en la profesión de la contabilidad es causa que permite concluir que tanto en la Contraloría General, como en el resto de las entidades del sector público, no haya la competencia suficiente que permita el logro de niveles de eficacia en el área.

La inexistencia de un plan de capacitación dirigido en forma específica a suplir la escasez profesional por el desarrollo de conocimientos y habilidades sobre procedimientos y prácticas relacionados con la contabilidad gubernamental, impide la consecución oportuna de mejoras en el sistema.

## META RECOMENDADA

Capacitar al personal contable y de auditoría pertenecientes a las entidades públicas, sobre la aplicación del Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental en base a un plan que defina prioridades en función de las necesidades existentes, de manera que se logre mejorar la gestión financiera.

## METAS RELACIONADAS

Disponer del material didáctico necesario para llevar a cabo cursos, seminarios, coloquios, conferencias, talleres etc., en los que de manera práctica se estudie la aplicación del sistema contable.

Disponer de un equipo de instructores especializados que cuente con entrenamiento suficiente para divulgar las normas, procedimientos y métodos contables.

## ACCIONES POR REALIZAR

- o En el corto plazo
  - Preparar un plan intensivo de capacitación sobre el Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental que comprenda dos módulos: el primero cubrirá el estudio de las normas legales y secundarias, así como las aplicaciones prácticas de carácter general; el segundo abarcará el desarrollo de ejercicios prácticos sobre transacciones que modifican la composición de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos, teniendo en cuenta la naturaleza especializada de las operaciones que realizan las entidades del gobierno central, las descentralizadas, las empresas públicas, las entidades financieras y los municipios.
    - oo Aplicar el plan de capacitación de acuerdo a las prioridades que existan para la implantación del Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental.
    - oo Preparar instructores para el desarrollo de cursos, seminarios y talleres sobre contabilidad gubernamental.
    - oo Preparar el material a utilizar en los eventos de capacitación que se programen.
    - oo Sugerir al Ministerio de Educación y a las universidades, los contenidos programáticos de contabilidad gubernamental.
- o En el mediano y largo plazos
  - Proseguir con la aplicación del plan de capacitación.
  - Actualizar el material necesario para el desarrollo de los diferentes eventos.
- E. En cuanto a los sistemas de información

Los informes financieros que producen las entidades públicas en base a la contabilidad patrimonial, no son consistentes. Existen diferencias significativas, de una entidad a otra, en cuanto a la nomenclatura de las clasificaciones y cuentas que configuran los estados financieros y las cédulas anexas.

No hay consistencia en la presentación de informes sobre ingresos y gastos, encontrándose diferencias entre las entidades del sector público.

En la generalidad de casos donde se prepara el estado de operaciones, no constan las clasificaciones necesarias que permitan identificar separadamente a los ingresos y gastos corrientes, de capital o de financiamiento. Esto impide conocer los resultados en términos de superávit o déficit.

Para el caso de las entidades donde se elabora el estado de rentas y gastos en base al método de valores devengados, no se presentan en forma separada los ingresos y gastos provenientes de las operaciones normales, de aquellos originados en las transacciones extraordinarias, lo cual impide contar con información suficiente para los correspondientes análisis y evaluaciones.

No se elabora información que contenga datos sobre los costos totales y unitarios, respecto de las actividades de producción de bienes que a su terminación se incorporan al activo institucional o son de uso público o corresponden a servicios que vende el Estado.

En la información relacionada con el estado de cambios en la situación financiera no se especifica con claridad los correspondientes desgloses y, mas bien se liga indiscriminadamente tanto a las fuentes como a los usos, de operaciones normales y extraordinarias. Tampoco se revelan adecuadamente las regulaciones asociadas con las depreciaciones, amortizaciones, etc., por lo cual dicho estado financiero no es suficientemente informativo.

En un limitado número de entidades se suelen preparar estados financieros mensuales que satisfacen las necesidades de información. En la generalidad de los casos sin embargo, únicamente se preparan cédulas de ejecución presupuestaria, impidiendo a los administradores apoyar sus decisiones en informes financieros completos, presentados sobre una base periódica y oportuna.

Algunos informes de ejecución presupuestaria contienen solamente los códigos pertenecientes a cada partida conjuntamente con los valores correspondientes a las etapas de ejecución de los gastos. La falta de nombres relativos a cada una de las partidas obliga a interpretar su significado, y ello solo puede ser realizado por especialistas en presupuesto o contabilidad.

El sistema de codificación establecido para registrar la ejecución presupuestaria, se está utilizando en la práctica para clasificar la información en función de la estructura organizativa de cada entidad, por lo cual, no se produce información con criterios programáticos.

## CONCLUSIONES

La inconsistencia en la información por la falta de normas, redundante en la información financiera, haciendo que ésta no sea consolidada, no sea confiable y tampoco constituya fuente importante de información para la toma de decisiones.

La inexistencia de una planificación respecto del destino de cada informe resultado de la gestión financiera, da lugar a que la mayor parte de los funcionarios a los cuales compete la toma de decisiones, precinda de este tipo de información.

La falta de reportes ejecutivos que resuman la información respecto de la ejecución presupuestaria de acuerdo a las necesidades y jerarquía de los funcionarios, resta utilidad práctica a dicha información.

## META RECOMENDADA

Definir la estructura y contenido de los estados e informes financieros que se deberán preparar periódicamente en el sector público, y conseguir que cada entidad prepare sus propios estados financieros e información complementaria a los fines de proporcionar

información para el proceso de adopción de decisiones, consolidación y elaboración de las cuentas nacionales.

## METAS RELACIONADAS

Lograr que los estados financieros se elaboren de conformidad a la forma y estructura que defina el ente responsable de la gestión financiera, dentro de los quince días subsiguientes.

Conseguir que los estados y otros informes financieros destinados para la consolidación financiera y otros propósitos, se preparen anualmente, dentro de los treinta días subsiguientes a la conclusión del ejercicio fiscal, en base a los formatos y la estructura que se defina en los manuales y normas de contabilidad.

## ACCIONES POR REALIZAR

- o En el corto plazo
  - Definir la estructura y contenido de los estados financieros así como de sus anexos, los que deberán elaborar periódicamente las unidades de contabilidad de las entidades públicas.  
Los referidos informes financieros permitirán conocer los resultados de las operaciones de cada período mediante la presentación de los ingresos y gastos; la situación financiera al término de cada período, a través de la demostración de los activos, pasivos, y patrimonio; los cambios en el patrimonio neto, así como los cambios en la situación financiera por medio de la presentación adecuadamente clasificada de las fuentes y usos de fondos.
  - Establecer el formato y los detalles de la información que deberá elaborarse como resultado de la consolidación financiera.
- o En el mediano plazo
  - Actualizar la estructura y contenido de los informes financieros.
  - Establecer y aplicar metodologías para el análisis e interpretación de los estados e informes financieros.