PN-ABJ-304
73877

DIAGNOSTICO DE LA ADMINISTRACION FINANCIERA PUBLICA EN LA REPUBLICA DE COSTA RICA

CONTABILIDAD

Noviembre de 1989

Contract No. LAC-0658-C-00-902100
Project No. 598-0658

ESTUDIO DIAGNOSTICO SOBRE LA ADMINISTRACION FINANCIERA PUBLICA EN LA REPUBLICA DE COSTA RICA

AREA DE CONTABILIDAD

INDICE

Sección		Página
I.	INTRODUCCION	
II.	LA DIRECCION DE LA CONTABILIDAD NACIONAL	
	A. Base Legal - Aspectos Descriptivos	3
	B. Base Legal - Aspectos Analíticos	7
III.	LA ORGANIZACION DE LA CONTABILIDAD NACIONAL	
	A. Aspectos Descriptivos (Estructura, Funciones y Procedimientos Operativos)	12
	B. Aspectos Analíticos	22
IV.	EL CODIGO DE CUENTAS Y EL REGISTRO CONTABLE	
	A. Aspectos Descriptivos	25
V.	SISTEMAS DE INFORMACION Y ESTADOS FINANCIEROS	
	A. Aspectos Descriptivos	33
	1. Estado de Hacienda Pública - Distorsiones	33
	2. Estado de Resultados - Distorsiones	34
	B. Aspectos Analíticos	35
VI.	ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO	
	A. Aspectos Descriptivos	39
	1. Ambiente de Control	39
	2. El Sistema de Contabilidad	40
	3. Los Procedimientos de Control	41
	B. Aspectos Analíticos	41

VII. RECURSOS HUMANOS

A. Aspectos Descriptivos 44

B. Aspectos Analíticos 44

VIII. OFICINAS DE CONTABILIDAD A NIVEL MINISTERIAL

A. Ministerio de Obras Públicas y Transporte 47

B. Ministerio de Salud 53

IX. OFICINAS DE CONTABILIDAD A NIVEL DE ENTIDADES DESCENTRALIZADAS: INSTITUTO DE DESARROLLO AGRARIO (IDA)

A. Aspectos Descriptivos 67

B. Aspectos Analíticos 71

X. OFICINAS DE CONTABILIDAD A NIVEL DE EMPRESAS DEL ESTADO: INSTITUTO COSTARRICENSE DE ELECTRICIDAD (ICE)

A. Aspectos Descriptivos 73

B. Aspectos Analíticos 85

XI. OFICINAS DE CONTABILIDAD A NIVEL MUNICIPAL: MUNICIPALIDAD DE PUNTARENAS

A. Aspectos Descriptivos 89

B. Aspectos Analíticos 94

XII. TERMINOS DE REFERENCIA DE UN PROYECTO DE ASISTENCIA TECNICA

A. Antecedentes: La Contabilidad Nacional en el contexto costarricense - sus problemas 97

B. Objetivos de un Proyecto de Asistencia Técnica 99

C. Acciones concretas del Proyecto 99

D. Nivel de esfuerzo requerido medido en meses-consultor 101

E. Perfil de los Consultores y Estimación de Tiempo 102

ANEXOS

ESTUDIO DIAGNOSTICO SOBRE LA ADMINISTRACION FINANCIERA PUBLICA EN LA REPUBLICA DE COSTA RICA

AREA DE CONTABILIDAD

I. INTRODUCCION

El presente trabajo forma parte del Estudio-Diagnóstico de la Administración Financiera Pública en Costa Rica, y se refiere al área de Contabilidad. Las otras áreas que la complementan y que, simultáneamente, se han venido estudiando son: Presupuesto, Tesorería y Auditoría.

La contraparte nacional en el área de Contabilidad estuvo a cargo de la Lic. Delfina Vargas Sanabria, Oficial Mayor del Ministerio de Hacienda y del Lic. Luis Segura Amador, Contador Nacional, quienes estuvieron siempre en estrecha comunicación y demostraron un alto espíritu de servicio en la labor encomendada.

Además, hemos sostenido reuniones con todos los Encargados de Departamentos de la Contabilidad Nacional y con empleados determinados. Asimismo, sostuvimos reuniones con los más altos funcionarios del área de Finanzas del Ministerio de Salud, del Ministerio de Obras Públicas, del Instituto Costarricense de Electricidad, del Instituto de Desarrollo Agrario (IDA) y de la Municipalidad de Puntarenas.

Durante nuestra estancia en San José, hemos recibido la decidida y entusiasta colaboración de todos los funcionarios y empleados con quienes tuvimos el placer de trabajar, satisfaciendo todas las solicitudes de información.

Queremos expresar nuestro agradecimiento a la Oficina de Contabilidad Nacional del Ministerio de Hacienda, por habernos proporcionado las facilidades para realizar el trabajo y por la preparación de esas importantes reuniones.

Nuestro principal objetivo se orientó a revisar el sistema de Contabilidad Pública en Costa Rica, para diagnosticar sus necesidades y apreciar sus debilidades y fortalezas. El estudio produjo resultados que conllevan a múltiples recomendaciones que de aplicarse oportuna e integralmente contribuirán a superar algunas limitaciones del sistema contable.

Este trabajo ofrece una visión global del Sistema de Contabilidad Nacional vigente en la actualidad, así como los atributos que tiene la información financiera. Entre otros aspectos, se describen y analizan la base jurídica, la estructura organizativa y sus funciones, los procedimientos operativos más relevantes, los sistemas de información, la estructura de control interno y los recursos humanos que le dan vida al sistema.

Para analizar cada uno de los componentes del sistema, así como su interacción dinámica, recopilamos datos suficientes y el material técnico apropiado. Las recomendaciones que incluimos son resultado directo del análisis y presentan puntos a considerar para mejorar los sistemas de registro, la estructura orgánica en la Contabilidad y el control de los bienes nacionales.

A través de entrevistas, narrativos, cuestionarios y diagramas de flujo, hemos captado los elementos singulares del sistema de Contabilidad Nacional dentro de un enfoque inductivo/deductivo que va de lo general a lo particular y de lo particular a lo general, ofreciendo así, tanto en la metodología aplicada como en la presentación, un material coherente y armonizado.

II. LA DIRECCION DE LA CONTABILIDAD NACIONAL

A continuación se describe y analiza la base legal de la dirección de Contabilidad Nacional, con respeto a leyes específicas.

A. Base Legal - Aspectos Descriptivos

Para describir la base legal se utilizan las siguientes leyes:

1. Ley de Administración Financiera de la República y sus modificaciones

Esta Ley es la 1279, promulgada el 2 de mayo de 1951 y a ella se le han agregado determinadas modificaciones con el fin de ir actualizándola.

Dicha Ley ofrece un contexto amplio de funciones para la Contabilidad Nacional. La función más general que pone en relieve la gran responsabilidad de esta Oficina es que ella deberá llevar las cuentas de todo el patrimonio nacional. Por lo tanto, será "centro de cuentas de la Hacienda Pública y estará a su cargo la Contabilidad Oficial de la Nación." (Art. 73)

La Ley establece como responsabilidad de esta Oficina el registro de bienes, derechos, obligaciones y deudas del Estado, así como de los actos que afectan el Tesoro. Igualmente plantea la revisión de operaciones y el archivo de cuentas y la rendición de informes periódicos de su labor, estableciendo claramente que el sistema de registro sea el de la partida doble y de acumulación.

Legalmente se establecen dos secciones para la Contabilidad Nacional:

- La Sección de Patrimonio Nacional, donde se llevará el registro de bienes y deudas del Estado para determinar el Patrimonio Nacional.

- La Sección del Tesoro donde se llevará el registro minucioso de los ingresos y egresos públicos y la determinación periódica del superávit o déficit.

  Sobre el segundo punto, la Ley obliga a registrar en forma minuciosa y detallada la totalidad de las rentas percibidas y por percibir y de los pagos efectuados y por realizar (Art. 78).

Una función clave que establece dicha Ley, es la de llevar un inventario completo de todos los bienes raíces pertenecientes al Estado, así como de todos los otros activos que formen el patrimonio de la Nación. Para cumplir con la parte relativa a los bienes raíces, la Ley responsabiliza a las oficinas de Registro de la Propiedad y la de Catastro, de suministrar los informes sobre los bienes del Estado a la Contabilidad Nacional. El Decreto Nº 2487 sobre Bienes del Estado, pretende darle concreción a este aspecto de la Ley.

La Ley le asigna a Contabilidad Nacional la función creadora de dictar los sistemas, prácticas y procedimientos, terminología y formularios que deben adoptar todas las dependencias y oficinas públicas de la Nación. Se consigna igualmente que es la encargada de establecer la forma y especificación de los reportes o informes de la Contabilidad que todas las oficinas gubernamentales deben rendir.

Es importante hacer notar que de acuerdo con la Ley en cuestión, todas las dependencias gubernamentales deberán informar periódicamente a la Contabilidad Nacional sobre aspectos contables, en la forma y plazo que ésta indique. Contabilidad Nacional no ha establecido el sistema en que debe fluir esta información ni cuáles aspectos deberán suministrárseles.

Finalmente, la Ley establece que el Contador Nacional será nombrado por el Poder Ejecutivo y, además, los requerimientos que éste debe tener, tales como una reconocida solvencia moral y técnica y la condición de ser costarricense o naturalizado, con no menos de diez años después de la fecha de naturalización. Una condición adicional es la rendición de una garantía por ¢25,000 a favor de Hacienda Pública. Al Contador Nacional se le asigna la responsabilidad de la organización

técnica y del buen funcionamiento de la dependencia a su cargo, siendo responsable de omisiones o violaciones de la Ley citada, en cuyo caso incurrirá en las sanciones civil y penal correspondientes, si hubiera culpa o dolo de su parte.

2. Decreto Nº 2487-H - Sobre Bienes del Estado

Este decreto fue promulgado el 23 de agosto de 1972, y su objetivo es ofrecer una base teórica para que pueda materializarse el registro detallado de todos los bienes del Estado, tal y como dispone la Ley de Administración Financiera.

El decreto pretende establecer los procedimientos que permitan registrar las operaciones patrimoniales, prescribir los sistemas de inventario permanente, determinar las responsabilidades en la administración de los bienes nacionales, y facilitar el diseño de los formularios y su respectivo proceso de trámite y, finalmente, su clasificación.

Puntos considerados relevantes:

- Se establece la contabilización simultánea entre el egreso o compromiso presupuestario y el incremento de los inventarios.

- La responsabilidad personal que tienen las personas encargadas de administrar los bienes muebles o inmuebles de propiedad nacional en caso de pérdida o daño.

  Para tal fin:

  - Se rigen inventarios individuales a los empleados, sobre los bienes bajo su responsabilidad en un documento que deben firmar y cuyo control compete a los respectivos jefes de oficina
  - Los jefes de oficina, al tomar posesión de sus cargos, deberan exigir a su antecesor o al superior inmediato, el inventario y entrega de los bienes a su cargo
  - En los casos anteriores, cuando alguien cese en su cargo tiene la obligación de devolver por inventario todos los bienes que tenía a su cargo

- La valorización de los Bienes del Estado sobre la base del precio de compra, el que se fije mediante avalúo o estimación o el que tenga en el inventario anterior.

- La responsabilidad del Departamento de Bienes Nacionales de registrar las operaciones que afecten los activos; tales como adquisiciones, los traspasos, donaciones, devoluciones, altas, bajas, etc.

- La responsabilidad de Proveeduría Nacional, de las oficinas presupuestales y de otras dependencias que administren bienes, de remitir los documentos fuente a Bienes Nacionales.

- Se ofrecen guías para la identificación y control de los bienes del Estado.

- La función de Bienes Nacionales de:

  - Verificar por lo menos una vez al año o cuando el caso lo requiera, las existencias físicas y formulando las observaciones sobre las discordancias. La verificación podrá hacerse por prueba selectiva
  - Verificar que todos los inventarios de bienes estén centralizados, archivados y registrados en la Contabilidad, cuyos saldos deberán coincidir con los de las respectivas cuentas del Balance

- Se ofrece un clasificador para registrar y tabular el movimiento de los bienes del Estado.

- Se dan pautas para depreciar los activos, estableciendo el método de la línea recta, con un valor de salvamento del 10% del costo del activo y una vida probable de los diversos bienes: Inmuebles (30 años), Equipos de Oficina (15 años), Equipos de Transporte (5 años), Equipos Agropecuarios (6 años), Equipos de Comunicación (10 años), etc.

- Se faculta al Contador Nacional para emitir un reglamento en el que se diseñen los listados que sean necesarios para obtener una completa información sobre la distribución de los bienes en uso, identificación y demás características de estos bienes, mediante el sistema de inventario permanente.

3. El Ante-Proyecto de Ley

Aunque no forma parte de la base legal, por considerarlo de interés lo incluimos en este trabajo con el fin de obtener el punto de vista de los encargados de las oficinas financieras básicas del Ministerio de Hacienda sobre lo que debe ser el soporte jurídico en esta materia.

Este ante-proyecto fue discutido por muchos funcionarios y técnicos del Gobierno en la Asamblea Legislativa y en lo referente a la Contabilidad Nacional plantea que:

- El Departamento de Bienes del Estado debe llevar un registro o inventario minucioso de todos los bienes muebles e inmuebles que por cualquier motivo pasen a propiedad del Estado.

  Bienes Inmuebles: Indicar inscripción correspondiente en el Registro Nacional

  Bienes Muebles: Indicar valor de compra, depreciación y ubicación

- La Contabilidad del Estado debe mantener como mínimo la siguiente información:

  - Diariamente, sobre el movimiento de fondos del Estado
  - Periódicamente, sobre la evolución de la ejecución presupuestaria
  - Al final del ejercicio, sobre la situación presupuestaria, patrimonial, económica y financiera del Estado

- La Contabilidad del Estado tendrá una oficina auxiliar encargada del control periódico contable, económico y financiero del presupuesto para captar de las dependencias públicas toda la información relativa a los gastos del presupuesto.

Por otro lado, en lo referente al Contador del Estado, introduce adicionalmente la figura del Subcontador del Estado, cuyo nombramiento corresponde al Poder Ejecutivo.

Agrega para sendos cargos los requerimientos siguientes:

- Probada capacidad técnica e integridad moral
- Costarricense o naturalizado (con no menos de 10 años después de la fecha de naturalización)
  (Ambos incisos están contemplados en la Ley 1279.)
- Contador Público Autorizado (Añadido al proyecto)

B. Base Legal - Aspectos Analíticos

A pesar de que la Ley de Administración Financiera ha ido sufriendo modificaciones paulatinas que la han venido actualizando, las normas jurídicas actuales acusan algún grado de obsolescencia. En lo que respecta a la obligación de registro de las rentas percibidas y por percibir por parte de la Contabilidad Nacional, existe aquí el deseo expreso y la base jurídica de que el método de registro sea el de lo devengado, que es el que cumple con los Principios de Contabilidad generalmente aceptados.

Sin embargo, se pone en evidencia una contradicción en el hecho de que los ingresos se registran como tales al momento del cobro. Y no puede ser de otro modo a pesar de los PCGA, pues si se registrara de otro modo, por ejemplo con base en lo devengado, la base de tal registro sería muy débil, ya que el contribuyente, en una sociedad de pleno derecho, tiene la alternativa de impugnar el impuesto a pagar o de no pagarlo simplemente por la debilidad del sistema tributario. Por tanto, el registro que haríamos sería menos confiable que el que se deja de hacer. Es mucho más saludable entonces, que el registro sea por rentas percibidas.

Las leyes que rigen la materia contable son insuficientes para el sistema contable en su conjunto. En este orden de ideas, la ley está ausente de especificar los informes financieros que ordinariamente debería preparar Contabilidad Nacional, ya que al dejarlo depender de juicios y criterios personales se desvirtúa la naturaleza acabada de lo que son informes financieros. Además, la ley debería especificar su periodicidad.

No existe referencia alguna en la Ley de Administración Financiera o en alguna norma complementaria a que el registro contable deba, en alguna medida, tener estricto apego a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, con la clara excepción de la percepción de los ingresos.

El proyecto de Ley trata de llenar esta ausencia estableciendo el mínimo de información que debe mantener la Contabilidad del Estado. Pero aún así el planteamiento es sumamente generalizado y en términos contables la reduce a información anual.

En lo que respecta al Decreto 2487-H, sobre Bienes del Estado, se hace mención a la Contabilización simultánea entre el egreso o compromiso presupuestario y el incremento de los inventarios. Esta afirmación es la que da lugar a que el compromiso permita registrar por ejecutado los gastos, contradiciendo el espíritu de la Ley de Administración Financiera, en el sentido de que la Contabilidad refleje la realidad en un momento dado. Es evidente que los contrasentidos expuestos no contribuyen a ese fin.

Por otra parte, es excelente el procedimiento de responsabilizar a las personas por los bienes bajo su uso, así como las formas, valorización para los bienes del Estado con base en el precio de compra, avalúo o el que tenga en el inventario anterior; pues, sendos aspectos reflejan el deseo de controlar exhaustivamente el patrimonio público y la necesidad de un registro detallado de dichos bienes. En este orden, el decreto se refiere a conciliar los inventarios de bienes con las respectivas cuentas de balance, lo cual implica un control físico y de registro.

Una muestra de la desactualización de esta norma es el número de años que se le asigna a determinados bienes como vida probable, para el cálculo de la depreciación. De todas maneras, el decreto es la única base legal que tiene el sistema contable para el registro de la depreciación que hasta el día de hoy no se lleva a cabo.

METAS RECOMENDADAS

- Contar con un conjunto de normas jurídicas en materia contable que viabilicen que el registro contable y la presentación de Estados Financieros se efectúa de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

- Complementar el cuerpo doctrinario legal con Normas que establezcan cuáles son los PCGA y su explicación, así como una copia para su aplicación.

- Es de rigor que la Ley exija a Contabilidad Nacional la presentación de informes financieros periódicos.

  - Estado de Resultados y Estado de Hacienda Pública: mensualmente y comparativos (mes a mes)
  - Estado de Flujo de Efectivo: trimestralmente
  - Análisis económico-financiero (comparabilidad de estados financieros, razones financieras, etc.) cada 6 meses
  - Y la presentación anual de cada uno de ellos
  - Deberán tener las Notas a los Estados Financieros que les dan soporte

METAS RELACIONADAS

- Modificar el Decreto 2487-H sobre Bienes del Estado para que no contradiga la Ley en lo que atañe al egreso: éstos deben ser registrados al girarse el cheque, so pena de supravaluar los egresos en un momento muchas veces prolongado.

- Hacer cumplir dicho decreto, ya que ni siquiera en el Ministerio de Hacienda se intenta, sobre todo en lo que respecta a la responsabilidad que tienen las personas sobre los activos bajo su uso.

- Modificar el decreto en lo referente a la vida útil de los activos; que sea más conservador. No tiene que existir diferencia entre los años de vida útil que expresa la Ley de Renta y este decreto.

ACCIONES QUE SE DEBEN REALIZAR

- A Corto Plazo

Crear una Comisión Especial de Normativa Contable en el Sector Público, que pudiere estar integrada por el Contador Nacional, por un especialista de la

Contraloría General de la República, un especialista representante de un organismo descentralizado (por ejemplo, el IDA), un representante ministerial, y un representante de una empresa del Gobierno (por ejemplo, el ICE).

Esta Comisión deberá trabajar con base en un plan que incluya entre otros aspectos:

- Recopilar todo lo relativo a materia jurídica contable en un sólo documento, pudiendo agregar material de presentación e interpretación
- Preparar posibles modificaciones cardinales a la Ley, sin limitar sus acciones a un cambio en la legislación
- Preparar y discutir un borrador de "Normas de Contabilidad para el Sector Gubernamental" que estén en concordancia con los PCGA
- Buscar la asesoría y el apoyo de los gremios profesionales como medio de depurar y difundir la conveniencia de la adopción de tales pronunciamientos y de la necesidad de que su caracter sea obligatorio

o A mediano plazo

- Concientizar al Ministerio de Hacienda y a la Contraloría General de la República para que se categorice la legislación contable así:

  oo Marco jurídico general: La Ley de Administración Financiera.
  oo Marco jurídico complementario y definitorio: los decretos, los cuales, por ejemplo, podrían incluir aspectos tan relevantes como los que contempla la misma ley sin necesidad de limitarse a cambios del marco jurídico general.
  oo Normas específicas: estos son los pronunciamientos técnicos de caracter obligatorio, cuya divulgación debe ser prioritaria, una vez realizadas las acciones a corto plazo.

- Organización de eventos relacionados con la aplicación de las Normas de Contabilidad para el Sector Público

III. LA ORGANIZACION DE LA CONTABILIDAD NACIONAL

III. LA ORGANIZACION DE LA CONTABILIDAD NACIONAL

A. Aspectos Descriptivos (Estructura, funciones, procedimientos operativos)

Cuando nos referimos a la base legal, mencionamos a grandes rasgos las funciones de la Contabilidad Nacional, ya que la Ley se refiere a su delicada función. En esta parte analizaremos la estructura organizativa, las funciones y los procedimientos operativos en todos y cada uno de los departamentos que la componen.

La ubicación de la Contabilidad Nacional está al nivel de las demás Direcciones Generales del Ministerio de Hacienda (Presupuesto, Tesorería, Oficina Técnica Mecanizada y Proveeduría Nacional). Depende directamente del Viceministro igual que las dependencias mencionadas, conforme aparece en la figura número 1.
En lo que respecta a la estructura orgánica de Contabilidad Nacional, tiene en línea asesora al Departamento de Auditoría y en línea de autoridad a 6 departamentos al mismo nivel, cuales son: Crédito Público, Departamento Centralizador, Tesoro-Egresos, Tesoro-Ingresos, Bienes Nacionales, Certificaciones, Giros y Microfilm, según aparece en la figura número 2.

1. Departamento de Crédito Público

Su función fundamental es la de llevar un registro contable de las operaciones que dan origen a las deudas que ha contraído el Gobierno de Costa Rica.

Para cumplir su papel, el Departamento de Crédito Público está dividido en tres secciones que son: Deuda Externa, Deuda Interna y Libros Auxiliares.

FIGURA 1

ORGANIGRAMA MINISTERIO DE HACIENDA

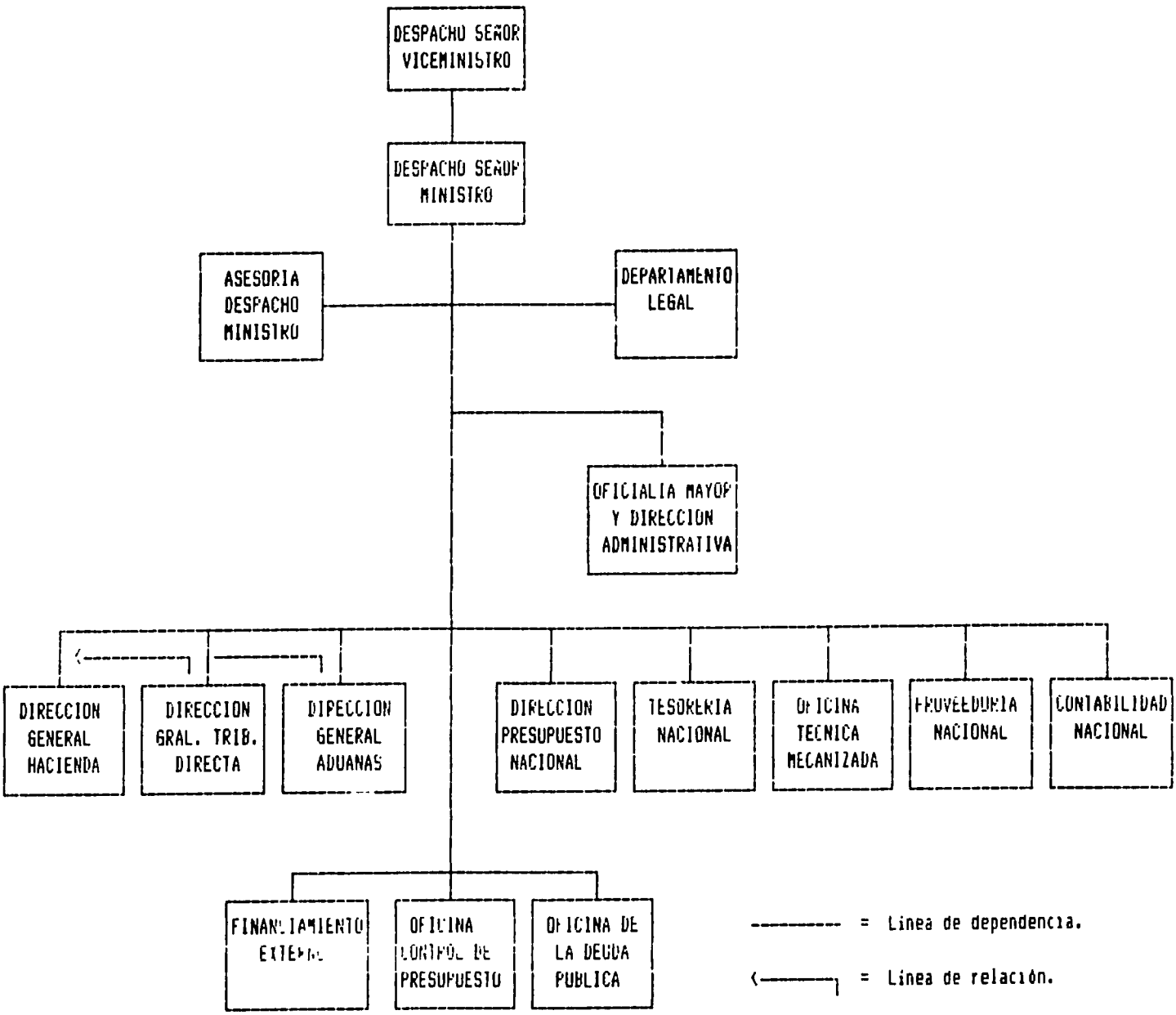
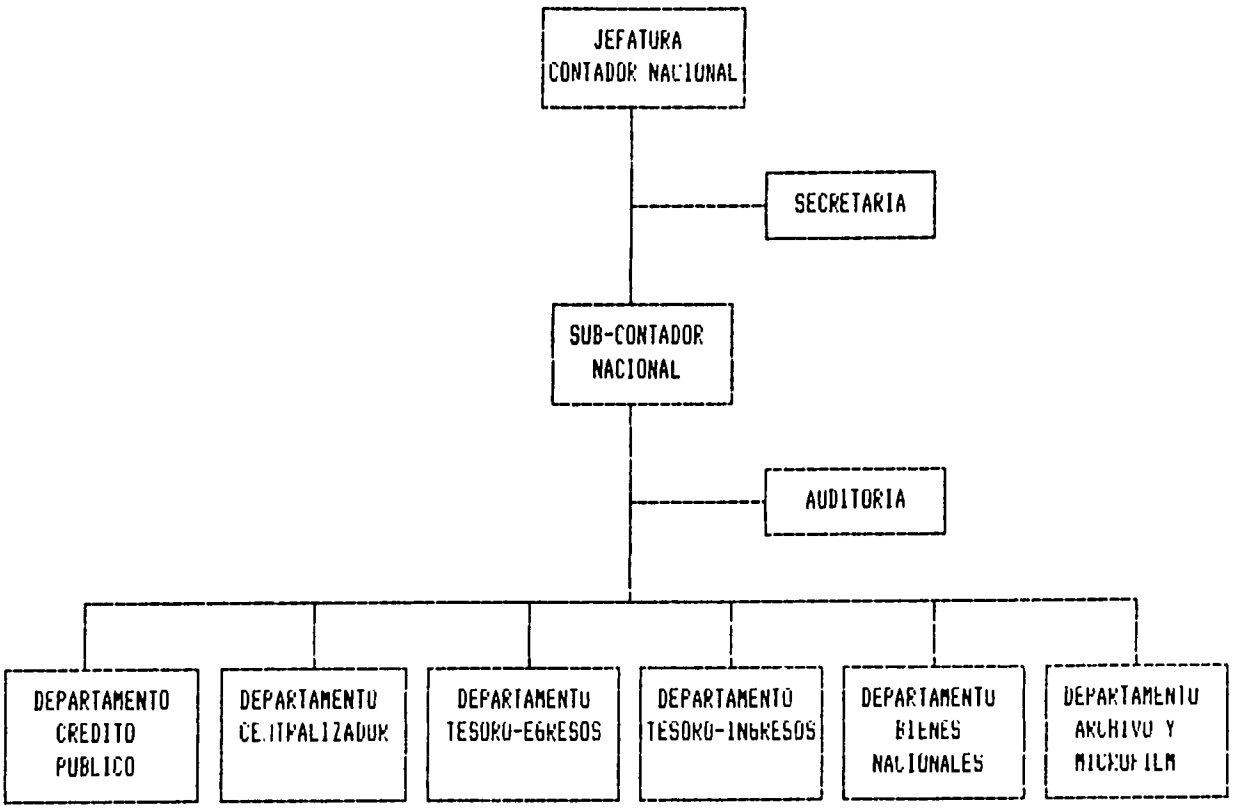


FIGURA 2

CONTABILIDAD NACIONAL



Este Departamento cuenta con un manual que abarca la estructura y funciones; las fuentes de financiamiento interno y externo, la forma en que se solicita un préstamo, modelos de documentos, emisión y liquidación de bonos y las funciones por puestos. Además, ofrece un Catálogo de Cuentas particular, con su instructivo, sólo para las cuentas que mueve el Departamento de Crédito Público. Es un manual muy útil fechado en 1981 y consta de más de 130 páginas.

El procedimiento ordinario que genera el registro en Crédito Público de la Deuda Pública es el que se muestra en la gráfica siguiente:

- Se publica la Ley de Ingresos Extraordinarios en La Gaceta, que da cuenta del empréstito internacional.
- Llega el desembolso al Banco Central. Este prepara una Nota de Débito que envía junto a otros documentos del día a Tesoro-Ingresos.
- Tesoro-Ingresos envía la Nota de Débito a Crédito Público.
- Crédito Público asienta la operación, afectando las cuentas: Banco Cajero (DR) e Ingresos Extraordinarios (CR).

Además realiza este otro registro:

Recursos del Crédito Externo (DR) - Activo
Deuda Externa (CR) - Pasivo

El Departamento de Crédito Público lleva un control específico de cada préstamo externo, en forma de archivo, incorporando la Ley que lo ampara, el contrato, los comprobantes de desembolsos, los asientos contables efectuados en su oportunidad, los estados de cuenta que se reciben de los organismos internacionales, las certificaciones que se preparan a solicitud de las dependencias financieras de otras instituciones gubernamentales y de la Dirección de Presupuesto.

El Departamento de Crédito Público lleva también mayores auxiliares de la Deuda Interna, así como archivos separados por cada emisión de Bonos. En este sentido,

prepara el cálculo de intereses y amortizaciones de cada bono mensualmente con el fin de registrar tales intereses y luego para compararlos con los intereses y la amortización que le reporta el Banco Central, en su función de Banco Cajero.

Por otro lado, existe un alto riesgo de que parte de la deuda externa del Sector Centralizado no esté registrada. Y es que se efectúan "notas directas," por ejemplo del BID, a alguna dependencia, a través de desembolsos al proveedor en el exterior (compras directas); la nota llega a la dependencia, pero no al Ministerio de Hacienda. Asimismo, pasa con el renglón Asistencia Técnica.

2. Departamento Centralizador

Su función principal es revisar, verificar y registrar los asientos que efectúan los otros departamentos de la Contabilidad Nacional, con el fin de lograr una integración de la Contabilidad.

Del Departamento de Ingresos, el Departamento Centralizador recibe asientos, los documentos que llegan del Banco Central con los enteros (comprobantes de pago), cuadros, Notas de Crédito y Débito de las Aduanas y el Reporte de Ingresos.

Del Departamento de Egresos se reciben los asientos contables, al igual que del Departamento de Crédito Público.

Entre otras operaciones de revisión, este Departamento examina los códigos y las cuentas, así como los documentos de soporte; se verifican las sumas y se cuadran los montos por tipo de ingreso, tal cual reporta el Departamento de Tesoro-Ingresos.

El Departamento Centralizador registra, después de estas revisiones, a través del microcomputador. Como fruto de su labor centralizadora de los registros financieros

arroja el Balance de Comprobación, Estado de Hacienda Pública, Estado de Resultados y otras informaciones de detalle.

Al 2 de noviembre de 1989, mantenía un atraso reiterado de más de 15 días, ya que no fluía la información desde Tesoro-Ingresos.

3. Departamento Tesoro-Egresos

La función esencial del Departamento de Tesoro-Egresos, es la contabilización de todos los gastos del Gobierno. Nos referimos a todas las salidas de dinero que efectúa el Gobierno Central. Normalmente, las fuentes para el registro contable son las planillas, los acuerdos de pago, los listados de giros anulados y los listados de reintegros que fluyen desde la Oficina Técnica Mecanizada (OTM). Veamos el siguiente ejemplo:

Los Acuerdos de Pago para fines de registro, llegan por medio de diskettes que son grabados en la OTM y que ésta preparó con base en la información que envía Control de Presupuesto. Además, llega un Informe de Registros Contables para los Acuerdos de Pago.

Por otra parte, Tesoro-Egresos prepara tres supercédulas de trabajo, denominadas del movimiento mensual: Egresos Ordinarios, Egresos Extraordinarios y Asignaciones Familiares. Estas informaciones implican un gran esfuerzo y tiempo y se producen para comparar con el saldo total de cada cuenta de egreso que envía el Departamento Centralizador y registrar el gasto por Ministerio que no viene detallado porque no tiene sub-cuentas. El documento que envía el Departamento Centralizador se denomina "Estado de Cuenta." Si no hay diferencia, el Departamento Centralizador lo da por aprobado. Si hay diferencia se identifica el Nº de Asiento y se analiza la causa del error, produciéndose la corrección.

Sin duda, el paso de preparar el movimiento mensual, tiene su origen en que no hay forma de registrar o de afectar a los diferentes ministerios con la información que se recibe y es aquí donde el trabajo manual es arduo.

El procedimiento en la emisión de planillas, que da lugar a los registros en Tesoro-Egresos, es similar: OTM emite listados de planillas de sueldos, alquileres, dietas, sobresueldos, etc. Normalmente se ejecuta este tipo de registro dos veces al mes.

4. Departamento Tesoro-Ingresos

Este Departamento tiene como funciones básicas verificar, analizar y registrar los diferentes tipos de ingresos que depositan los contribuyentes en el Tesoro Público.

Normalmente, los contribuyentes pagan por cualquier concepto (impuestos, reintegros) al Estado y lo pueden hacer a través de los Bancos Comerciales.

Por su parte el Banco Central funciona como cajero del Estado, que percibe los diferentes ingresos depositados en los Bancos Comerciales.

Toda la documentación que ampara la recaudación de cada día es remitida a Contabilidad Nacional por el Banco Central, y es el Departamento Tesoro-Ingresos el que la clasifica, documento por documento, con base en el tipo de impuesto u otro concepto, pues también llegan las Notas de Débito y de Crédito, que se distribuyen a los departamentos respectivos.

El Departamento de Tesoro-Ingresos, una vez hecho el trabajo de clasificación que es una labor ardua, pues se trata de un alto volumen de documentos, gran parte masificados como "ingresos varios," prepara una boleta que es la Entrada al Diario.

El promedio de documentos que se clasifica, distribuye y se procesa, es de 2.500 por día. Veamos la gráfica que muestra el procedimiento de ingresos en el Anexo III.

Como los documentos que vienen del Banco Central vienen acompañados de un Informe de Caja, se suman todos los elementos clasificados para su conciliación.

Los ingresos se registran a través del microcomputador en una terminal instalada en el Departamento.

Esta Oficina lo primero que hace es preparar diariamente el Informe del Ministro, con base en la documentación recibida del Banco Central. En los últimos tiempos sale con un atraso promedio de 3 días.

En el Departamento Tesoro-Ingresos, también se recibe un reporte de ingresos por concepto de impuestos aduaneros de la Dirección General de Aduanas, que igualmente debe codificarse, procesarse y registrarse. Asimismo, la Dirección General de Tributación Directa remite un Informe de Recaudación de Impuestos de Ventas y Consumo, el cual sirve de base para codificar, procesar y registrar en la Contabilidad.

En este Departamento, junto con el programa detallado de ingresos se lleva el detalle de las cuentas Depósitos Diversos y Fondos de Terceros, que da lugar a un informe extenso con detalle de Ministerio y programa respectivo. Esta cuenta debe conciliarse con cada ministerio y con el mismo detalle que lleva la Contraloría General de la República.

Se lleva el detalle de la cuenta denominada Cuentas por Cobrar - Personas Jurídicas. Su origen es la anulación de giros que contenían deducciones (que no procedía su entrega, dada la anulación del giro). Este hecho genera automáticamente una cuenta por cobrar cuyo registro, control y cobro recae en el Departamento Tesoro-Ingresos.

Son múltiples y de gran volumen de trabajo, las actividades de este Departamento, la cual además es responsable de la distribución de la información. Asimismo, las labores de este Departamento son excesivas para el personal que tienen o bien se requiere un personal de más alta capacidad y experiencia.

El registro contable de los ingresos en la microcomputadora es arduo y el trabajo de clasificar los ingresos con base en los enteros (comprobante de pago) es agotador y mantiene un atraso reiterado que se refleja en el Departamento Centralizador que no puede continuar el proceso contable, y en el Departamento de Egresos, que no recibe los enteros de los reintegros y en el Departamento de Crédito Público que no puede registrar las notas de débito y crédito.

5. Departamento de Bienes Nacionales

El marco jurídico es bien definitorio de las funciones de Bienes Nacionales, conocido en los textos legales con el nombre de Patrimonio Nacional. Como se expuso en la Base Legal, el Decreto 2487-H ofrece claridad en cuanto a las funciones que debe realizar Bienes Nacionales.

Una de estas funciones claves es la de llevar el control físico y contable de todos los bienes del Estado. De acuerdo con la Ley todos los organismos gubernamentales deberán informar a la Contabilidad Nacional en la forma y plazo que ésta indique, los movimientos de Bienes. El decreto mencionado establece que se informará anualmente. Pero la función de llevar el control físico y contable, sólo se realiza con

las pocas dependencias que informan cuando les place, pues la Ley es violada constantemente.

¿Qué hace actualmente Bienes Nacionales?

- Recibe, a través de un empleado, los bienes que se les dan de baja
- Anota los bienes agregados o dados de baja a través del formulario BNF-001 y utiliza el BNF-002 para datos complementarios
- Custodia los desechos o bienes dados de baja, cuyas actas se archivan
- Registra los bienes que reportan ciertas dependencias

Otra función de Bienes Nacionales, es la de inspeccionar a los bienes que se les va a dar de baja en las diferentes instituciones del Gobierno Central y otras instituciones bajo su control. Esta actividad de inspección la realiza un empleado del Departamento de Bienes Nacionales.

6. Departamento de Archivo y Microfilm

Sus funciones se concretizan en clasificar, ordenar y archivar todos los giros que emite el Gobierno y brindar información acerca de ellos. Además, mantener el archivo de microfilm actualizado, haciendo labores de microfilmación y revelado de documentos. La Sección de Microfilm, microfilma alrededor de 3.300.000 giros en un año, 45.000 páginas de planillas, 10.000 índices de empleados y produce más de 400 rollos microfilmados.

Otra función de este Departamento, es la de emitir certificaciones relacionadas con los salarios devengados por los funcionarios públicos, durante los últimos 30 años de servicio para efectos de pensión, renta, legales, etc.

7. Departamento de Auditoría

Se contempla como unidad asesora de la Contabilidad Nacional; es su función estudiar, evaluar y examinar las cuentas que componen la Hacienda Pública Nacional.

El Departamento de Auditoría realiza los estudios adicionales que le ordene la Contabilidad Nacional, tales como análisis de la deuda externa, deuda interna y fondos de terceros. En términos descriptivos y reales este Departamento desarrolla funciones muy limitadas.

Por ejemplo, Auditoría examina 4 cuentas fijas durante todo el año: la cuenta presupuestaria de gastos, ventas de especies fiscales (ingresos por venta de timbres, papel sellado, etc.), Fondo de Impuesto al Banano, los giros pagados y su procedimiento (posibles anomalías en pagos indebidos en planillas y para tal fin visitan los departamentos financieros de las diversas dependencias del Estado).

B. Aspectos Analíticos

- Entre otros aspectos, la Ley de Administración Financiera le da a Contabilidad Nacional la facultad de dictar normas, sistemas, prácticas, procedimientos y formularios. Una función que demanda alta especialización y una elevada exigencia en creatividad, criterio de sistemas, control interno y cómputos. Esta función no es atendida y, sin embargo, es muy necesaria, pues ha dado lugar a que muchas prácticas y procedimientos surjan sobre la base del empirismo y no del estudio racional, ocasionando pérdida de tiempo y de recursos.

- El Departamento de Crédito Público, para llevar a cabo su función, requiere que la información fluya de manera natural para poder registrar la deuda externa que, como describimos, no cuenta con la seguridad razonable de que sea registrada oportunamente. Es posible que transcurran meses sin que Crédito Público lo perciba y por ello la información con que se cuenta es incompleta.

- El Departamento Centralizador mantiene atrasos en los registros, debido a que el Departamento de Tesoro-Ingresos tiene problemas en el manejo de altos volumenes de documentación, para responder a todo el trabajo que le absorbe.

- El Departamento Tesoro-Egresos dedica un tiempo precioso e innecesario a la elaboración de las supercédulas de trabajo denominadas

Movimiento Mensual de Egresos Ordinarios, de Egresos Extraordinarios y de Asignaciones Familiares, y sirven básicamente para registrar el gasto por Ministerio, ya que no existe codificación auxiliar para cada Ministerio, a pesar de su recurrencia y uso importante.

- Bienes Nacionales no desempeña función alguna útil en la Contabilidad Nacional. Su labor no permite, como aspira el Decreto, conciliar las cuentas de activos del Mayor con los registros y controles que éste debería llevar. Las funciones de Bienes Nacionales se han reducido así al punto de la nada.

  La función de recabar información sobre los bienes que están bajo la responsabilidad de las diversas dependencias es una tarea clave para poder mantener al día los registros y el control. Para eso hace falta personal calificado y apoyo institucional (nos referimos a que cualquier procedimiento que implique suplir información se respete). Además debe existir voluntad de las autoridades para alcanzar la gran meta de una contabilidad pública realista.

- El Departamento de Auditoría realiza unas funciones muy limitadas que no alcanzan una revisión global de los Estados Financieros y de la revisión de controles y procedimientos administrativos.

METAS RECOMENDADAS

- La función de dictar normas, sistemas, prácticas, procedimientos y formularios puede llevarse a cabo creando una sección de "Sistemas y Procedimientos", que dependa de la Contabilidad Nacional.

- El Departamento de Crédito Público debe solicitar mensualmente por escrito las notas que por concepto de crédito externo han recibido las diferentes dependencias del Gobierno Central y también de los Organismos Descentralizados de los cuales no lleva actualmente registro.

- Debe crearse una codificación auxiliar para registrar el gasto por Ministerio, de forma que haya mayor control y se eliminen las supercédulas laboriosas e innecesarias.

- Debe prepararse en el Departamento Tesoro-Ingresos, oportunamente, el Informe del Ministro; así como mantener al día el trabajo de clasificación y reporte al Departamento Centralizador.

- Debe reestructurarse, ampliarse y redefinirse, el rol de Bienes Nacionales, a la luz de la Ley de Administración Financiera y del Decreto sobre Bienes Nacionales, con base en un plan.

- Deben redefinirse y ampliarse las labores de auditoría hacia áreas operativas: revisión de sistemas, procedimientos, estructura de control interno, sistemas computarizados y análisis global de la información financiera, incluyendo procedimientos analíticos (razones financieras).

ACCIONES QUE SE DEBEN REALIZAR

- Reestructurar el Departamento de Auditoría y ampliar sus funciones y personal con una alta exigencia profesional.

- Reestructurar el Departamento de Bienes Nacionales, de modo que pueda cumplir con los requisitos legales, de llevar el registro y control de todos los bienes del Estado.

- El Ministerio de Hacienda debe solicitar a las demás dependencias gubernamentales, un informe mensual de activos adicionales que incluya referencia, nombre del activo, valor, fecha de adquisición, etc. que sirva de base para conciliar con el movimiento de la cuenta Gasto Objeto - Activo X por mes.

IV. EL CODIGO DE CUENTAS Y EL REGISTRO CONTABLE

IV. EL CODIGO DE CUENTAS Y EL REGISTRO CONTABLE

A. Aspectos Descriptivos

El Ministerio de Hacienda cuenta con un Catálogo de Cuentas muy amplio. A pesar de la complejidad de los registros que se manejan no existe un explicativo de cuentas, que ejemplifique con asientos tópicos y que defina la razón fundamental de cada cuenta. En términos generales, el registro es mecánico. Los asientos son modelos empíricos que se reiteran.

La contabilidad se lleva por partida doble y el sistema integra teóricamente la contabilidad presupuestal con la contabilidad financiera.

1. Cuentas Distorsionadas: descripción y análisis

a. Títulos propios en poder del Banco Cajero ¿Activos o papeles?

Representan más de un 10% del total de los activos. Y no son tales, ya que se trata de documentos y nada más. En julio 89 su balance superaba los 73,000 millones de colones.

Esta cuenta se origina cuando se emiten bonos y se publica la Ley y el Reglamento que amparan dichos bonos.

Se efectúa este asiento:

(Activo) Títulos propios en Poder del Banco Cajero (DR)
(Ingreso) Ingresos del Presupuesto Extraordinario (CR)

Y se complementa con éste:

Títulos de la Deuda Emitidos (Gasto) DR
Deuda Bonificada (Pasivo) CR

Vale la pena analizar los efectos contables de tales registros. El primer asiento magnifica el activo, ya que no es posible considerar como activo lo que no tiene respaldo. Si se tratara de una empresa comercial que emite acciones, tales acciones sólo tendrían valor si poseyeran el respaldo de los activos. En este caso, este "activo" sólo tiene el respaldo de la emisión per se. Por otro lado, ni siquiera presupuestariamente hubo un ingreso extraordinario y, sin embargo, así lo refleja el asiento aumentando indebidamente los ingresos.

Con el segundo asiento se aumenta el pasivo compensando el "activo" de la primera parte. Es la partida doble que se hizo para verificar cuadres y exactitudes, no para reflejar lo inexistente, pues ni existe propiedad ni existe deuda. El débito es a la cuenta de gasto, Títulos de la Deuda Emitidos. Hay que observar que es un gasto no presupuestario, se trata de una cuenta de operación deudora, para compensar el Ingreso Presupuestario Extraordinario del primer asiento.

¿Cuál es la explicación lógica a estos registros?

La explicación lógica es que si no se registra el ingreso se reflejaría un déficit en violación de lo que dice la Ley de Administración Financiera de que "en ningún caso el monto de los gastos presupuestos podrá exceder el de los ingresos probables."

Aquí debemos agregar que la Ley autoriza la emisión de Bonos y por reglamento se le da el nombre de título, para que sean mercadeables a corto plazo y con altas tasas de interés. El respaldo de los títulos de cortísima duración (3 meses, un mes, una semana) son los Bonos, cuyo vencimiento es a 20 años y a una baja tasa de interés.

Muchas empresas del sector público descentralizado tienen que comprar de estos títulos. El déficit acumulado a corto plazo del Gobierno, no reflejado en el Estado

de Resultados, es la diferencia entre la Deuda Bonificada y los Títulos Propios en poder del Banco Cajero. Al 31/7/89 la deuda bonificada, clasificada como deuda a largo plazo, es de más 66,000 millones de colones, que superan el presupuesto de 1989 en el total de ingresos ordinarios y extraordinarios que es de sólo 63,000 millones de colones.

b. Activos Fijos: ¿Se registran?

Reflejan solamente los activos que se adquieren a través de Proveeduría. Normalmente se clasifican en una cuenta puente "Gastos Objeto" y una subclasificación del tipo de activo. Al final del período se débita el activo correspondiente cerrando el Gasto Objeto. El impacto es que durante meses se mantiene registrado como gasto lo que es realmente activo y aparecen deformados el Estado de Hacienda Pública mensual -con menos activos- y el Estado de Resultado -con más gasto. (En este último caso, Contabilidad Nacional no diferencia los gastos de inversión de aquellos gastos ordinarios.) Por otro lado, éste es un registro masificado y sin comprobación posterior. El problema actual es que no son todos los que están, ni están todos los que son, debido a que la información de descargo por baja no es institucionalmente obligatoria y, por otro lado, ya hemos visto que Bienes Nacionales no funciona por lo que fuera de esta cuenta debe haber un alto grado de activos fijos.

c. Depreciación y Depreciación Acumulada

A pesar de que el Decreto sobre Bienes Nacionales ofrece el método de depreciación y la vida útil de los activos, no se usan estas cuentas a nivel del Ministerio de Hacienda.

d. Deuda Externa: "...reducida a un 25%"

Está subvaluada a 20 colones por dólar. Actualmente, y de manera oficial, la paridad cambiaria es de 83,80 colones por dólar. Los registros indican que la deuda al 30/07/89 era de 19,780 millones de colones que a la tasa de ¢20 equivale a 989 millones de dólares. La deuda externa aparece reducida a un 25%. El Balance que debería registrar la cuenta es de 82,878 millones de colones, a la tasa actual. Algo más, no existe seguridad razonable de que determinados préstamos externos se han registrado. Ya vimos el caso cuando nos referimos a la organización del Departamento de Crédito Público. Hay que agregar que la deuda externa del sector descentralizado no se registra en Contabilidad Nacional. Ver la gráfica en el Anexo 5 que pone de relieve esta distorsión.

e. Giros Por Pagar: "más de un año de atraso"

Esta cuenta está desactualizada en más de un año. Incluso presenta un saldo en rojo en cuanto a distribución. Razones: el informe mensual que emitía OTM sobre giros pagados no se recibe desde octubre de 1988 (más de un año). Con este informe se sacaban los giros pagados de los giros por distribuir.

Por otro lado, este atraso impide que se concilie con el Banco Central en su calidad de Banco Cajero del Estado. La cuenta Banco Cajero se está acreditando actualmente sin la debida comprobación de la Contabilidad Nacional. No existe seguridad razonable de que errores o irregularidades en los giros reportados como pagados sean detectados, hasta tanto no se inicie la revisión.

f. Depósitos Diversos y Fondos de Terceros: ¿Presupuesto paralelo?

Esta cuenta es de origen acreedor. Se utiliza entre otros usos, para dejar fuera de plazo y de peligro de eliminación a aquellos compromisos que no se ejecutaron en el presupuesto del año anterior. Este es el uso fundamental en aproximadamente un 90% de su monto. Al 30 de setiembre de 1989 su saldo era de 916,258,516.81. El presupuesto da un plazo de 6 meses después de su liquidación para que se ejecuten

aquellos compromisos pendientes. Eso dice la ley. Esta cuenta, de relativo monto elevado, es una distorsión al manejo presupuestario.

g. Recursos del Crédito por Ingresar: ¿Un activo?

Aparece clasificada como cuenta de activo, cuando es una cuenta creada por contrapartida. Se origina cuando al cierre del período se establece la diferencia entre ingresos y egresos, y esta diferencia afecta asi el registro:

- Recursos del Crédito por Ingresar (DR)
- Ingresos del Presupuesto Extraordinario (CR)

Además, se efectúa otro asiento cuando los ingresos son mayores:

- Ingresos del Presupuesto Extraordinario (DR)
- Saldos Presupuesto por Ejecutar (CR)

Al clasificarlo como activo, y dado el elevado saldo que encierra, repercute sustancialmente en la situación que muestra el Estado de Hacienda. En esencia, no es un activo, es una contrapartida que no tiene ni por qué registrarse.

Al 31/9/87 su balance era de 830 millones de colones.

h. Saldo Presupuesto por Ejecutar

Es una cuenta de pasivo circulante en la que se registran todos los ingresos percibidos y por percibir. La conversión que se utiliza se basa en la tasa de cambio del tipo libre. En el momento en que se hace la liquidación se crea el pasivo como vimos en el análisis anterior.

La composición cuantitativa de este monto, se debe a que año tras año, en un 60%, se arrastran y se incluyen en el presupuesto de revalidación (leyes del presupuesto extraordinario, que no se pierden sus disponibles sino que se revalidan para el siguiente año).

Normalmente, esta cuenta se debita en el caso precedente, al salir publicada en La Gaceta los saldos a revalidar. Pero se abre tan pronto se hace la liquidación.

Es un monto elevadísimo que al 30/9/89 ascendía a 9,443 millones de colones. Representa un 14% del Presupuesto Nacional en una cuenta duplicadora de la deuda interna y externa.

i. Otras consideraciones del Registro

- No hay conciencia de cómo registrar con estricto apego a los Principios de Contabilidad generalmente aceptados.

- Los registros de transacciones que implican dos asientos, por aquello de reflejar el efecto patrimonial y también el efecto presupuestario, no se realizan con la debida conciencia. Muchas veces, simplemente se "crea" la contrapartida, sin medir los efectos distorsionantes en la confusión de hoy de la Contabilidad Nacional.

- La documentación que da soporte a los registros contables, que es abundante y de uso recurrente, no cuenta con un archivo ni con un archivista. Hoy se cuenta con una especie de bodega, sin orden alguno, que hace perder un tiempo precioso a los empleados que van allí a localizar algún comprobante, muchas veces del público contribuyente. Esto socava la rígida organización que debe tener Contabilidad Nacional.

- El registro que se hace a través de las microcomputadoras podría interrumpirse, como en efecto ha pasado en algunas ocasiones, debido a que no hay nadie con especialidad en cómputos y con la responsabilidad y autoridad de dar este servicio.

META RECOMENDADA

Disponer de un Código de Cuentas que refleje la realidad de los hechos económicos y presupuestarios y que se apoye en un adecuado explicativo de tales cuentas.

METAS RELACIONADAS

- Registro apropiado de las transacciones relativas a títulos propios en poder del Banco Cajero, como cuentas de orden.

- Registro adecuado de activos fijos y depreciación. Hacer inventario y avalúo, según establece el Decreto de Bienes Nacionales.

- Registro real de la deuda externa con base en la tasa de cambio actual. (No debe diferirse el efecto del cambio, toda vez que es una Partida Extraordinaria recurrente).

- Atención urgente a la OTM y a los atrasos en los giros pagados, que permitan la actualización de la importante cuenta Giros por Pagar y su conciliación con el Banco Cajero.

- Uso apropiado de la cuenta Depósitos Diversos y Fondos de Terceros, así como de la cuenta Recursos del Crédito por Ingresar para evitar las grandes distorsiones que crean en los Estados Financieros.

- Apego a la Ley de Administración Financiera en cuanto a respetar el plazo de 6 meses posteriores a la liquidación del presupuesto, evitando un presupuesto paralelo y sin caducidad, como lo es el manejo de la cuenta Depósitos Diversos y Fondos de Terceros.

- Inclusión de sub-cuentas de los gastos de los ministerios, tal y como proponemos al referirnos a la organización del Departamento Tesoro-Egresos.

- Tecnificación del personal de Contabilidad en cuanto a la existencia de los Principios de Contabilidad generalmente aceptados.

- Creación de una Sección de Archivo para Contabilidad Nacional, con un archivista a cargo de la misma.

- Obtención de asesoría en PED, o bien reclutar a algún especialista para evitar la interrupción de los registros contables.

ACCIONES QUE SE DEBEN REALIZAR:

Contratar, urgentemente, un especialista para que trabaje en el diseño e implantación de un Catálogo de Cuentas y de su explicativo, así como el impacto de éste en la presentación de los Estados Financieros; de modo que se ofrezca de éstos una estructura básica.

V. SISTEMAS DE INFORMACION Y ESTADOS FINANCIEROS

V. SISTEMAS DE INFORMACION Y ESTADOS FINANCIEROS

A. Aspectos Descriptivos

Los Estados Financieros básicos son: El Estado de Hacienda Pública y el Estado de Resultados. Además, es muy importante el Estado de Flujo de Efectivo. Este último no se prepara. La base para la preparación de los mismos es el balance de comprobación, que no es informe en sí mismo.

1. Estado de Hacienda Pública - Distorsiones

Este informe financiero muestra los activos, los pasivos y la Hacienda Pública; se prepara mensualmente y se envía al Departamento de Tesoro-Ingresos, al Contador Nacional, al Banco Central y a la Dirección de Presupuesto Nacional.

¿Qué incluye y qué no incluye el Estado de Hacienda Pública?

Incluye activos que no existen, como los títulos propios en poder del Banco Cajero; los Recursos del Crédito por Ingresar, clasificados como Otros Activos (Esta es una cuenta creada como contrapartida que aparece inflando los activos, y que al 31 de julio de 1989 reflejaba la astronómica cifra de 846,182,911; activos fijos que no reflejan la realidad de este renglón, ya que no hay control en este registro, además de que la depreciación no se aplica. Por otro lado, en estas cuentas que componen el activo fijo, se muestra un saldo inferior debido al registro "transitorio" de un año en la cuenta Gasto Objeto.

Por otro lado, hay deudas muy subvaluadas, como la deuda externa. El registro de la deuda externa subvaluado fue analizado en el capítulo anterior. Sólo basta agregar que su impacto es altamente distorsionador, pues debería reflejar 61.000 millones de colones más. Y otras deudas cuyo efecto en la Hacienda Pública es impredecible

como los Giros por Pagar y los Depósitos Diversos y Fondos de Terceros, que distorsionan tanto el período anterior como el actual.

De este modo, el Estado de Hacienda Pública presenta distorsiones materiales, razón por la cual no refleja la verdadera situación de la Hacienda Pública, que presenta al 31/9/89 un saldo en rojo de 73,313 millones de colones; lo que quiere significar que el Estado Costarricense debe más de lo que posee, situación posible que no podemos afirmar. Veamos la increíble gráfica que muestra este saldo en rojo (Ver Anexo IV).

2. Estado de Resultados - Distorsiones

Este informe muestra los Ingresos y los Egresos del Estado, tanto a nivel presupuestario como extrapresupuestario. El Estado de Resultados se envía a Contabilidad Nacional y al Departamento de Tesoro-Ingresos. Con base en los Ingresos Extraordinarios registrados al emitir los títulos, se evita el déficit presupuestal año tras año. Asimismo se afecta la cuenta de gastos títulos de la deuda emitidos sin haberse incurrido en gasto alguno.

Los intereses de la deuda externa se presentan valorados a la tasa de cambio libre. Está correcto así, pero muestra la falta de uniformidad en la aplicación del criterio, toda vez que la deuda externa se registró a otra tasa de cambio, distorsionando más aún las cifras.

Fruto de las distorsiones sucesivas en los registros, el Estado de Resultados arroja un déficit patrimonial de 13,344,022,571 al 30/07/89. Por otro lado, el Estado de Resultados es un vaciado de cuentas. No es un informe ilustrativo y clasificado y organizado de:

* Ingresos de Operación	XXX
* Gastos de Operación	XXX
* Superávit o Déficit de Operación	XXX

Ingresos de Capital	XXX
Ordinarios	XXX
Extraordinarios	XXX
Gastos de Capital	XXX
Superávit o (Déficit) de Inversión	XXX
Superávit o (Déficit) del Presupuesto	XXX

Debe prepararse una cédula aparte para Ingresos y Gastos Extrapresupuestarios.

En términos generales, ninguno de estos Estados ofrece una base comparativa ni de análisis financiero. Además, no poseen las Notas a los Estados Financieros que son parte integral de los mismos y que ponen en práctica el principio contable de Revelación Suficiente.

B. Aspectos Analíticos

a. Algunas características de la información financiera que no cumplen los Estados Financieros del Ministerio de Hacienda:

- Confiabilidad: nadie confía en la certeza de sus cifras. Por lo tanto, nadie toma decisiones sobre esa base.

- Integridad: los Estados Financieros del Ministerio de Hacienda no integran todos los elementos y las cifras que ellos deberían contener; de este modo no expresan la materialidad que les da sustancia y utilidad.

- Utilidad: la información financiera debe permitir la evaluación de sus diversos elementos; debe ser comprensiva... No es el caso de los Estados Financieros del Ministerio de Hacienda. Por esto tales estados no son útiles... a nadie le interesan.

- Verificabilidad: el Sistema de Contabilidad del Ministerio de Hacienda es tan aparatoso que probar la veracidad de ciertas operaciones sería como arar en el mar. Cabe citar el ejemplo de los Giros por Pagar con más de un año de atraso. O los activos registrados sin poder saber de dónde salieron esas cifras. Entonces, podemos afirmar que la información financiera del Ministerio de Hacienda no es verificable.

- Objetividad: ¿reflejan los Estados Financieros las reglas del juego del sistema contable?

  ¿Son las cifras contenidas en los Estados Financieros, reflejos de la realidad económica?

  ¿Capta el sistema de contabilidad todo el movimiento económico?

  En el Ministerio de Hacienda, la respuesta es no. Por tanto, la información financiera carece de objetividad.

- Oportunidad: este aspecto tan importante para tomar decisiones a tiempo, con base en la información financiera suministrada, no es cumplida tampoco. Recuérdense los atrasos sostenidos en el Departamento de Tesoro-Ingresos y en el Departamento Centralizador. El Informe del Ministro (diario) mantiene 3 y 4 días de atraso en los últimos tiempos.

- Otros aspectos deformativos en los Estados Financieros:

  - Falta de formalidad en la presentación: No se observa una metodología de organización lógica y presentación adecuada y comprensible.
  - Falta de comparabilidad: No se comparan los Estados Financieros mes a mes o con el respectivo mes del año anterior, para ofrecer un punto de referencia. Los informes anuales tampoco ofrecen dicha comparación.
  - Falta de revelación suficiente: No existen notas a los Estados Financieros que hagan posible la aclaración de ciertas cuentas y sus cifras. (Este es un principio de contabilidad ignorado totalmente.)
  - Falta de Revelación de Políticas Contables: Más bien debemos señalar que no existen políticas contables definidas en la Contabilidad Nacional. Las políticas de contabilidad abarcan los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por los directores al preparar y presentar Estados Financieros.

    Pero hay muchas que se aplican irreflexivamente como la de no registrar depreciación.

    Otras que se aplican interesadamente como las de registrar la deuda externa a una tasa de cambio irreal o como las de registrar los títulos como activos y no en cuentas de orden como debiera ser.

Importancia Relativa: La Norma Nº 1, contenida en las Normas Internacionales de Contabilidad del IASC, señala sobre este punto:

Los Estados Financieros deben revelar todas las partidas que son de suficiente importancia para afectar evaluaciones o decisiones.

Las distorsiones en los Estados Financieros son la resultante de los registros erráticos e interesados. Los registros son la semilla de lo que serán luego los frutos totales de la información financiera. Hay que sembrar correctamente para obtener información financiera presentada razonablemente.

Un aspecto clave es que la información financiera se presenta sin las cifras del período anterior, ya sea el año o el mes, de forma que se pueda comparar un período con otro. Es de rigor que esto se haga, pues ofrecería un panorama más amplio de las cifras, al poseer un parámetro de medición.

Luego el análisis de los datos de un mismo período entre sus renglones varios, utilizando las principales razones financieras, ofrecería más luz para interpretar los sobrecargados Estados Financieros del Ministerio de Hacienda. Asimismo, determinar los porcentajes de variación entre las partidas de uno y otro período.

Es importante que se adopten las explicaciones que con el nombre de Notas a los Estados Financieros, permiten una cabal comprensión de tales informes. Vale la pena señalar que para nadie ha sido motivo de preocupación el hecho de que el Estado de Hacienda arroje un saldo en rojo. Una muestra de que nadie examina ni le interesa la información financiera. De otro modo la información allí contenida, ya se habría aclarado.

META RECOMENDADA

Corregir la fuente de las distorsiones que son los registros y presentar informes financieros comparativos entre períodos sucesivos y diferentes razones financieras y porcentajes de variación entre los períodos. (Este trabajo de análisis financiero puede dar lugar a un informe adicional denominado Informe de Análisis Económico-Financiero.)

METAS RELACIONADAS

Anexar las notas explicativas a los Estados Financieros y revelar las principales políticas contables.

Hacer que los Estados Financieros que presenta la Contabilidad Nacional, respondan a las siguientes características de la información financiera: confiabilidad, integridad, utilidad, verificabilidad, objetividad y oportunidad.

Dar formalidad y organización comprensible y lógica a los Estados Financieros.

VI. ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO

VI. ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO

A. Aspectos Descriptivos

1. Ambiente de Control

o Filosofía y Estilo de Operación de los Cuadros Directivos

- No existe una asunción de responsabilidad por parte de los cuadros directivos para vigilar los riesgos de las distorsiones contables y la falta de controles, así como de actividades identificadas como necesarias que no se llevan a cabo.
- Las actitudes y acciones de los cuadros directivos con relación a la información financiera es incomprensible; por ejemplo, por años el Estado de Hacienda Pública muestra un balance negativo (Patrimonio negativo = Estado Costarricense en quiebra) y eso no parece inmutar a nadie.
- Los cuadros directivos no enfatizan en el cumplimiento presupuestario, toda vez que la cuenta, Depósitos Diversos, se convierte en la negación y prolongación por vida eterna de presupuestos ya pasados y expirados.
- Se acentúa el ambiente financiero de "apaga fuego" con base en la emisión de dudosa legalidad de títulos de corta vida "amparados" en los bonos legales de larga vida. Cada día son más emisiones... muchos de estos títulos se colocan en otras empresas del Estado, limitando la liquidez de las mismas.
- No existe supervisión: esta labor implica diagnosticar problemas, elaborar planes en equipo, plantearse métodos efectivos de trabajo y evaluación de tales cosas. Esto no se hace.

o Estructura Organizativa y Control Administrativo

- No existe una organización sólida y sostenida en lo que respecta a la distribución y procesamiento de los datos. Ejemplos: los embotellamientos en Tesoro-Ingresos y los Problemas de la OTM en el procesamiento de los giros pagados (atraso de más de un año).
- ¿Es posible organizar sin dirigir? ¿Es posible dirigir sin la autoridad correspondiente? En el Departamento de Auditoría, por ejemplo, todos están al mismo nivel por decisión del Servicio Civil y la Carrera Administrativa.
- No existe control administrativo en cuanto a evaluación de planes, que tampoco existen, ni evaluación del desempeño.

- No se establecen ni vigilan políticas que fortalezcan el sistema de Contabilidad, por ejemplo, la ausencia de mantenimiento en las microcomputadoras de Contabilidad Nacional y la inexistencia de políticas contables para evitar registros "aéreos".
- En términos de personal, los niveles exigibles de los puestos son bajos y la capacidad de éste es limitada por un sistema que se vuelve estático. De ahí la movilidad del personal público hacia otros sectores, aún dentro de otras áreas más estimulantes y mejor remuneradas del propio sector público.

o Influencias Externas

Con respecto al control externo, la Contraloría General de la República no vigila razonablemente el registro y presentación de la información financiera. De otro modo, no podría explicarse el por qué de tantas distorsiones y cuentas aéreas que hacen de los Estados Financieros una ficción.

2. El Sistema de Contabilidad

Existe una ausencia total de control en esta área porque:

o No se identifican y registran todas las transacciones válidas. Por ejemplo, el sistema no capta los Bienes adquiridos (y su comprobación) ni los dados de baja (procedimiento de dar de baja es sólo si se quiere). Otro ejemplo: no toda la deuda externa se registra, pues en el sistema no fluye la información para dicho registro.

o Muchas operaciones se registran en cuentas "tránsito" desvirtuando los informes mensuales. Es el caso de la adquisición de activos que se registran en una cuenta de gastos y sólo al final del año se incluyen en las cuentas respectivas. Durante todo un año los activos aparecen disminuidos. Y los gastos ordinarios, de operaciones, aparecen inflados.

o La información no se presenta debidamente a nivel de Estados Financieros como se demuestra en el capítulo que le dedicamos a los mismos.

o El catálogo de cuentas y el sistema de contabilidad le responden ciegamente al presupuesto. El afán de cuadrar crea distorsiones y ficciones que desvirtúan la naturaleza de la contabilidad de reflejar la realidad, o bien de aproximarse a ella. Cuan lejos está la Contabilidad Nacional de esta meta!

- Los cuadros directivos de la Contabilidad Nacional creen en la infalibilidad de la partida doble, creyendo que este es el único control y objetivo de la Contabilidad. Se pierde de vista que la información contable oportuna, confiable y útil es el fin... no sólo el cuadre de las cuentas.

- Los ajustes y reclasificaciones serían tantos que es preferible plantearse un plan de cuentas y su explicativo, antes que enmendar algo que no dice nada o lo que dice no es creíble.

3. Los Procedimientos de Control

- No se concilia la Cuenta del Banco Cajero con los propios registros, toda vez que OTM no ha actualizado los envíos de los giros pagados para realizar la conciliación.

- No existe control presupuestario en las Comisiones Bancarias. Para 1989 se presupuestaron 32 millones de colones, a sabiendas de que en 1988 este gasto ascendió a 824 millones de colones. Sólo en el primer mes de 1989 se pagaron 23 millones. ¿Cuál es la base del presupuesto? ¿El presupuesto anterior o lo realizado el año anterior y posible de repetirse?

- En el propio Ministerio de Hacienda no se aplica el Decreto de Bienes Nacionales relativo al control personal de los bienes bajo responsabilidad y uso de un empleado. ¿Cómo puede hacer cumplir este Decreto?

- No se comparan los activos físicos con las cifras registradas.

- No se hacen inventarios físicos de bienes.

- No se comparan las deudas físicas (documentales) con la deuda duplicada y perpetuada en cuentas tales como Ingresos del período por ejecutar.

B. Aspectos Analíticos

La estructura de Control Interno en la Contabilidad Nacional debe acercarse al modelo sólido que se pueda proyectar hacia las otras dependencias gubernamentales. De otro modo, su papel directriz y controlador no será posible.

Hemos visto que existen debilidades marcadas en el ambiente de control, y cuál es la atmósfera que rodea la institución como un todo. Estos controles, llamados también circundantes o generales, repercuten grandemente en el respeto a las normas establecidas.

Igualmente, el Sistema de Contabilidad luce socavado; no presenta alternativas para la captación de la realidad, objetivo estratégico de la contabilidad, estrechamente ligado a la divulgación de tales hechos a través de los Estados Financieros.

Los procedimientos de control, ya más específicos son similarmente débiles, toda vez que reciben la influencia negativa de los Controles Generales, del Ambiente de Control, forman parte de la generalidad. No los enumeramos todos, pero requieren de mucha atención.

En general, el riesgo de Control en la Contabilidad Nacional es elevadísimo. Plantearse la meta de irlos reduciendo sería ya un paso de avance.

Los cuadros directivos deben:

- Vigilar los riesgos de las distorsiones contables y ausencia de controles en la Contabilidad Nacional
- Enfatizar en la importancia que tiene la información financiera, mejorarla, depurarla, paso a paso, y utilizarla en la toma de decisiones
- Vigilar los controles, tales como el cumplimiento presupuestario y las proyecciones adecuadas
- Medir el efecto de las emisiones de títulos en toda la economía costarricense y en las dependencias públicas en particular
- Mejorar la supervisión
- Atender los casos de atrasos en la información y de presentaciones "monstruosas," como el saldo en rojo del patrimonio, sin que esto a nadie le interese

- Mejorar el sistema de Contabilidad, eliminando las cuentas aéreas o ficticias y no incluyéndolas como activos ni pasivos que se compensan o ingresos y gastos que se compensan. No se puede inflar la información: la partida doble no es para eso.

- Atender urgentemente el pedido de adecuar un catálogo de cuentas y su explicativo

- Mejorar los procedimientos específicos de control

VII. RECURSOS HUMANOS

A. Aspectos Descriptivos

El personal de Contabilidad, en términos generales, no es un personal especializado. Los puestos requieren un mínimo de educación. Muchos puestos sólo demandan una formación inferior para los abundantes cargos de oficinistas y técnicos.

Ha habido una reducción relativa en la cantidad del personal que labora para Contabilidad Nacional si se compara con el año de 1979, como analizaremos más adelante.

B. Aspectos Analíticos

El sistema que para los empleados públicos fue instaurado en Costa Rica con el nombre del Servicio Civil y la Carrera Administrativa se ha desvirtuado, probablemente por la falta de recursos económicos para sostenerlo de acuerdo con su filosofía inicial.

¿Por qué decimos esto? Pues porque la distribución natural de los empleados del sector público con base en su calidad sería la siguiente: oficinistas, técnicos, técnicos profesionales y profesionales. Esto a grandes rasgos. La cuestión es que Servicio Civil ha eliminado como requerimiento de muchos puestos, la preparación y el nivel que un puesto determinado exige. ¿Consecuencia? Muchos oficinistas y técnicos en puestos que deberían ocupar especialistas. Un efecto económico a nivel gubernamental: la reducción de los egresos... y la reducción de la calidad del trabajo también. Las dos gráficas siguientes demuestran la distribución señalada y su deformación e impacto negativo en el sector público.

El Departamento de Contabilidad, en términos generales, ha decrecido en los últimos 10 años en cuanto a cantidad y calidad; 7 personas han salido a otros puestos

públicos y privados. Estos tenían un relativo nivel académico alto y experiencia y se fueron con mejores oportunidades (esto en cuanto a calidad).

En 1979, Contabilidad Nacional tenía 57 empleados, sin incluir unos 14 más que esa época laboraban en Bienes Nacionales, entonces bajo la dependencia de Proveeduría Nacional. En 1989, Contabilidad Nacional tiene 57 empleados, incluyendo 9 personas de Bienes Nacionales (de hecho son 6 pues hay tres puestos vacantes). Esto en cuanto a cantidad. Específicamente, el Departamento de Bienes Nacionales en 1979 tenía 14 personas y ahora sólo 6, en 1989.

Otra muestra: aparte del jefe del Departamento de Ingresos, la única persona experimentada en este Departamento tiene un año y medio en el mismo. Recuérdese que este Departamento tiene grandes atrasos en la preparación de los reportes para el Departamento Centralizador y para que otros departamentos puedan registrar. Aquí falta cantidad y hay que mejorar la calidad.

En términos generales, en el Departamento de Contabilidad la mayoría de los puestos tienen exigencia académica baja y esto explica igualmente cierta baja calidad del trabajo. Por otra parte, la experiencia es muy importante y con la actual rotación que existe, no va a ser posible que los empleados acumulen experiencia en beneficio de la función que realizan.

Otro ejemplo: en Auditoría no se exige un nivel elevado de academia. Más aún, el Departamento no tiene un jefe titular, debido a que Servicio Civil consideró que todos deben estar al mismo nivel. En este Departamento no hay egresados universitarios.

META RECOMENDADA

Solicitar a Servicio Civil una revisión de la calidad académica que deben tener los diferentes empleados de la Contabilidad Nacional, a fin de tecnificarla.

METAS RELACIONADAS

- Mantener constantes programas de actualización a nivel de Contabilidad, Principios de Contabilidad, Control Interno, etc.
- Aumentar el personal técnico en el Departamento de Bienes Nacionales
- Aumentar el personal en el Departamento de Tesoro- Ingresos, dadas sus delicadas funciones de preparación diaria del Informe del Ministro y de distribuidor de documentación financiera que impacta todo el andamiaje de la Contabilidad Nacional
- Establecer mayor calificación a los empleados del Departamento de Auditoría

VIII. OFICINAS DE CONTABILIDAD A NIVEL MINISTERIAL

VIII. OFICINAS DE CONTABILIDAD A NIVEL MINISTERIAL

A. Ministerio de Obras Públicas y Transporte

1. Aspectos Descriptivos

a. Generalidades

El Ministerio de Obras Públicas es la entidad gubernamental cuyo fin es la contrucción y mantenimiento de las obras de infraestructura del Gobierno. Su presupuesto forma parte del Presupuesto Nacional y realmente es una institución centralizada en ese sentido.

No obstante, dentro de conformación general tiene dos organismos que complementan sus funciones y que se financian por otras fuentes. Nos referimos al Consejo de Seguridad Vial y al Consejo Técnico de Aviación Civil. El primero recibe fondos del Gobierno Central y obtiene recursos a través del peaje, boletas de tránsito, impuesto a las licencias de conducir, inscripciones de buses y taxis. El segundo obtiene recursos por los ingresos aeroportuarios y las cargas.

Ambas instituciones funcionan como entidades independientes entre sí y en relación al presupuesto del Ministerio de Hacienda no alcanzan ni el 10% de éste. Estas razones de importancia relativa justifican nuestra concentración en lo que atañe al Ministerio propiamente. Físicamente comparten las áreas de oficina, pero el personal y las estructuras organizativas se mantienen separados. De este modo se entiende que manejen cada una su presupuesto y que la Contraloría General de la República apruebe cada presupuesto por separado.

b. Organización del Departamento de Contabilidad

El Departamento de Contabilidad depende de la Dirección Financiera, estando al mismo nivel del Departamento Financiero y del Departamento de Presupuesto. La

estructura orgánica del Departamento de Contabilidad viene dada por cuatro secciones que son: Contabilidad General, Costos, Patrimonio y Microfilm.

La Sección de Contabilidad General registra por partida doble, pero sobre la base del efectivo o caja, todas las transacciones contables que realiza el Ministerio. Además, lleva un control de las cuentas de las instituciones que entran en relación de intercambio de bienes o servicios con el Ministerio y les prepara sus estados de cuenta. Por ejemplo, las casas comerciales, empresas constructoras, autónomas, etc. Esta sección mantiene el control presupuestario de las sub-partidas que corresponden a Gasolina, Diesel, Cemento y Asfalto. Esta sección efectúa una conciliación de los traspasos de materiales entre Bodegas. Las Bodegas dependen de la Dirección General de Abastecimiento y su función es facilitar el suministro de repuestos, combustibles, materiales, a las diversas regiones.

La Sección de Costos lleva el registro de los costos de mantenimiento de la Red Nacional y Cantonal del país. Además, lleva el registro y control de los costos de construcción, reconstrucción y mantenimiento de las obras viales, portuarias, fluviales y edificios. Se llevan los costos por centros de Producción y Servicios. Esta sección proporciona información estadística que permite una elaboración más realista de los presupuestos, así como el establecimiento de índices y estandares de rendimiento que sirvan de parámetro a los fines del control. También se lleva un control de los vehículos que se reparan en los talleres del Ministerio, abriéndoles una orden de trabajo. Quincenalmente fluyen los resúmenes de las órdenes de trabajo hasta el Departamento de Costos.

La Sección de Patrimonio tiene por meta el control y el registro de los activos, produciendo un listado de activos con placas y sus valores. Además, con base en el balance de las cuentas de activos, hace revisiones de las adiciones o bajas. Esta sección ha obtenido detalles irregulares de los activos debido a los problemas de PED, pues hubo un cambio en el Software para el sistema nuevo y esto ha afectado la información específica que se producía.

Otra función del Departamento de Patrimonio es verificar los desechos de Equipo Pesado. En muchos casos se extraen los repuestos recuperables de esos equipos desechados, los cuales son sometidos a desmantelación sin trámite alguno. De este modo, los repuestos y piezas de un equipo hacen que el otro equipo siga funcionando.

Sección de Microfilm. Esta sección funciona como archivo de películas acerca de los documentos contables que microfilman con un sistema modernizado.

Por otro lado, el Departamento Financiero lleva ciertos controles como el de desembolsos, el pago a los contratistas, haciendo previamente análisis de que las estimaciones de obras estén acordes con la factura de Gobierno y éstas coincidan con el contrato de obra del contratista.

c. Catálogo de Cuentas, su Explicativo y el Registro Contable

Existe una lista de cuentas, no así un explicativo de éstas. Y como su base de sustentación es una contabilidad de caja, por partida doble, su limitación es obvia. El registro es de ingresos percibibles y egresos materializados.

El enfoque adoptado para el registro contable implica que cualquier compromiso que asuma el Ministerio de Obras Públicas se da por sentado que es del Ministerio de Hacienda (Gobierno Central); por tanto, esta situación no genera en MOPT registro alguno.

Por otro lado, los auxiliares de gastos son los mismos que incluye el presupuesto.

o Costo de Obras y Sistemas de Costo

Antecedentes:

La firma Roy Georgensen & Bell Ingeniería, diseñó un sistema de Administración de Mantenimiento Vial y se implantó posteriormente. Este sistema comprendía varios módulos:

* Sistema de Costo
* Sistema de Presupuesto y Planeación
* Inventario de Carreteras

En la implementación y desarrollo de este plan se trabajó durante 3 ó 4 años. Luego, se descoordinó pues los fondos de carreteras nacionales se desviaban hacia la construcción de caminos vecinales. Fue cuando se creó entonces la Dirección General de Mantenimiento Vial. Actualmente este departamento anota los costos por tarifas estimadas y actualizan con base en los gastos reales que lleva Contabilidad.

Son pocas las obras que se ejecutan por la Administración del MOPT, entre ellas, algunas obras de construcción de edificios o carreteras. Sin embargo, son muchas las obras que ejecutan por contrato. Esto implica que se registre como gasto el dinero que se le entrega al contratista (siempre en armonía con el proceso de licitación). También se registran como gastos del Ministerio, los gastos administrativos, supervisión de la obra, topografía, diseño, derechos de vía, etc.

Estos gastos, como es de esperarse, se cargan a la obra respectiva.

d. Sistemas de Información y Estados Financieros

El Departamento de Contabilidad prepara solamente:

- Balance de Comprobación Mensual
- Conciliación de Traspasos de Materiales entre Bodegas (mensual)
- Listado de Gastos por Unidades Administrativas (mensual)

Se preparan otros informes operativos para la toma de decisiones concretas, por ejemplo saber las existencias de determinadas especies, así como su movimiento, para mejor control presupuestario. Son estos informes:

- Informes de Combustibles (Bunker, gasolina y diesel) expresado en valores y litros, distancia de lo presupuestado, comportamiento del consumo, etc. Su fuente de elaboración son las salidas de las bodegas.

- Informes de Asfaltos (Emulsión 85-100) y de Mezcla Asfáltica (alianza de asfalto y la piedra molida).

- Informes de Donaciones de ayudas (materiales, servicios, etc.) que el MOPT da a las diferentes comunidades.

En otro orden, no se prepara: Balance General, ni Estado de Resultados, ni Estado de Flujo de Efectivo (base histórica).

e. Procesamiento Electrónico de Datos (EDP)

No ha habido estabilidad en la implantación y sostenimiento de un sistema de PED. Muchas veces apenas se llega a instalar.

Existe un equipo de gran capacidad, se dice que es uno de los más grandes que tiene el país, con una capacidad para 60 o más terminales diseminadas en todo el país. Pero este equipo se usa limitadamente.

Casi no hay personal especializado para ese manejo, pues existe alta rotación de empleados en esta área, sobre todo en el Sector Público. El personal que queda básicamente lo que tiene es experiencia.

A nivel contable, la información está mecanizada por partes: no existe un sistema armonizado.

f. Recursos Humanos

El personal se rige bajo el sistema del Servicio Civil y la Carrera Administrativa. El Departamento de Contabilidad del MOPT cuenta con 35 empleados. El nivel requerido para los puestos es el siguiente:

Jefatura: nivel universitario (actualmente se cumple)
Los demás: nivel técnico (medio)

2. Aspectos Analíticos

La forma de registrar las transacciones comerciales del Departamento de Contabilidad del Ministerio de Obras Públicas y Transportes parece ser una profesión de todo el Sector Público. Y sobre ese criterio se deriva la omisión natural de información financiera, ya que lo único que interesaría es lo ingresado y lo expresado por caja y cuánto me queda y cuánto podría seguir gastando.

Esta estrechez de miras atenta contra la conducción de una gerencia financiera integral, que pueda decidir con fundamentos válidos qué rumbo tomar. Y para que existan fundamentos válidos hay que producir Estados Financieros periódicos y oportunos con suficiente revelación y análisis conexos; información comparada, que permita apreciar la tendencia de los movimientos y no ya de manera absoluta lo que querrían decir unas cifras desprotegidas contra la rutina de un registro cansado de catálogos y recetas obsoletas.

Por otro lado, en la mayoría de las instituciones existe la intencionalidad estructural y formal de registrar y controlar sus activos. Pero todo se queda en la aspiración.

Hemos reiterado que el Decreto de Bienes Nacionales, aún con sus partes obsoletas, ofrece la base legal y los procedimientos a aplicar para ese control y ese registro. Pero todo eso es letra muerta.

Las excusas de que el sistema de PED lo impide, de que se han efectuado inventarios de Bienes que no acaban de salir, son excusas pero no justificaciones.

El Balance de Comprobación no es un informe; por tanto, no basta cuadrar unas cuentas y pensar que todo el proceso contable acaba ahí. No. Hay que elaborar la información partiendo de los fundamentos que la estandarizan y la hacen comprensible a los diversos usuarios internos y externos a la entidad económica de que se trate.

META RECOMENDADA

Disponer de información financiera para la toma de decisiones y para los usuarios externos a la entidad económica, con base en el registro fundado en los PCGA.

METAS RELACIONADAS:

- Registrar con la seguridad que ofrece un Catálogo de Cuentas y su explicativo con ilustraciones y ejemplos
- Controlar las propiedades según lo establece el Decreto sobre Bienes Nacionales, asignando responsabilidad personal a las personas que los tienen bajo su uso
- Elevar el nivel del personal adscrito a Contabilidad

ACCIONES QUE SE DEBEN REALIZAR:

o A corto plazo

- Nombrar más profesionales en el área contable, sobre todo a nivel de dirección departamental y seccional y desarrollar programas de capacitación y desarrollo profesional.
- Iniciar la elaboración del Catálogo de Cuentas y su explicativo de manera empírica y racional, pero lo importante es ir acumulando información. El catálogo es más riguroso, absorbente y clasificador cuando se construye paso a paso.
- Confeccionar Estados Financieros Modelos.

B. Ministerio de Salud

1. Aspectos Descriptivos

a. Generalidades

El Ministerio de Salud es el responsable de los Servicios de Salud al pueblo costarricense; esta responsabilidad la comparte con la Caja Costarricense del Seguro Social, pero establecida la diferencia.

Hasta 1974 el Ministerio de Salud administraba los hospitales, (internamiento), y la Caja Costarricense de Seguro Social, las clínicas (de consulta). En ese año se promulga la Ley de Traspaso de Hospitales a la CCSS. El espíritu de la Ley era que todos los hospitales pasaran a la Administración de la CCSS, pero las Clínicas Rurales de Asistencia (CRA) y las maternidades eran centros un tanto distantes y de relación difícil con los objetivos de la CCSS, cuyo radio de acción natural son las ciudades, por concentrarse allí los empleados y éstos no existen prácticamente en los campos.

De este modo las Clínicas Rurales de Asistencia (CRA) y las maternidades se transformaron en Centros de Salud (consulta). Si alguien tenía que hospitalizarse lo hacía en el Hospital más cercano. Los hospitales se convirtieron en el Centro y las CRA en puntos de consulta, ubicadas geográficamente en la periferia con relación a los hospitales. Las maternidades como tales, pues, desaparecieron.

El criterio actual prevaleciente es que la Medicina curativa la proporcione la CCSS y la medicina preventiva el Ministerio de Salud.

En términos macroeconómicos, el porcentaje de participación del Sector Salud en el PIB fue de un 7.4%, en 1987. Pero este porcentaje incluye a otras instituciones como la CCSS.

De hecho el Ministerio de Salud, propiamente dicho, sólo participa en el PIB con 1.1%, en 1987 (igual fue en 1985 y 1986).

Por otro lado, del Presupuesto Nacional del Gobierno Central en 1987, un 14.6% se canaliza hacia el Ministerio de Salud.

b. Composición de los Recursos Financieros que utiliza el Ministerio de Salud

Las fuentes de Ingreso son diversas y ellas han dado origen a un complicado manejo financiero, organizativo y contable. Cada una tiene diferentes presupuestos, debido a que los recursos de una fuente determinada pueden nutrir otra. Veamos las fuentes:

i. Gobierno Central

¿Qué cubre el Gobierno Central? Tiene un presupuesto que está dividido en 7 programas. A saber:

- Administración Central
- Epidemiología
- Transferencias a OCIS
- División de Saneamiento Ambiental
- Normativa
- Regiones Programáticas
- Transferencias corrientes

ii. Consejo Técnico de Asistencia Médico Social (CTAMS)

Tiene a su vez cuatro fuentes para captar recursos:

- Subvención del Estado
- Lotería Nacional
- Timbre Hospitalario
- Productos por Intereses (Inversiones, rentabilidad de los recursos financieros)

¿Cómo canaliza CTAMS sus recursos? A través de los siguientes programas:

- Administración
- Servicios Médicos Asistenciales
- Adiestramiento
- Adquisición Equipo
- Construcciones
- Transferencias
- CEN-CINAI
- Otros

iii. Oficina de Cooperación Internacional de la Salud (OCIS) ¿De dónde provienen sus fuentes?

- Subvención del Estado
- Asignaciones Familiares

Con la subvención del Estado, OCIS cubre las siguientes áreas:

- Malaria
- Salud Rural
- Letrinización
- Bombas de Agua

Y con las Asignaciones Familiares, OCIS cubre programas específicos:

- Nutrición
- Centros Infantiles (Guarderías)
- Salud Comunitaria
- Salud Rural

Nótese que existe una duplicidad en las coberturas de los programas, como lo ejemplifica el caso del Programa Salud Rural, cubierto por dos fuentes dentro del OCIS.

iv. Centros Rurales de Asistencia (Subvención, Timbre y Lotería)

Estos reciben subvención del Estado, reciben dinero por timbres y también por la Lotería.

Sus recursos se vierten en once centros (en pueblitos), que son:

Tilarán	Puriscal	Puerto Jiménez
Orotina	Santa Cruz	Cañas
Abangares	Atenas	Laurel
Upala	Nandayure	

Estos centros ofrecen servicios básicos y atención pre y post-natal, planificación familiar, etc. Están organizados modestamente, contando con un Administrador, un médico, una enfermera, un oficinista, algunas camas.

Una precisión: estos centros dependen administrativamente del Programa Regiones Programáticas, aunque financieramente son independientes, ya que sus fuentes de ingreso están bien definidas.

v. Luchas (Subvención y Lotería)

Sus fuentes financieras son la subvención del Estado y de la Lotería, y su destino son 4 programas:

- Enfermedades de Transmisión Sexual (Venéreas)
- Oncología (Cáncer)
- Neumología (Tuberculosis)
- Dermatología (Lepra)

c. Contabilidad: Estructura y Funciones

Este Departamento se divide en dos secciones para tratar de cumplir con sus objetivos de control, registro y presentación de informes financieros.

i. Funciones Sección Contable

- Preparar Conciliaciones Bancarias
- Supervisar el trabajo de registro contable
- Clasificar los documentos que originan las transacciones
- Registrar los asientos en los libros regulares
- Llevar los libros auxiliares de:

  * Cuentas por Cobrar
  * Cuentas por Pagar
  * Certificados de Depósitos a Plazo

- Mayorizar y sacar balance de las 23 contabilidades
- Llevar el tarjetero del timbre hospitalario.
- Registro por casa comercial de garantías por compras que hace proveeduría

ii. Funciones Sección Revisión de Documentos

- Emisión de cheques
- Revisar entradas de diario y asientos contables
- Revisar balances
- Revisar todo lo que la Sección Contable produce

d. Los Procedimientos Operativos

o Procedimientos Operativos Ingresos

i. Tesorería

- Tesorería recibe el dinero por los diversos canales (Ministerio de Hacienda, Lotería, Timbre Hospitalario, otros).
- Se expide recibo de ingreso.
- Se prepara depósito.
- Se anexa copia del depósito a la copia de recibo y se envía con Estado de Caja a Contabilidad.

ii. Contabilidad

- Se anota en el Libro de Banco.
- Se prepara entrada al Diario.
- Se contabiliza en el Diario General.
* Se codifica presupuestalmente.
* Se procesa información en el computador, llevándola al organismo correspondiente y la cuenta presupuestal.
* Con los movimientos de las cuentas presupuestales, se prepara por computador el Estado Mensual de las Cuentas de Ingresos Presupuestarios.
- Al finalizar el mes, se mayoriza y se balancea.
- Se obtiene el Balance Mensual por Saldos del Libro Mayor.

(*Nota: estas actividades se realizan en el Departamento de Contabilidad, pero son actividades puramente presupuestarias, las cuales se traspasarán a Presupuesto.)

o Procedimientos de Desembolso

- El Departamento interesado prepara solicitud de materiales y suministros (es una requisición que inicia un proceso de compra).
- El jefe del departamento, programa o división, autoriza la solicitud.
- Presupuesto autoriza si hay contenido y reserva a través del computador con base en una cédula que incluye la siguiente información: Presupuesto Anterior, Presupuesto Solicitado, Comprometido, Gasto Real y Saldo.
  Si no hay contenido, Presupuesto devuelve la solicitud.
- Después de reservado pasa el Documento a Proveeduría, la cual hace el proceso de compra, de acuerdo con la Ley de Administración Financiera de la República, que establece la forma de la compra con base en los

montos: caja chica, compra directa, licitación privada y licitación pública.

- Una vez resuelto el proceso licitario, Proveeduría emite la Orden de Compra y envía copias a Presupuesto, que revisa y remite a Contabilidad. El original se envía al proveedor externo.
- Presupuesto emite Informe Mensual de Reservas del Presupuesto. Contabilidad recibe copia y se contabiliza en cuentas de orden para determinar lo comprometido:

  oo Compromisos Ejercicio Corriente (DR)
  oo Reservas para Compromiso Ejercicio Corriente (CR)

- Presupuesto, con la copia de la Orden de Compra, procede a través del computador a crear el compromiso, eliminando el solicitado o reservado.
- Contabilidad, con la copia Orden de Compra, registra así:

  oo Ordenes de Compra Autorizadas (DR)
  oo Cuentas por Pagar (CR)

- La casa comercial con el original de la Orden de Compra, factura y entrega la mercancía a la Central de Almacenamiento y Distribución (CAD), único departamento encargado de recibir mercancía y revisar condiciones, especificaciones, etc.
- CAD produce formularios de ingresos de mercaderías, que anexa a la factura y el original de la Orden de Compra para trámite de pago.
- CAD remite toda la documentación al Departamento de Presupuesto - Revisión de Documentos, donde se revisan los cálculos aritméticos, autorizaciones, etc. y se prepara la Solicitud de Emisión de Cheque y se remite a Contabilidad.
- De manera automática, cuando Presupuesto prepara a través del computador la solicitud de Emisión de Cheque, se registra como gasto, borrando el comprometido (ver punto 3 del Procedimiento).
- La Sección de Revisión de Contabilidad emite cheque y un funcionario revisa la correción del mismo, firma revisado y lo pasa al Jefe de Contabilidad para autorizar. Copia del cheque se queda desde ya en Contabilidad, para preparar el Saldo del Banco al día. Además, contabilidad registra:

  oo Gastos (DR)
  oo Banco (CR)

(Nota: los activos fijos tales como máquinas, muebles, etc. llegan vía Proveeduría (Hacienda). En todo caso no se contabilizan en el Ministerio de Salud; cuando son adquiridos por éste tampoco se registran, pues no hay cuenta alguna que lo refiera).

- El cheque y la documentación de soporte, pasan a Análisis y Costos para revisión previa y luego lo pasa a Tesorería.

- Tesorería recibe y firma conjuntamente con un funcionario de Análisis y Costos en una máquina firmadora de cheques, cuyo control son dos llaves para abrir simultáneamente.
- Se levanta un acta de los cheques firmados. Esta nota es firmada por los funcionarios responsables de las firmas de Tesorería y Análisis y Costos.
- Interesado (proveedor) recibe el cheque (original), dejando su firma en la copia y/o expidiendo un recibo de su compañía.

e. Sistemas de Información Financiera

El flujo de información en el Ministerio de Salud se detiene justo donde él culmina la fase de procesamiento: en el Balance de Comprobación.
Las fases siguientes concernientes a la preparación de Estados Financieros, son totalmente nulas:

- No se preparan Estados de Resultados, ni mensual ni anualmente.
- Del mismo modo, se prepara sólo anualmente un Estado de Situación con múltiples distorsiones y ausencias.
- Se preparan Estados de Flujos de Caja mensuales (Información Presupuestaria).
- Y el Balance de Comprobación Mensual, al cual se le da carácter de "información financiera definitiva" y no el de base para revelar suficiente, competente y formalmente, los resultados, cambios en la situación financiera y la situación del ente económico.

Por otro lado, el Ministerio de Salud tiene un Catálogo de Cuentas uniforme para los 23 registros de contabilidad, pero no existe un explicativo para tales cuentas.

En el Ministerio de Salud la "consolidación" no se da, ya que la información financiera es tan dispersa como su contabilidad. Se prepara un "consolidado" del CTAMS y otro de OCIS. Luego se ofrecen los Balances de Comprobación de los Centros Rurales de Asistencia y de las Luchas.

En 1990, se iniciará un intento de "consolidar" por sectores. Específicamente, los CRA en vez de presentarse 11 contabilidades, se llevarán en una sola. Esto está

aprobado por la Contraloría General de la República. Asimismo las Luchas serán llevadas en una sola Contabilidad a partir de ese año.

f. Registros

Los registros no son completos, pues la Contabilidad no lleva control de los activos fijos, ni tampoco la depreciación respectiva. No existe un programa de PED que capte la información. Pero, por otro lado, la Unidad de Inventario que depende de la División Administrativa tampoco ha dado a conocer su trabajo y no hay conexión entre los dos actuales entes inexistentes funcionalmente: el Departamento de Contabilidad y el Departamento de Inventario.

En este sentido, la distorsión en el Balance General es enorme, pues sin estos datos incorporados, es una información carente de utilidad.

g. Recursos Humanos

En términos generales, en los puestos en el área de contabilidad no se exige, a nivel de Servicio Civil y Carrera Administrativa, un grado elevado de academicidad.

El Jefe de Contabilidad, por ejemplo, es un técnico, pero tenemos que precisar que con mucha calificación. Los demás puestos se califican a nivel de oficinistas y técnicos.

En el Departamento de Contabilidad, en tanto organismo que dirige las secciones del mismo, trabajan 4 personas incluyendo al jefe departamental y a las secretarias. Se cuenta con un jefe para cada sección y 21 empleados, para un total de 27 empleados.

2. Aspectos Analíticos

a. Génesis de la dispersión presupuestario- contable

En principio el Ministerio de Salud contaba sólo con el presupuesto del Gobierno Central. Ante la imposibilidad de sostener con esto todos los servicios médicos que socialmente demanda la comunidad, se crearon fuentes legales de financiamiento, con base impositiva y subvencionaria. Más aún, estas fuentes crearon nuevas estructuras orgánicas: el CTAMS y OCIS.

Estas dos instituciones en sus orígenes eran instituciones segregadas aún físicamente con sus fuentes definidas de ingresos y su estructura orgánica cada una, generaban entonces dos informaciones financieras también separadas; digamos 2 balances de comprobación. Ahora se producen 23, cuya unificación es fácil porque el Catálogo de Cuentas es uniforme.

CTAMS y OCIS llegaron para cumplir programas específicos, pero de pronto el presupuesto de cada uno se disgregó al punto de que el personal de un Centro Regional por ejemplo, puede estar cobrando su sueldo cada uno por un Programa distinto aunque específicamente no le esté sirviendo a ese programa.

Sólo la necesidad del crecimiento y de ofrecer el servicio médico, así como la limitación de los recursos del Presupuesto Central, dieron lugar a que estos organismos con sus fuentes propias, llegaran a manejar un presupuesto mayor que lo asignado por aquél, cubriendo de esta manera las necesidades del Sector Salud en su conjunto y no ya para los fines concretos con que fueron creados.

Esa razón es la que explica que tanto CTAMS como OCIS tengan programas que se entrecruzan, chocan y nunca se organizan.

El proceso de integración en los últimos años, ha sido una meta acariciada, hasta ahora limitadísima en sus alcances. Por ejemplo, a partir de 1987 se fusionaron los sub-sistemas bajo un solo Director (Recuérdese que eran tres, incluyendo el sistema originario a que daba lugar el presupuesto del Gobierno Central).

De este modo se "integran": Presupuesto, Contabilidad, Tesorería, Análisis y Costos y Planillas.

La integración es sólo válida desde el punto de vista de la conducción -una sola estructura de mando- pero los rasgos dispersivos se conservan, tal y como hemos apreciado.

El argumento más socorrido como obstáculo a la integración es el aspecto legal. La ley crea a OTMS y a OCIS con presupuestos independientes.

b. Efectos en los Registros y en las Operaciones Contables

La Contabilidad es tan difusa y heterógenea como las fuentes de recursos financieros y programas que maneja el Ministerio de Salud.

Se trata de una contabilidad disgregada a su máxima expresión. Veamos:

Registros de Contabilidad

1	Gobierno Central: De esto sólo se lleva contabilidad en el Ministerio de Salud.	0
2	CTAMS: Incluye 6 programas denominados CTAMS, Drogas, CEN-CINAI, Centro Almacenamiento, Regiones Programáticas, Servicio Rural San Ramón. Aquí son 6 contabilidades.	6
3	OCIS: Incluye sólo Programas Varios y Asignaciones Familiares. Se llevan dos contabilidades.	2
4	Centros Rurales de Asistencia: Como ya relacionamos anteriormente, son 11 centros y a ellos se les lleva conta-	

	bilidad por separado.	11
5	Luchas: Son cuatro luchas que ya mencionamos. Cada una de ellas, en la visión de los contadores de Salud, da lugar a una contabilidad. Así son cuatro más.	4
	Total de Registros de Contabilidad que se llevan por Separado	23

¿A qué conduce esta segregación innecesaria?

- A que se manejen 6 presupuestos con múltiples subdivisiones.
- A que se lleven 23 cuentas corrientes: una para cada contabilidad. Con la consecuente carga posterior de conciliaciones, registros bancarios e informes por separado.
- A que se lleven 23 libros de mayores y tantos auxiliares como necesite cada contabilidad.

En este escenario tiene que rendir su función un único Departamento de Contabilidad que consta de dos secciones: Sección Contable y Revisión de Documentos.

c. Otros aspectos analíticos

Existe una clara visión de la lógica del procedimiento operativo-contable en el Departamento de Contabilidad. En tal virtud, los procedimientos de ingresos y desembolsos muestran una secuencia lógica y un punto de vista claro en la estructura de control interno, a pesar de la disgregación contable, del fraccionamiento de los registros contables.

Por otro lado, es una medida saludable y que facilitará la integración de los registros contables, la existencia de un solo catálogo de cuentas, aunque éste sea la base para 23 "instituciones" o programas. Falta el complemento por excelencia de todo buen catálogo: su manual explicativo.

En cuanto a la información financiera que se produce, existe el riesgo -no nos referimos más que a la posibilidad negativa- de que se dupliquen informaciones, dado que el proceso de consolidación es aquí una suma aritmética de elementos y no un análisis que se fundamente en "eliminaciones" por intercambios entre entidades del mismo cuerpo.

En esa misma línea de pensamiento, los Balances de Comprobación no son informes financieros. Son el punto justo a partir de los cuales se produce la información financiera acabada.

En lo que respecta a los recursos humanos, nunca será posible lograr una alta calidad en el proceso contable, si no se cuenta con un personal cuyo nivel -experiencia, estudios, etc.- no esté acorde con las exigencias reales de las labores y no ya con las mínimas exigencias que a los puestos les asigna el Servicio Civil y la Carrera Administrativa.

METAS RECOMENDADAS

- Hacer posible una integración administrativo-financiera real y no sólo formal, pues ahí están los presupuestos varios, las 23 contabilidades y la dispersión generalizada de recursos humanos y financieros.

- Profundizar el proceso de integración contable a CTAMS y OCIS, simplificando los sistemas contables como centros de Ingreso/Costo. El caso de OCIS es el que ofrece las trabas legales para integrar "Programas Varios" y Asignaciones Familiares.

- Preparar información financiera elaborada, acabada, para la toma de decisiones. Los Estados de Resultados y de Situación deberán ser elaborados mensualmente y presentados oportunamente.

- Deben registrarse los activos fijos y su depreciación respectiva.
- La unidad de inventario debería producir "los documentos de origen" del registro de dichos activos, haciendo un inventario físico y controlándolo.
- La unidad de PED debe colaborar en el control de los activos, programando la entrada y procesamiento.
- Debería hacerse el explicativo del Catálogo de Cuentas.
- Debe exigirse un nivel más elevado de escolaridad a los empleados de Contabilidad y desarrollar programas de capacitación y desarrollo profesional.

IX. OFICINAS DE CONTABILIDAD A NIVEL DE ENTIDADES DESCENTRALIZADAS: INSTITUTO DE DESARROLLO AGRARIO (IDA)

IX. OFICINAS DE CONTABILIDAD A NIVEL DE ENTIDADES DESCENTRALIZADAS: INSTITUTO DE DESARROLLO AGRARIO (IDA)

A. Aspectos Descriptivos

1. Generalidades

El Instituto de Desarrollo Agrario es una entidad descentralizada del Gobierno. Esta entidad no tiene contacto alguno con el Ministerio de Hacienda, salvo en la canalización de recursos e impuestos de este último a aquél. Su objetivo tiene que ver con el desarrollo de la producción agraria y con los asentamientos campesinos, así como con proyectos de infraestructura y capacitación a los productores.

Sus fuentes de recursos financieros son varias, pero en esencia manejan un presupuesto propio. Para 1990 es de 2.625 millones de colones. Algunas fuentes:

- Bonos IDA para adquisición de tierras. En este año recibieron 500 millones y para enero se entregarán otros tantos.
- Proyectos basados en leyes específicas a través de Mideplan - Ministerio de Hacienda - IDA (Ley 7059 - Préstamo 2764). Está en vigencia y próximo a recibir desembolso.
- El IDA recibe aportes por Subvención (Asignaciones).

Antes se recibía dinero por las sobretasas de las exportaciones.

Por otro lado, existen proyectos que se manejan con su propio presupuesto, estructura y contabilidad y con fondos de Organismos Internacionales en calidad de préstamo:

* Proyecto BID - Gobierno - Comewolth: más de 1,000 millones.
* Proyecto BID (Conto Sur) Desarrollo Palma Africana para extracción de aceite. Es un proyecto ambicioso con planes de infraestructura, cultivos, capacitación, caminos, etc. El monto es de 458 millones.
* Otros proyectos específicos con AID ya en fase conclusiva.

  - El IDA tiene impuestos sobre cigarrillo, licores y gaseosas.

- El Timbre Agrario, cuya emisión corresponde al Banco Central, el cual la distribuye.

Otro factor de financiamiento de consideración es el que le otorga la Ley 7090, con el Banco Interamericano de Reconstrucción y Fomento, para la Zona Atlántica, cuyo objetivo es dotar de títulos y propiedades a las personas que serán asentadas.

En términos generales, está en marcha el plan de desconcentración del IDA, cuyo objetivo es asignarle responsabilidades y autoridad a las regiones. Para agilizar el plan, se eliminaron todas las cajas chicas y se creó solo una.

Hasta ahora sólo están en el plan piloto Guetar Norte (caja con 750.000 colones) y Chorotega (caja con 800.000 colones). Se ha proyectado continuar. En la parte organizativa y contable tienen un contador en cada zona y abrieron una cuenta corriente. Entonces, esos fondos fijos se reintegran y se registran.

2. Organización Sección Contabilidad

a. El Departamento de Finanzas es el integrador de la gerencia financiera en el IDA, pues del mismo dependen las siguientes secciones al mismo nivel, incluyendo contabilidad: Tesorería, Ingresos, Recaudación Fiscal y Revisión y Trámite.

b. Este departamento se ha planteado brindar a los diversos usuarios de su información que ésta sea veraz, oportuna y precisa. Y como funciones se ha planteado.

c. Estructuralmente, Contabilidad es una sección que sin tener una división formal, parece especializar en grupos mínimos de empleados o en funciones definidas, las siguientes áreas:

- Control de Créditos
- Cómputos
- Codificación
- Análisis
- Costos por Proyectos

Funciones:

- Registrar en los libros de contabilidad general en forma cronológica y sistemática las operaciones financieras del Instituto
- Preparar mensualmente y analizar los diferentes Estados Financieros
- Registrar y analizar el proceso de costos y gastos del Instituto
- Registrar, elaborar balances y analizar las diferentes cuentas auxiliares
- Procesar e imprimir mediante computación la información básica para preparar los Estados Financieros
- Realizar el control contable y preparar reembolsos de proyectos específicos
- Preparar y analizar las conciliaciones bancarias
- Controlar y registrar las transacciones con bonos
- Recibir y verificar el inventario de activos cuando se adquieren fincas
- Realizar el control contable de la adquisición de fincas
- Administrar el archivo contable del IDA
- Brindar informes semestrales a Unidad Administrativa de Evaluación y Estadística

3. Catálogo de Cuentas, Expiicativo y el Registro

Existe un Catálogo de Cuentas, con su respectivo explicativo de cuentas. El registro de la contabilidad es por partida doble y con un sistema integrado de contabilidad y presupuesto: cada cuenta contable se empató con un código presupuestario. El 99% de la contabilidad está computarizado y de manera sorprendente podemos decir que cómputo no obstaculiza, con sus inconvenientes y atrasos, la labor de contabilidad, como parece ser la constante en el sector público.

En términos generales existen quejas con relación a Cómputos, pero no de la Sección de Contabilidad. El equipo tecnológico de PED es un buen equipo, con base en los procedimientos operativos y pasivos para ser registrados.

En lo que respecta al registro del activo fijo existe una unidad que:

- Efectuó un inventario para determinar la propiedad
- Les pusieron placas de identificación
- Se efectuarán comparaciones y ajustes
- A cada persona se le asignó lo que tiene bajo su responsabilidad
- Se registra la depreciación acumulada
- No aplican revaluación de activos
- No envían Inventario Físico Anual a Bienes Nacionales (Esto no lo hace ninguna oficina, ni Bienes Nacionales lo pide.)

4. Sistemas de Información y Estados Financieros

La Sección de Contabilidad prepara el Balance General y el Estado de Resultados mensualmente y su presentación se da dentro de los 10 días posteriores al mes contabilizado. Estos Estados no se preparan sobre una base compositiva. A lo sumo, el Estado de Resultados presenta una columna con Acumulado a la fecha y el Resultado del mes. No se le preparan notas explicativas a los Estados Financieros. A la Dirección Administrativa se le envían 5 copias de éstos para:

- Dirección Administrativa
- Departamento Financiero
- Ministerio de Planificación
- Auditoría
- Contraloría General de la República

Por otro lado, se prepara como anexo a los informes mencionados, un Balance de Comprobación por cuenta del Mayor con la singularidad de que son cuentas generales e incluyen el movimiento (DR y CR) que arrastran durante el año y el movimiento del mes en curso.

Anualmente, se prepara un Estado de Cambios en la Posición Financiera y un Balance de Comprobación con sub-cuentas. Asimismo, se preparan otras informaciones para el Banco Central: Bonos, Inversiones, Cuentas por Pagar, Cuentas

por Cobrar. Todo esto a final de año. Otro informe al Banco Central es el del movimiento de las cuentas corrientes y de las inversiones (mensualmente).

5. Recursos Humanos

El IDA está dentro del Servicio Civil y la Carrera Administrativa. Los 17 empleados de la Sección de Contabilidad no son egresados universitarios, son técnicos y el requerimiento para reclutamiento y selección es que sean de Tercer Año Universitario hacia arriba. La jefatura de la Sección de Contabilidad exige licenciatura o bachillerato universitario. No es el caso del actual jefe, pero se respira un ambiente de profesionalidad.

B. Aspectos Analíticos

A nivel general IDA no tiene un Manual de Procedimientos. A nivel particular la Sección de Contabilidad del IDA cumple con los objetivos que se han trazado conscientemente. Dentro de la Sección no existe una división formal de oficinas; sin embargo, las cosas marchan con claridad y eficiencia.

El registro contable está integrado a la Contabilidad presupuestaria a través de un código similar. Este es un paso sustantivo. El registro se hace casi en un 100% por el sistema de PED y Contabilidad no tiene quejas; sólo la revelación conocida de que el equipo humano de PED rota mucho.

La información financiera se produce y se distribuye a los diversos interesados. Algo más: es una información compacta y altamente comprensible. No tienen notas los Estados Financieros, lo que los hace incompletos y no se compara con nada.

Dado el nivel de desarrollo de esta Sección, podrían entrar en una fase superior de producir información analítica y razones financieras.

META RECOMENDADA

Sería deseable mantener niveles elevados de la calidad del sistema integrado de presupuesto y contabilidad, de modo que no se altere el sistema y, por el contrario, se consolide y se desarrolle.

METAS RELACIONADAS

- Disponer de un Manual de Procedimientos que abarque la estructura orgánica y sus funciones, los procedimientos operativos y otros factores complementarios.

- Revelar los complementos informativos de los Estados Financieros a través de notas explicativas.

- Para facilitar la toma de decisiones:

  - Comparar los Estados Financieros con otros períodos
  - Producir información analítica y razones financieras

Todas estas metas pueden alcanzarse sin mayor esfuerzo y en corto plazo, dada la solidez del sistema de Contabilidad del IDA.

X. OFICINAS DE CONTABILIDAD A NIVEL DE EMPRESAS DEL ESTADO: INSTITUTO COSTARRICENSE DE ELECTRICIDAD (ICE)

X. OFICINAS DE CONTABILIDAD A NIVEL DE EMPRESAS DEL ESTADO: INSTITUTO COSTARRICENSE DE ELECTRICIDAD (ICE)

A. Aspectos Descriptivos

1. Generalidades de Organización

Objetivos: El ICE persigue, entre otros aspectos:

- Desarrollar proyectos de generación eléctrica
- Generar energía eléctrica
- Desarrollo de la comunicación telefónica
- Venta de servicios comunicacionales

Hasta 1968 se dedicaba a generar energía eléctrica (Luz y Fuerza). A partir de esa fecha el Gobierno le integra los otros elementos.

A grandes rasgos el ICE, en términos de organización, consta -bajo la conducción de la Gerencia General- de 3 grandes sectores; a saber:

a. Sistema Eléctrico Nacional
b. Sistema Telefónico Nacional
c. Sistema Institucional

El Sistema Eléctrico Nacional produce el 97% de la energía eléctrica costarricense. Además, es el responsable de la construcción de obras de infraestructura eléctrica y de su distribución. Esto sólo hasta cierto punto, ya que en esta labor es secundada por su subsidiaria.

> Subsidiaria: Compañía Nacional de Fuerza y Luz. Esta empresa tiene su Junta Directiva propia y actúa relativamente como un ente con personalidad jurídica (está organizada como sociedad anónima).

Al igual que el Sistema Eléctrico Nacional, la subsidiaria produce energía mínimamente, construye pequeñas obras y distribuye energía.

El Sistema Telefónico Nacional construye obras telefónicas, crea enlaces, distribuye facturas. Tiene una subsidiaria que complementa esta labor.

Subsidiaria: Compañía Radiográfica Nacional. Se dedica a proveer el servicio de una comunicación más especializada, tal como lo representa el envío de telex y telefax.

El Sistema Institucional es la estructura gerencial mancomunada a los primeros dos sistemas para responder estratégicamente a los fines del ICE. Es el órgano administrativo que complementa el manejo tecnológico de los sistemas eléctrico y telefónico.

Justo dentro del Sistema Institucional tiene un espacio singular el Departamento de Contabilidad, formando parte de la Dirección de Finanzas. Al mismo nivel del Departamento de Contabilidad está el Departamento Financiero, el cual maneja Presupuesto y Tesorería, complementando así la gerencia financiera del ICE.

2. El Departamento de Contabilidad: Fines, Estructura y Funciones

Comencemos visualizando el organigrama que muestra las diversas oficinas y secciones que integran el Departamento de Contabilidad:

a. Objetivos Generales y Específicos

Objetivo General:

¿Qué hace? Registrar, analizar e interpretar los actos económicos cuantificables.

¿Cómo lo hace? Utilizando procedimientos bien definidos, manuales y computarizados.

¿Para qué? Para decidir, planificar y controlar las operaciones financieras y producir resultados útiles.

Este objetivo general se concretiza en tres objetivos específicos:

- Atender la contabilidad de los diferentes sistemas, tanto en el diseño como en su operación.
- Informar a los diversos usuarios acerca de la situación financiera y el resultado de las operaciones.
- Analizar, controlar e investigar los diferentes aspectos de los registros financieros de la entidad.

Debe señalarse que la contabilidad del sistema eléctrico y telefónico, se lleva por separado (por centro de servicios), lo que permite apreciar el grado de rendimiento financiero de cada renglón.

b. Estructura Organizativa y Funciones

El Departamento de Contabilidad está compuesto por tres grandes sectores bajo la denominación de Oficinas. Son éstas:

- Codificación y Materiales
- Informes Financieros
- Operación, Análisis, Estudios Especiales y Obras en Construcción

A su vez, cada una de ellas consta de varias secciones, según muestra la figura número 3.

Pasamos a explicar algunas funciones y características básicas de las oficinas mencionadas:

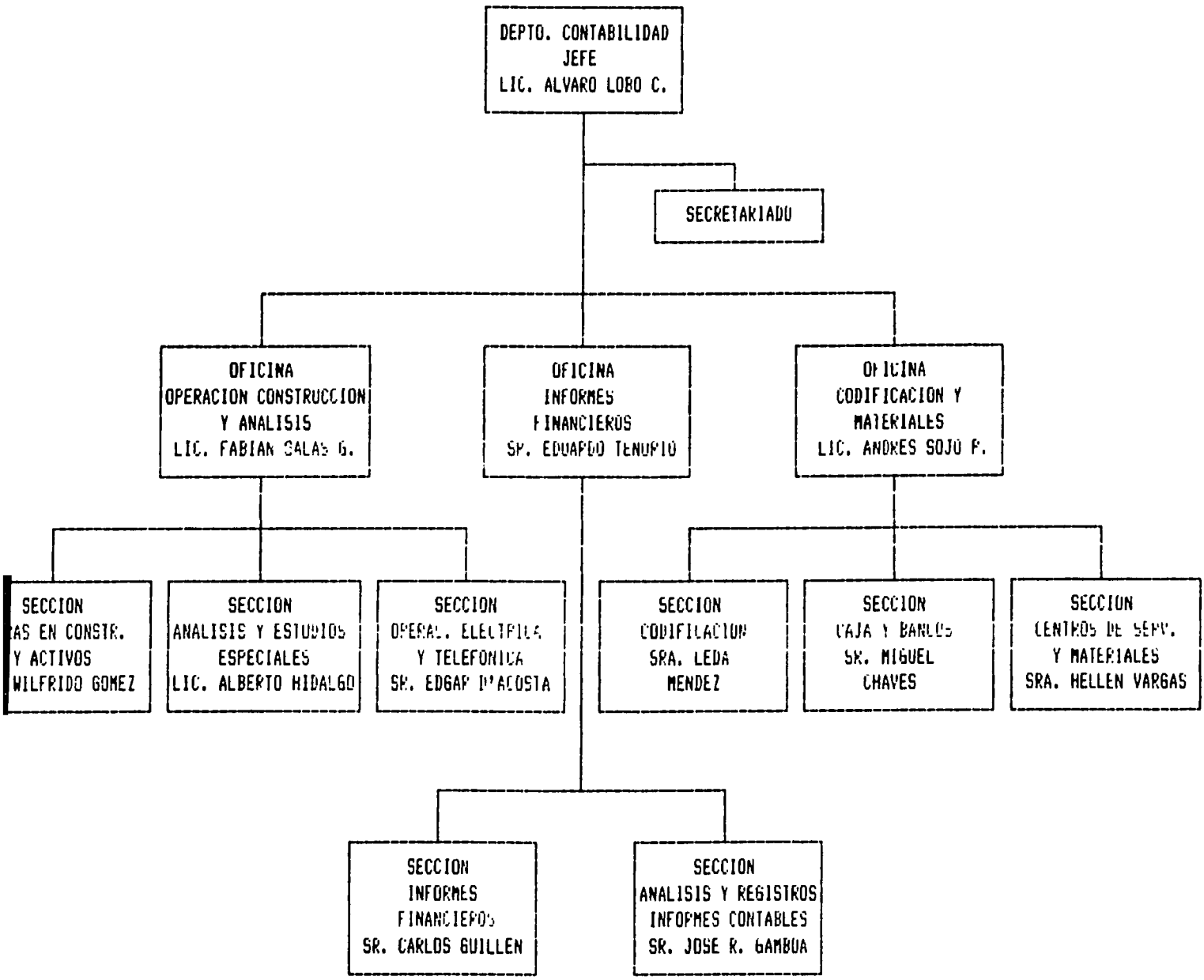
1. Oficina de Codificación y materiales:

- Clasifica y codifica los documentos que soportan el registro contable y que provienen de las dependencias diversas de la institución.
- Lleva los registros de materiales locales y de importación.
- Clasifica y registra los ingresos.
- Prepara y registra los asientos que afectan los Centros de Servicio, controlando la razonabilidad de los costos.
- Prepara el "Movimiento Diario de Caja".
- Prepara Informe de Retenciones de Impuesto (aplicable a tarifa telefónica).
- Elabora conciliaciones bancarias.

FIGURA 3

INSTITUTO COSTARRICENSE DE ELECTRICIDAD

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD
O R G A N I G R A M A
- 1989 -



- Hace análisis de cuentas y sus ajustes respectivos para corregir errores.
- Participa en la formulación de nuevos métodos y sistemas de trabajo para mejorar la calidad de la información financiera.

2. Oficina de Informes financieros (funciones):

- Coordina el registro oportuno de las operaciones.
- Mantiene y controla que los registros sean adecuados en el procesamiento de Cómputo Electrónico y terminales de pantalla.
- Registra los movimientos que afectan los auxiliares (por medio de terminales de pantalla).
- Registra los libros legales de Contabilidad: Diario General, Mayor General, Inventarios y Balances.
- Coordina los cierres contables en las fechas programadas.
- Verifica y controla la exactitud y oportunidad de la información computarizada.
- Custodia y controla la documentación.
- Atiende a usuarios internos y externos.
- Prepara Estados Financieros y Económicos e Informes Especiales.

3. Oficina Operación, Construcción y Análisis (funciones):

- Colabora en el diseño, operación y modernización de los diferentes sistemas contables.
- Participa en la confección de la información financiera.
- Desarrolla análisis e investigaciones acerca de los registros contables y de puntos de control de operación y construcción.
- Revalúa los pasivos en dólares como en otras monedas.
- Revalúa los activos por Indices de Precios y registra su depreciación.

- Registra los Gastos Prepagados y Acumulados.
- Aplica los Gastos Administrativos, Financieros e Institucionales.
- Registra facturaciones por servicios eléctricos y telefónicos y afines.
- Capitaliza las obras en construcciones.
- Prepara análisis económico financiero por sistema y en total.
- Confecciona (entre otros):
  - Estado de Cambios en la Posición Financiera
  - Estado consolidado ICE-Subsidiarias
  - Estado de inversiones en construcción y operación para Contraloría General de la República
  - Estados de inversión de proyectos en construcción, por categorías a requerimiento de Bancos de Desarrollo
  - Costo de obras en construcción
  - Cédulas sobre el comportamiento de las facturaciones y su antigüedad
- Ejecuta funciones de control conciliando: activo, deudores por servicios, depósito de garantía y futuros servicios.
- Analiza las cuentas sobre la base de los PCGA y las políticas de la Administración.
- Interviene en el desarrollo de nuevos métodos y procedimientos manuales y computarizados para efectivizar las operaciones.

4. Manuales Organizativos y Contables

El ICE tiene varios manuales que contribuyen a una mejor definición de los aspectos organizativos y contables. Son ellos:

- Manual de Procedimientos (incluye Estructura, funciones y procedimientos). Este manual está en proceso de actualización.
- Manual de Puestos (Personal).
- Código de Cuentas y su respectivo Manual Descriptivo de Cuentas.

5. Procedimientos Operativos

a. Obras en construcción (costos)

Fase 1:

- Se decide la construcción en el nivel adecuado, dependiendo del monto.
- La dependencia que va a construir prepara el documento base: Autorización de Trabajo (Firmas: Presupuesto, Contabilidad, Departamento Construcción, departamento que planifica).
- Llega a contabilidad y se codifica.
- Se abre la cuenta por el sistema en línea.

Fase 2: Costos Directos

- Llega la planilla de sueldos de la Dirección de Recursos Humanos. Además, listado de materiales de la bodega central (Almacén).
- Se prepara póliza de diario en obras en construcción que firma el jefe de sección.
- Se digita en línea y se actualiza el archivo del sistema contable (diario y mayor).

Fase 3: Gastos Indirectos

- Los Gastos Financieros se acumulan en una cuenta determinada y contituyen un 80% Gastos Indirectos. (Es un Estimado: su base es la inversión y tiempo para la distribución.)
- El Costo indirecto se aplica con base en el costo directo de cada obra (% distribución s/inversión).
- Se prepara hoja de "Resumen de Costos," que es la base para el registro.

Fase Final

- El ingeniero a cargo de la obra comunica por escrito a su dirección respectiva de construcción que ya terminó. Esta notifica a contabilidad y se liquida la obra (monto acumulado: se afecta la obra en construcción y se afecta la obra en operación (Dr.).

- Con esta comunicación se actualiza archivo (computadora) de depreciación para comenzar este proceso.

Fase Información Financiera

- Balance Comprobación
- Estado Resultados
- Estado Situación
- Estado de cambios en la Situación Financiera

b. Procedimiento de Facturación

- Lector de medidor (humano para eléctrico y contador automático para teléfono) determinan KWS o impulsos, respectivamente. Sobre esa base se factura de acuerdo a la tarifa KWS o impulsos en las Direcciones de Operaciones en Eléctrica o en la Telefónica.

- Facturación produce el "recibo" para el abonado y un listado para Contabilidad para su registro.

- Contabilidad registra con el listado, se prepara entrada de diario. Contabilidad no lleva auxiliares por cliente.

Asiento:

	DR.	CR.
Cuentas por Cobrar	XXX	
Ingresos		XXX

c. Procedimiento de Ingresos

- El cliente paga en el Banco con su "recibo." El cajero le sella y desprende el talón con el cual se queda para su cuadre.

- El Banco remite esos talones a Cómputo, quien produce un listado para Contabilidad con clasificación por tipo de servicio.

- Contabilidad prepara Entrada de Diario y registra por computador.

Asiento:

Efectivo	XXX
Cuentas por Cobrar	XXX

d. Procedimiento de Pagos

- Cada departamento prepara "orden de pagos." Esta va a la Tesorería.
- Tesorería prepara CK y una copia del CK junto con documentos llega a Contabilidad con el respectivo listado "Materiales y Servicios" (de Cómputos) digita CKS.
- Los CKS se archivan con la documentación.
- Se microfilman los cheques.

3. Periodicidad y Oportunidad de la Información Financiera:

El ICE prepara múltiples informes para los diversos usuarios internos y externos. Señalamos sólo los básicos aquí:

- Estado de Situación y de Resultados: Se prepara mensualmente con sus respectivos anexos y notas explicativas. Normalmente, van acompañados de anexos, tales como: Obras en Construcción, Relación de Cuentas por Cobras y por Pagar, etc.
- Estado de Cambios en la Situación Financiera, tanto sobre la base del Capital de Trabajo como el Efectivo. De este modo se preparan dos Estados de Cambios mensualmente.
- Análisis Económico y Financiero y Proyecciones: Incluye un legajo general y de detalle que enfoca los efectos de la inflación en los Estados Financieros; la aplicación y resultado de numerosas razones financieras por los últimos 3 años; y gráficos varios, especialmente los que muestran el Punto de Equilibrio de los Sistemas Eléctrico y Telefónico por separado y del ICE en su conjunto para 1988 y 1989 Proyectado.

Este análisis se prepara semestralmente.

* Estados Consolidados: Se preparan anualmente.
* Otros Informes

Existe un flujo de información financiera con notas explicativas, anexos, gráficos, resultantes de procedimientos analíticos, que contribuyen a que exista una revelación suficiente y competente de la misma.

Por otro lado, por razones de limitaciones en el Sistema del PED y dada su inflexibilidad, el proceso de elaboración de la información financiera mensual dilata más de 25 días. El problema reside en cómputo. Sin embargo, como este hecho lesiona la oportunidad de los informes para la toma de decisiones, valdría la pena tratar de flexibilizar el Sistema de PED.

4. Registro y Revaluaciones

a. Pasivos

El fundamento de la revaluación en Costa Rica fue el Boletín B-5 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) que permitía ajustar los pasivos en dólares, pero diferir una parte.

Felizmente, este punto de vista se superó y como en los últimos dos años se venía tratando como Partida Extraordinaria y dada su recurrencia, a partir de 1989 se incluye dentro de las operaciones.

Por tanto, el Efecto Acumulativo en el tratamiento de las Diferencias de Cambio reflejará una Pérdida Real en Operaciones por la devaluación (la deuda está concertada en varios tipos de moneda: dólares, yen, marcos alemanes, bolívares, etc.).

Hay que agregar que, aún hoy, la tasa de cambio que soporta las cifras revaluadas es de 80 colones. Oficialmente es de 83.80 colones. Y el mercado negro oscila entre 86 y 88 colones por dólar.

b. Activos

Estos se revalúan anualmente con base en índices de precios. Su fundamento es el Boletín B-2 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y el B-7 del Colegio de C.P.A. de Costa Rica. Este último asimila al B-7 mencionado.

El asiento respectivo a esta situación sólo afecta cuentas patrimoniales y nunca de resultados, tal y como mostramos:

Activo Revaluado	XXX
Depreciación Acumulada Revaluada	XX
Superávit no Realizado por Revaluación del Activo	XX

Cabe señalar que, además, la base de este asiento es una exigibilidad de las cláusulas de los contratos de Préstamos con el BID.

c. Capitalización de Intereses

Mientras la obra está en construcción, los intereses se capitalizan (Préstamos para Obras). Su fundamento es el FASB 34 del AICPA: Capitalización de Intereses.

Sistema de Registro: El sistema de registro es el de lo devengado, en consonancia con los PCGA.

5. Estructura de Control Interno

En términos generales, el nivel de riesgo es relativamente bajo en el ICE, ya que existe una sólida estructura de Control Interno en lo que respecta a sus tres elementos básicos: El Ambiente de Control, el Sistema de Contabilidad y los Procedimientos de Control.

Muchos aspectos de los que soportan nuestra opinión se exponen en las funciones de las tres oficinas que conforman el Departamento de Contabilidad.

Algunos aspectos específicos que valdría la pena mencionar, son los siguientes:

- Se concilian las cuentas por cobrar pendientes de cobro (por servicio y sector) cuyo control se lleva en Contabilidad con los auxiliares de personas que lleva Control Administrativo. Además, se toman en cuenta los cobros que efectúa Tesorería.

- Control de Activos: La Dirección Administrativa maneja esta dependencia, la cual efectúa inventarios físicos. Además, las personas son responsabilizadas de los activos bajo su radio de acción. Las sillas, escritorios, cuadros, máquinas, herramientas, se entregan bajo un documento-compromiso en el cual cada persona se hace responsable de los activos bajo su dependencia. Un control complementario: el jefe del Departamento a su vez es responsable general de tales bienes asignados específicamente a cada empleado.

Por su parte, bodega Central no despacha ningún activo, si no recibe el Documento-Compromiso que indica la ubicación, el responsable, el número de cédula, la placa del activo, el centro funcional, etc.

Anualmente, Control de Activos envía a cada responsable general (jefe de oficina, departamento o sección) un memo donde le solicita la confirmación de los activos que se le enumeran con su número correspondiente.

- Revisión de Bodegas: La cuenta control se revisa contra el listado computarizado de detalle que tienen las bodegas.

6. Procesamiento Electrónico de Datos (PED)

- El sistema es inflexible. No permite inclusión de nuevos programas.
- No se puede actualizar en línea, sino a través de listados (BACK UPS).
- Por ejemplo: no se puede tirar un balance de comprobación intermedio, ya que el programa no permite tirarlo sino a final de mes.
- Uno de los efectos más negativos de la inflexibilidad del Sistema, es el atraso que ocasiona en la confección de los Estados Financieros.
- Para garantizar su efectividad debería prepararse una Base de Datos y poner los módulos en línea con esta base de datos.

7. Relaciones ICE-Gobierno

- Normalmente el Gobierno acumula deudas con ICE por tiempo muy prolongado, provocando atrasos.
- Supuestamente ICE está exento de Aduana y Renta.
- ICE funciona como agente de retención en sector telefónico.

- ICE paga impuesto por alguna tipología de materiales para construcciones y operaciones telefónicas que normalmente compensa con las retenciones que hacen y las facturaciones por consumo del Gobierno.

- ICE paga Impuesto de materiales para operación eléctrica. Esto es parte del costo, ya que no hay crédito fiscal y la factura eléctrica no tiene impuesto.

- La tarifa telefónica subsidia a la tarifa eléctrica, ya que se mantiene una cuenta por cobrar telefónica y cuenta por pagar eléctrica, que indica el financiamiento de un sector por el otro (sin documentos). Normalmente, los costos y gastos en el Sistema Eléctrico son superiores a los ingresos.

- El Gobierno le "vende" títulos al ICE.

8. Recursos Humanos

El Departamento de Contabilidad del ICE cuenta con 80 personas distribuidas en las diferentes oficinas y secciones ya descritas. Sólo 4 de ellos son contadores públicos autorizados y otros 3 más casi concluyen su licenciatura en la Universidad. La más alta concentración de técnicos-profesionales se encuentra en la Oficina de Operación, Construcción y Análisis, dirigida por un CPA y los tres estudiantes de término de la licenciatura. Hay que señalar que el ICE no está dentro del Servicio Civil y la Carrera Administrativa. Hasta hace unos meses estuvieron.

La mayoría de los que forman parte del Departamento de Contabilidad son contadores privados de nivel técnico-medio y algunos más con nivel universitario.

B. Aspectos Analíticos

El ICE cuenta con una buena imágen. Su organización se aproxima al modelo deseado. Sus informes son certeros, precisos, medianamente oportunos. Ante todo ofrecen una panorámica amplia, si así se quiere; o bien, un enfoque de detalle, si es el caso.

Sus procedimientos operativos son transparentes. Sus registros contables, en cuanto a respeto para los PCGA, no tienen desviación. Baste señalar los dos últimos dictámenes de las auditorías realizadas, ofrecen una opinión limpia.

Sus ejecutivos financieros demuestran un alto interés por mantener una sólida estructura administrativo- financiera. Y eso se traduce en entusiasmo en los subalternos, a pesar de que el nivel académico en general, debería no ser el de "técnicos." Y es que si estudiamos las labores que allí se ejecutan, apreciaremos que los análisis que se hacen son de alta calidad, además de la implicación académica que conlleva efectuarlos.

Pero en términos generales, la actividad contable, los registros, la mayorización, la preparación de informes financieros exigen cierto nivel muchas veces por encima del "oficinista" y hasta del "técnico" (de acuerdo con la clasificación que hace el Servicio Civil y la Carrera Administrativa).

Por otro lado, la especialización de las labores contables, sobre todo, el poder contar con una oficina cuyo fin sea el análisis financiero y el diseño, operación y modernización de los sistemas de contabilidad, es un logro que debe consolidarse.

Los manuales (de procedimientos, de puestos, el código de cuentas y su explicativo) son una expresión concreta de la solidez institucional. Más aún pudimos comprobar que los mismos están en proceso de estudio y ya han comenzado a reformarlos.

La estructura de control interno en su conjunto luce con un mínimo de riesgos en cuanto a registros, valuaciones y custodia.

Dos debilidades sobresalen en este escenario cargado de cosas positivas: El sistema de PED y las relaciones ICE-Gobierno. En cuanto al sistema de PED, ocasiona un atraso a veces hasta de 26 días en la emisión de los Estados Financieros Mensuales,

debido a la inflexibilidad del sistema y a las limitaciones que impone. En cuanto a las Relaciones ICE-Gobierno sobresalen dos: las deudas del Gobierno y los títulos que compra.

Ambos factores limitan la liquidez, el capital de trabajo de la institución, toda vez que no depende de sus decisiones como entidad económica propia, sino por decisión de necesidades extrínsecas a la misma, limitando su capacidad expansiva.

META RECOMENDADA

Mantener el nivel de proyección y solidez institucional a través de una vigilancia constante de la organización y las prácticas sanas de conducción administrativa, financiera y contable, aspirando a la meta superior de integrar el sistema de contabilidad.

METAS RELACIONALES

- Alcanzar la meta de hacer oportuna la información financiera.
- Creación de reglas de juego definidas en la relación ICE-Gobierno, que no vulneren la estabilidad financiera del primero.
- Sería deseable elevar el nivel de exigencia académica en el personal de Contabilidad.

ACCIONES QUE SE DEBEN REALIZAR

- A Corto Plazo
  - El Departamento de Informática debe hacer un diagnóstico de la situación y hacer las debidas recomendaciones a la Gerencia sobre el Sistema de PED y los atrasos que ocasiona.
  - Solicitar a la CGR un estudio sobre los efectos en el ICE del no pago de las deudas y de la venta de los títulos. (El estudio debería abarcar el efecto de la emisión de títulos de cortísimo plazo en toda la economía costarricense.)

El Departamento de personal y el de Contabilidad deben revisar las características de los puestos del segundo, enfatizando en el nivel académico requerido.

- A Mediano Plazo

Obtener asesoría de algún organismo internacional en el área de integración del presupuesto y la contabilidad, sobre base de PED.

XI. OFICINAS DE CONTABILIDAD A NIVEL MUNICIPAL: MUNICIPALIDAD DE PUNTARENAS

XI. OFICINAS DE CONTABILIDAD A NIVEL MUNICIPAL: MUNICIPALIDAD DE PUNTARENAS

A. Aspectos Descriptivos

1. Generalidades

Puntarenas es una de las siete provincias de Costa Rica. Es la que tiene mayor extensión territorial. Cuenta con 321.920 habitantes, repartidos en 11 cantones. Es una zona costera que tiene varios puertos.

La Administración o Gobierno municipal es independiente del Gobierno Central. Sin embargo, la relación más directa se establece con la Contraloría General de la República.

Son muchas las necesidades de la comunidad de Puntarenas y limitados los recursos. Los impuestos, fuente natural de ingresos de la Municipalidad, se mantienen estáticos.

2. Organización General

A nivel organizativo, algunos de los departamentos contemplados no existen, como es el caso del Departamento de Cómputo o simplemente funcionan con capacidad limitada, como es el caso de Contabilidad.

En la cúspide de la organización está el Concejo Municipal, compuesto por nueve regidores titulares y nueve suplentes. Son elegidos cada 4 años. El Presidente del Concejo es elegido entre los nueve titulares por ellos mismos.

El Concejo Municipal designa al Ejecutivo de la Municipalidad, quien actúa como administrador a sueldo (no es un regidor). Debe señalarse aquí que los regidores no cobran salario, sólo dietas.

El Concejo sesiona 10 veces al mes. Una cifra récord de reuniones. Los concejales cobran por dieta y asistencia a las sesiones. El monto de las dietas dependerá del monto de los ingresos municipales.

a. Funciones

Las funciones fundamentales de la Municipalidad se orientan, en términos generales, en la vertiente siguiente:

- Construcción y mantenimiento de:
  - Avenidas, calles, aceras, puentes y caminos
  - Mercados municipales
  - Cementerio municipal
- Mantenimiento y limpieza de playas, parques y áreas verdes
- Recolección de basura y aseo residencial
- Aseo de vías y sitios públicos
- Administración del matadero
- Administración del mercadeo
- Administración del acueducto

Entre otras, estas son las funciones fundamentales bajo el enfoque de responsabilidad social.

Por otro lado, para llevarlas a cabo se realizan las siguientes operaciones de recaudación, para poder materializar las precedentes. Son ellas:

- Cobrar los diversos impuestos municipales por producción y consumo (ganado vacuno y cerdoso, pesca de langosta, exportación del banano, al azúcar y a la sal, etc.).
- Recaudar por concepto de timbres municipales (legalización de actos jurídicos).
- Recaudar los impuestos sobre: patentes comerciales e industriales.

- Montaje de espectáculos públicos
- Por tonelada de carga por Puerto Puntarenas
- Construcciones
- El derecho de los vapores a entrar al Puerto y zarpar
- Permiso de bailes
- Recargo del 5% sobre impuestos para mantenimiento y limpieza de playas, parques y áreas verdes

Debe comunicarse que los impuestos municipales son aprobados por la Asamblea Legislativa. Pero las tasas de tales impuestos son revisadas y aprobadas por la Contraloría General de la República.

3. Presupuesto: Formulación y Aprobación

En cuanto a su composición, el 70% de los recursos que capta la Municipalidad, se orientan hacia el pago de salarios. Prácticamente, el presupuesto no incluye nada que signifique hacer nuevas obras.

Antes no existían mecanismos técnicos para preparar el presupuesto. Pero como la Contraloría General de la República es quien los aprueba, ha venido poniendo requisitos para su elaboración y presentación.

Ya para el año de 1990 la CGR no admitirá presupuestos que no estén debidamente formulados, con soportes en programas con asignación de recursos financieros humanos, etc. Justo es precisar que la CGR impartió un curso de Presupuesto, dirigido al Sector Municipal en el cual participaron las máximas autoridades incluyendo al Contador del Municipio.

El Ejecutivo Municipal recibe de los diversos departamentos, las propuestas de presupuestos parciales y elabora sobre esa base, el presupuesto. Es el Contador quien efectúa el estimado de los ingresos. Estos se presupuestan considerando los ingresos reales de los últimos 4 años. El promedio obtenido de ellos, permite

obtener una cifra primaria que se conjugará con los planes complementarios que generarían otros ingresos.

El Presupuesto se prepara y se aprueba por partes. Se estiman primero los ingresos de la manera expuesta precedentemente y se envía el "Borrador de los Ingresos" a la Contraloría General de la República, para su revisión y aprobación.

La CGR puede objetar los ingresos y recomendar reducciones pertinente, ya que los gastos dependerán de tales proyecciones. De modo que, anticipadamente, se tratan de evitar los déficits. Aún así se arrastran altos déficits.

Una vez aprobados los ingresos, se comienzan a presupuestar los gastos. La prioridad son los salarios que absorben la mayor parte del presupuesto y luego deben especificarse los planes que se realizarían, describiendo cada actividad, la Unidad Ejecutora y el funcionario responsable y demás empleados que la forman. Además, los recursos físicos, la programación de gastos, etc.

En sesión extraordinaria del Concejo Municipal se conoce el presupuesto. Como es un organismo deliberativo puede objetar determinados egresos. Una vez aprobado por el Concejo Municipal el presupuesto definitivo se somete, antes del 30 de setiembre de cada año, a la CGR, quien deberá aprobar a más tardar el 15 de noviembre de cada año. En el lapso comprendido entre ambas fechas, se discuten y acuerdan cifras, actividades, etc. que permitan cumplir con los plazos legales.

Cuando llega la aprobación, el Departamento de Contabilidad y Presupuesto abre las tarjetas de Control del Presupuesto. La Municipalidad debe informar cada 3 meses a la CGR sobre el presupuesto y su ejecución.

4. Contabilidad

La contabilidad es sólo de caja y por partida simple. Se manejan dos Diarios: el de Tesorería y el Diario General. Se llevan anotaciones también en el Mayor General de Ingresos y Mayor General de Egresos. En este último se lleva el control de los gastos del presupuesto.

Constituía una significativa ayuda, el uso de las 3 microcomputadoras que se utilizaban en el Sistema Simple de Contabilidad, en Facturación y Cobros a los Contribuyentes por Impuestos y Tasas y las Planillas.

Por razones de inexistencia de un Departamento de Cómputos, a pesar de su consignación en el oganigrama, prácticamente han recurrido al método antiguo: todo se hace a mano.

El Departamento de Contabilidad, del cual no debe olvidarse está unido conceptual y físicamente a Presupuesto, prepara las conciliaciones bancarias de los 3 Bancos con los cuales opera.

En cuanto a información financiera se prepara un "Cuadro del Movimiento Diario de Caja," que es la información instrumental más socorrida en este contexto de registros simples y limitaciones excesivas.

No se prepara un Estado de Situación, ni mensual ni anual. Tampoco se prepara un Estado de Resultados, o un Flujo de Efectivo, a pesar de que el presupuesto supera los ochocientos mil colones y con el agravante de los déficits que se arrastran año tras año.

En cuanto al control de bienes, éstos están bajo la responsabilidad de los distintos departamentos, pero no se registran contablemente. Por tanto, no hay tampoco registro de la depreciación.

Existe un Departamento de Auditoría dirigido por un jefe y dos asistentes.

5. Otros aspectos

Teóricamente, el Gobierno subsidia a las comunidades a través de los diputados. No obstante, los diputados tienen que orientar los recursos que reciben del Gobierno Central hacia beneficiarios comunales con personería jurídica o no. En el primer caso, orientan los recursos directamente. En el segundo caso, la ayuda debe tramitarse a través de la Municipalidad.

La ley no permite que se desvíen las partidas específicas (de acuerdo con Normas que se publican en el Presupuesto Nacional).

La Municipalidad de Puntarenas tiene préstamos del Instituto de Fomento Municipal (IFAN), para el financiamiento de maquinarias, mercados, etc.

Para 1990 sólo se pagará el 50% de lo convenido en contrato con IFAN, debido a los déficits que se arrastran.

Recursos Humanos: El Departamento cuenta con 3 técnicos y una secretaria y no están dentro del Servicio Civil y la Carrera Administrativa. Las condiciones de trabajo (salarios y otros beneficios sociales) son acordados con el Sindicato de la Municipalidad.

B. Aspectos Analíticos

Siendo la Contabilidad una unidad organizativa, cuyo fin debería ser producir información financiera oportuna y veraz para la toma de decisiones, es evidente que el Departamento de Contabilidad sólo existe de nombre.

Es de hecho grave que no se estén registrando las transacciones por el método de partida doble Asimismo, las ausencias en el registro de los activos y pasivos, es altamente peligrosa y distorsionadora y no permite la custodia de las propiedades, ni el conocimiento ni control de las deudas.

Los problemas han obligado a recurrir al método manual. Lo peor del caso es que no se sabe lo que tiene el computador y podría ser algo sencillo como complicado, pero en fin, no se están utilizando estos recursos tecnológicos, hoy estáticos e improductivos.

Igualmente negativo es que los Estados Financieros Ordinarios no se preparen mensualmente. Y dentro de los problemas deficitarios del Presupuesto se agrega el hecho de que no se planifica el uso racional efectivo.

Es evidente que no existe un Catálogo de Cuentas ni su explicativo. Y el Manual de Procedimientos, que data de 1971, no está vigente y esta desactualizado.

Los gobiernos municipales son una expresión concreta de la democracia, pero si éstos no manejan los recursos con eficiencia y control -y la Contabilidad es uno principalísimo- el futuro no será del todo prometedor.

META RECOMENDADA

Disponer de una contabilidad realista con estricto apego a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, lo que implica necesariamente el uso del método de registro por partida doble.

METAS RELACIONADAS

- Sería deseable el registro integral de activos y pasivos.

- Alcanzar el registro automático a través de PED.

- Lograr la preparación de los Estados Financieros y del Flujo de Efectivo Proyectivo, además de histórico.

- Contar con un Catálogo de Cuentas y su explicativo, de modo que el registro sea uniforme.

- Disponer de un Manual de Procedimientos Actualizado.

ACCIONES QUE SE DEBEN REALIZAR

- A corto plazo

  - Con el fin de registrar y controlar los activos, se requiere efectuar un inventario físico, fundado en costos históricos o en estimaciones por especialistas en tasación.
  - Solicitar la posibilidad de contratar a un especialista en PED.
  - Solicitar asesoría de la CGR y el IFAM en la elaboración de un Catálogo de Cuentas y su explicativo, para el área municipal.

- A mediano plazo

Someter a la Revisión de la CGR y del IFAM, el Manual de Procedimientos (someterlo ya para alcanzar esta meta a mediano o largo plazo).

XII. TERMINOS DE REFERENCIA DE UN PROYECTO DE ASISTENCIA TECNICA

A. Antecedentes: La Contabilidad Nacional en el contexto costarricense - sus problemas

1. Contexto Jurídico

La Ley 1279 de Administración Financiera de la República, del 2 de mayo de 1951 (y sus modificaciones), es la primera carta jurídica que hace referencia directa a la Contabilidad Nacional.

En esta Ley se definen las funciones básicas que debería llevar a cabo esta oficina: Llevar las cuentas de todo el patrimonio nacional, registrar los bienes, obligaciones y deudas del Estado y los hechos económicos que afectan el Tesoro, la rendición de informes periódicos de su labor. Dentro de las funciones se destaca la de llevar un inventario completo de todos los bienes del Estado y el soporte jurídico concreto de este punto lo complementa y concretiza el Decreto 2487-H sobre Bienes Nacionales, del 23 de agosto de 1972.

2. Aspectos Organizativos

Nuestro estudio-diagnóstico para el área de Contabilidad concluyó el 13 de noviembre de 1989. Para esa fecha, la Contabilidad Nacional estaba al nivel de otras direcciones como las de Tesorería, Proveeduría y Presupuesto. Además, regenteaba 6 departamentos: Crédito Público, Centralizador, Tesoro-Egresos, Tesoro-Ingresos, Bienes Nacionales y, el último, Certificaciones, Giros y Microfilm. Un total de 57 empleados laboraban para esta Oficina, de los cuales sólo el Contador Nacional posee título Universitario.

El nivel de exigencia de los puestos es absolutamente bajo, mermando la calidad del trabajo en general. Otro aspecto es el registro de las operaciones a través del

computador, cuya repercusión es tal que de no seguir dándole mantenimiento a los programas y de no enfrentar los atrasos de más de un año de la Oficina Técnica Mecanizada, deberán encarar manualmente el problema. Y así no puede ser. Las micros instaladas en toda la Contabilidad Nacional tampoco tienen quién las socorra, ya que no existe ni un departamento de Cómputos ni una persona con autoridad y responsabilidad en este sentido.

3. Principales Problemas

Los principales problemas que tendría que encarar un proyecto de asistencia técnica serían los siguientes:

- La ausencia extrema de un cuerpo jurídico que establezca que los hechos económicos, incluyendo el movimiento presupuestario, se apeguen a los PCGA.

- El inclumplimiento de las escasas leyes y decretos que rigen la Contabilidad Nacional.

- La falta de definición de cuáles son los PCGA que se aplicarán consistentemente en el sector jurídico.

- La obsolescencia y la confusa aplicación del Catálogo de Cuentas, que existe como una masa informe. Este no tiene un explicativo y el registro contable se hace de manera mecánica y muchas veces inconsciente, dado el bajo nivel técnico que al personal exige la Ley de Servicio Civil y Carrera Administrativa.

- La ausencia total de manuales o instructivos de procedimientos, que reflejen y orienten acerca de los aspectos organizativos y procedimentales.

- El incumplimiento a la Ley de Administración Financiera de la Contabilidad Nacional de ejecutar las delicadas funciones de dictar normas, sistemas, prácticas, procedimientos y formularios, de modo que se mantengan actualizados los procesos y controles de la operación contable.

- La ausencia de información financiera útil, íntegra, objetiva y confiable que permita la formación de un juicio de la situación económica y de

los resultados de operación ordinarios, extraordinarios y extrapresupuestarios.

- El estancamiento cuantitativo y cualitativo de los recursos humanos, ya que desde 1979 hasta la fecha la Contabilidad Nacional ha disminuido su personal, a pesar del crecimiento increíble de sus operaciones de procesamiento, custodia y producción de información financiera. Y por otro lado, la reducción es cualitativa porque los puestos son ocupados por técnicos en general y no por profesionales. El presupuesto para 1990 no contempla cambio alguno en la composición de los puestos en la Contabilidad Nacional.

- La ausencia de programas de capacitación a nivel de Contabilidad, Principios de Contabilidad, Control Interno y otros, que tiendan paulatinamente a elevar el nivel técnico de los integrantes de la Contabilidad Nacional.

- La disgregación de los registros contables -cuando existen- con respecto a la Contabilidad Nacional, la cual no lleva bien ni su propia contabilidad, mucho menos la de otros entes colaterales.

B. Objetivos de un Proyecto de Asistencia Técnica

Proporcionar a la Contabilidad Nacional, así como los departamentos de Contabilidad de las demás dependencias gubernamentales, asistencia técnica y capacitación, para crear y/o mejorar sistemas, procedimientos, normas, políticas y otros instrumentos técnicos que hagan factible la confiabilidad y utilidad de la información financiera y la fortaleza de la Estructura de Control Interno. Todo esto englobado dentro de un sistema de Administración Financiera de la República.

C. Acciones Concretas del Proyecto

Tres tipos de acciones distinguimos en este punto, que son:

- Las acciones tendientes a la adopción de un diseño conceptual
- Las acciones tendientes a la creación de la infraestructura de normas para la existencia de los sistemas
- El conjunto de acciones de capacitación

Las acciones de implantación

o Acciones tendientes a la Adopción de un diseño conceptual:

El diseño conceptual debe basarse en el criterio de que la Contabilidad Nacional es sólo coordinadora del registro y no ya centralizadora. De este modo, habría una descentralización del registro y el control interno, con el complemento de la consolidación final.

El enfoque debe definir a la Contabilidad Nacional como parte del Sistema Integrado de Administración Financiera que, además, forman Presupuesto, Tesorería y Crédito Público.

o Acciones tendientes a crear la infraestructura de Normas:

Es imperativo -para que existan y permanezcan los sistemas- que las normas jueguen un rol singular. Es por ello que se hace necesario recopilar los aspectos jurídicos que afectan a la Contabilidad Nacional; nos referimos a la Ley de Administración Financiera, al Decreto 2487-H Sobre Bienes Nacionales y otros elementos legales.

Por otro lado, hace falta concentrar esfuerzos para producir Normas de Contabilidad para el Sector Gubernamental que uniformen los sistemas y los registros en el Gobierno Central y en las demás dependencias públicas. Estas normas tienen que estar en armonía con el modelo conceptual.

Con relación a la Organización, debe redefinirse el modelo estructural de la Contabilidad Nacional; revisar las unidades y su autoridad, responsabilidades y funciones; así como la interacción de tales unidades, con el fin de determinar el nuevo papel que jugarán dentro del enfoque integrador.

Para llevar a cabo esta aspiración debe elaborarse un Manual de Procedimientos con un enfoque totalizador (en suma e interconexión) que viabilice el manejo y el flujo de operaciones y actividades.

o Conjunto de Acciones de Capacitación:

En estrecha armonía con el diseño conceptual y la normativa actual y proyectiva, debe divulgarse e instruirse a la gente relacionada respecto del nuevo modelo. Más de la tercera parte del esfuerzo requerido se ha de concentrar en esta fase.

Su objetivo es el diseño y la aplicación de un programa de capacitación, que incluya cursos básicos, especializaciones que coadyuven al desarrollo profesional.

¿Cuáles áreas debería cubrir el programa masivo de capacitación?

- El nuevo diseño de la Contabilidad Nacional
- La nueva normativa contable en concordancia con los PCGA aplicables al Sector Público
- Los aspectos prácticos de los PCGA en el campo de trabajo
- El sistema de PED y la Contabilidad
- Estructura de Control Interno y Sistema de Contabilidad
- Base Racional de los Procedimientos Operativos del Sector Gubernamental
- El Registro Contable en las dependencias gubernamentales
- Sistemas de Información y Preparación y Presentación de Estados Financieros
- El Manual de Procedimientos por dependencias gubernamentales determinadas
- Curso práctico acerca de la formación de instructores, como vía de reproducción del modelo propuesto

D. Nivel de esfuerzo requerido medido en meses-consultor

Para llevar a cabo la ejecución de un proyecto de asistencia técnica, en los componentes del diseño conceptual y la normatividad como unidad dialéctiva; la organización y la capacitación se requerirían 36 meses hombre, con una duración de 12 meses calendario.

E. Perfil de los Consultores y Estimación de Tiempo

Nº	MESES	REQUISITOS
1	12	Consultor en Contabilidad Pública, con título autorizado de Contador Público Autorizado, experiencia como auditor, con experiencia de por lo menos 10 años en Sistemas y Procedimientos, Catalogación de cuentas del Sector Público y consolidación de Estados Financieros en algunos de los ministerios de Hacienda o de Finanzas de países de América Latina.
1	12	Consultor en Sistemas de Información, con título universitario y estudios de postgrado en Ingeniería de Sistemas o maestría en sistemas de información con experiencia de por lo menos 10 años en Planificación de Sistemas Informáticos, en Análisis de Sistemas Informáticos utilizando la metodología de sistemas integrados y experiencia en Redes de Comunicación para Sistemas Computacionales y en Base de Datos.
1	12	Consultor especialista en Organización y Desarrollo de Programas de Capacitación que requerirá título profesional en Pedagogía y experiencia práctica de por lo menos 10 años en administrar cursos de capacitación, preferentemente en Entidades de Administración Financiera Pública en países de América Latina.
3	36	Consultores asistentes, de los consultores principales que acreditarán, en su orden, el mismo título universitario que los principales con una experiencia equivalente por lo menos al 50% de aquellos y por el mismo tiempo.

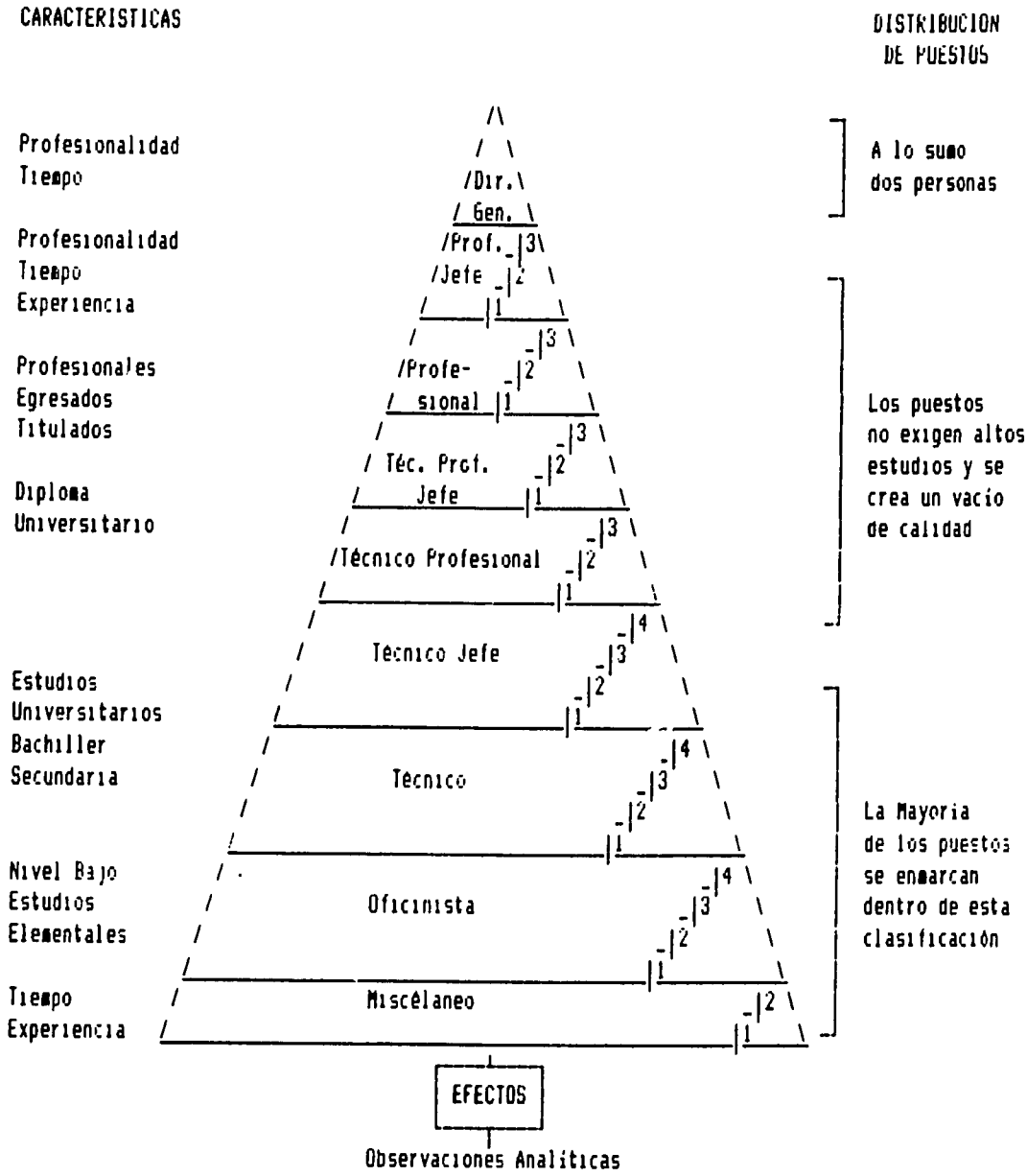
	72	

Los consultores deberán hablar y escribir correctamente el castellano, deben tener capacidad para redactar informes técnicos precisos; espíritu de equipo y apropiadas relaciones humanas.

ANEXOS

ANEXO I
RECURSOS HUMANOS

Gráfica de la Deformación del Servicio Civil y la Carrera Administrativa.



Observaciones Analíticas

- Reducción de Gastos de Planillas = Reducción Presupuestaria
- Reducción Calidad de la Empleomanía
- Reducción Motivación de los Recursos Humanos

Y ANTE TODO:

Reducción de la calidad
del Trabajo

ANEXO II

CUADRO DE DISTRIBUCION POR PUESTOS - DEPARTAMENTO CONTABILIDAD NACIONAL
Fuente: Ley de Presupuesto 1989 - Tomo III

PUESTOS	SALARIO BASE*	CONTAB. NACIONAL	DEPTO. SECRET.	DEPTO. AUDITORIA	DEPTO. TESORO INGRESOS	DEPTO. TESORO EGRESOS	DEPTO. CREDITO PUBLICO	DEPTO. BIENES NACIONALES	DEPTO. CENTRA-LIZADOR	DEPTO. ARCHIVO MICROFILM	TOTAL
Contador Nacional	60,950.00	1									1
Sub-Contador Nal.	55,950.00	1									1
Profesional Jefe 3											
Profesional Jefe 2											
Profesional Jefe 1											
Profesional 3											
Profesional 2											
Profesional 1											
Téc. Prof. Jefe 3											
Téc. Prof. Jefe 2											
Téc. Prof. Jefe 1											
Técnico Prof. 3**	25,350.00			5							5
Técnico Prof. 2	23,750.00	1		2	1	1	1		1		7
Técnico Prof. 1	22,450.00				1		1		1		3
Técnico Jefe 3	20,950.00				2	1	1				4
Técnico Jefe 2	20,450.00			1	3	1	2		2		9
Técnico Jefe 1											
Técnico 4	19,050.00									1	1
Técnico 3											
Técnico 2	17,950.00				1	1		1			3
Tecnico 1	17,550.00	1									1
Oficinista 4	17,050.00	1								1	2
Oficinista 3	16,750.00		2					1		4	7
Oficinista 2	16,450.00	1	4					3			8
Oficinista 1	16,250.00							2			2
Administrador	17,950.00							1			1
Agente Seguridad	16,050.00							1			1
Trabajador Espec.	16,450.00									2	2
Trabajador Misc.	15,850.00							2			2
TOTALES		6	6	8	8	4	5	11***	4	8	60****

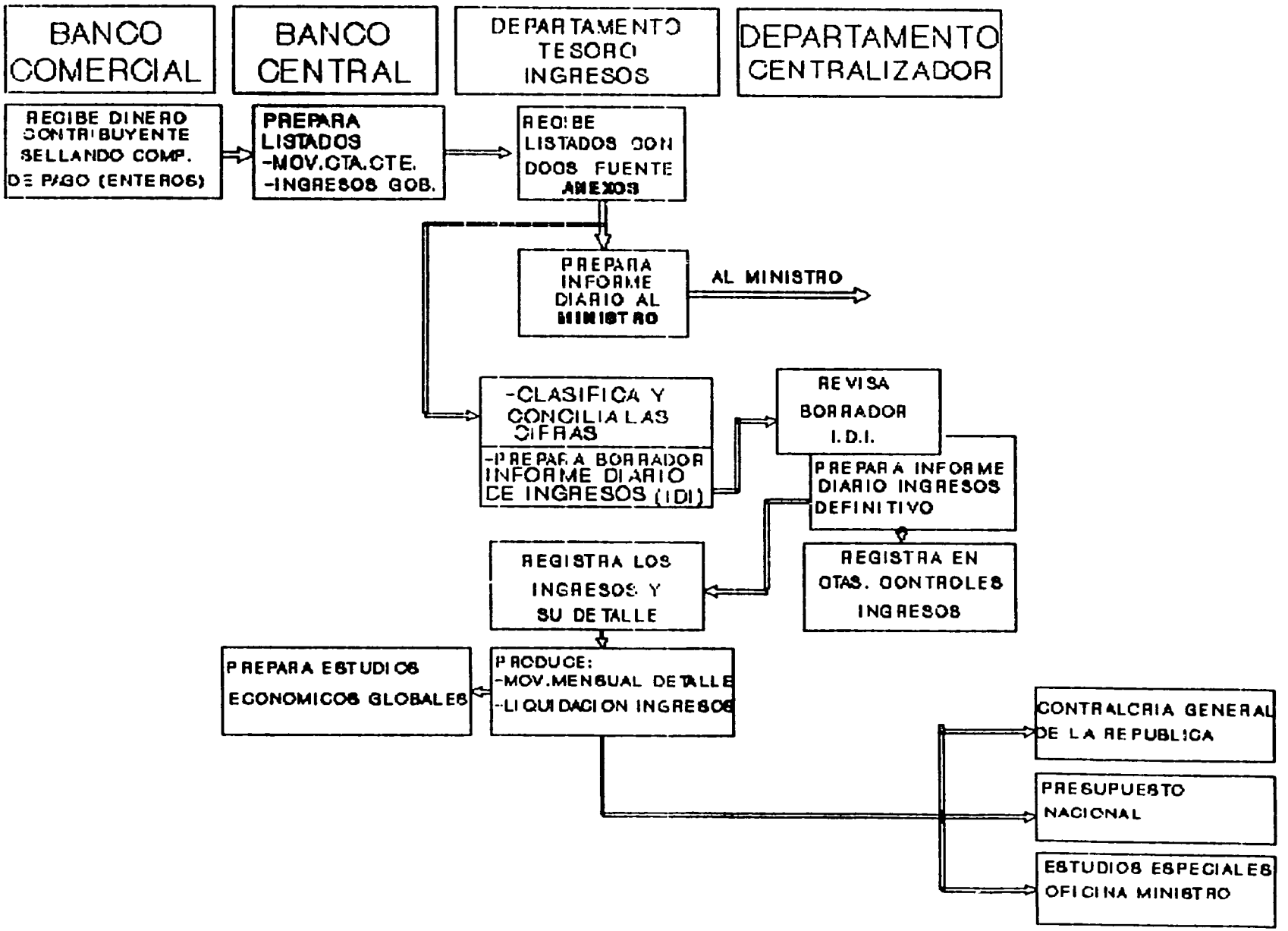
* Existen otros incentivos, de acuerdo al servidor.

** En años anteriores los puestos incluían posibilidad de ascenso sólo base experiencia, tanto en este renglón como en otros anteriores.

*** Bienes Nacionales cuenta con plazas vacantes.

**** Son sólo 57 plazas ocupadas.

FLUJO DE INGRESOS MINISTERIO DE HACIENDA



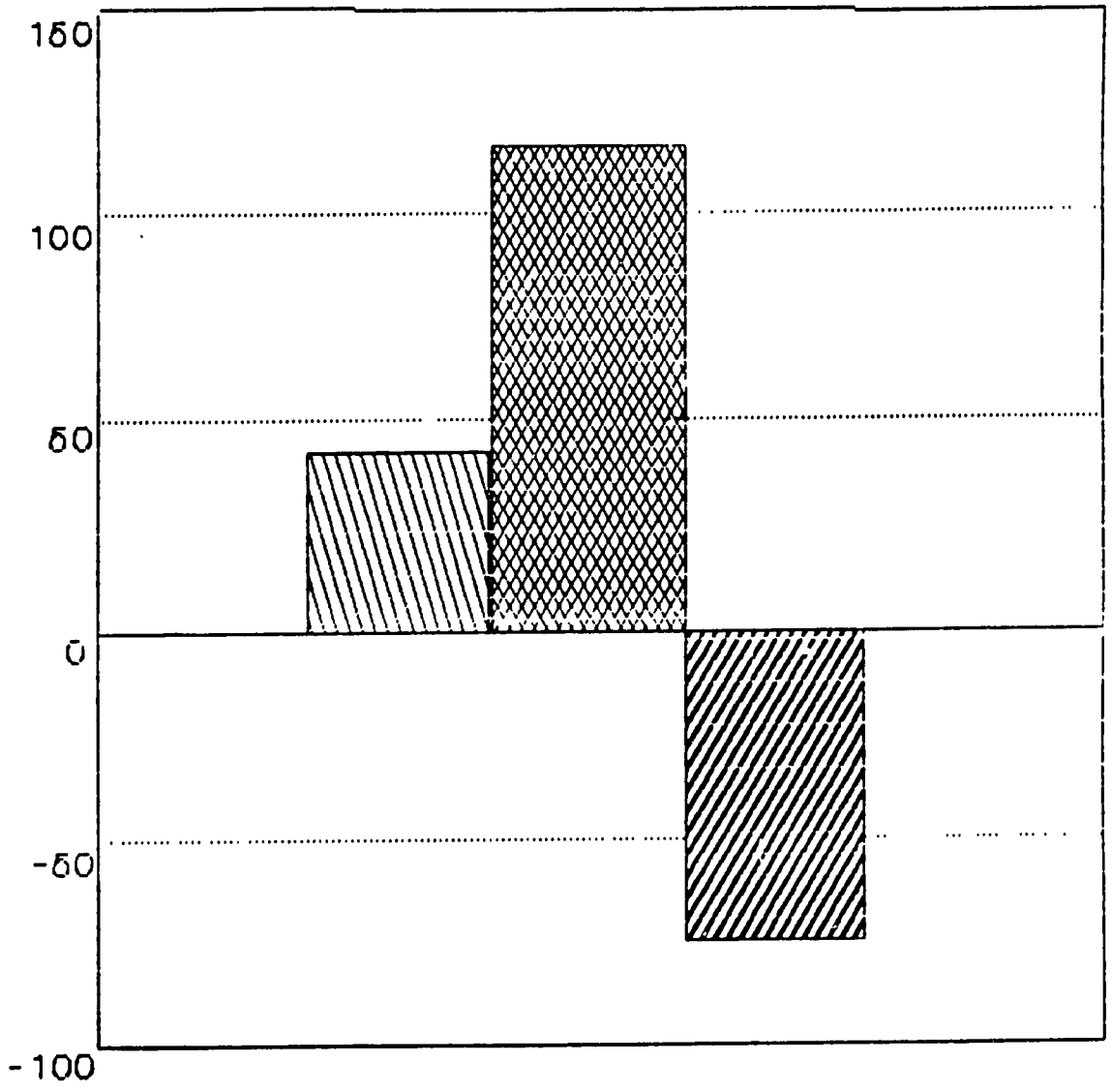
ANEXO III

ANEXO IV

GRAFICO ACTIVO, PASIVO Y HACIENDA PUBLICA

SETIEMBRE 1989

(MILLONES DE COLONES)



ACTIVO	42.186.3
PASIVO	115.499.5
HACIENDA PUBLICA	(73.313.2)

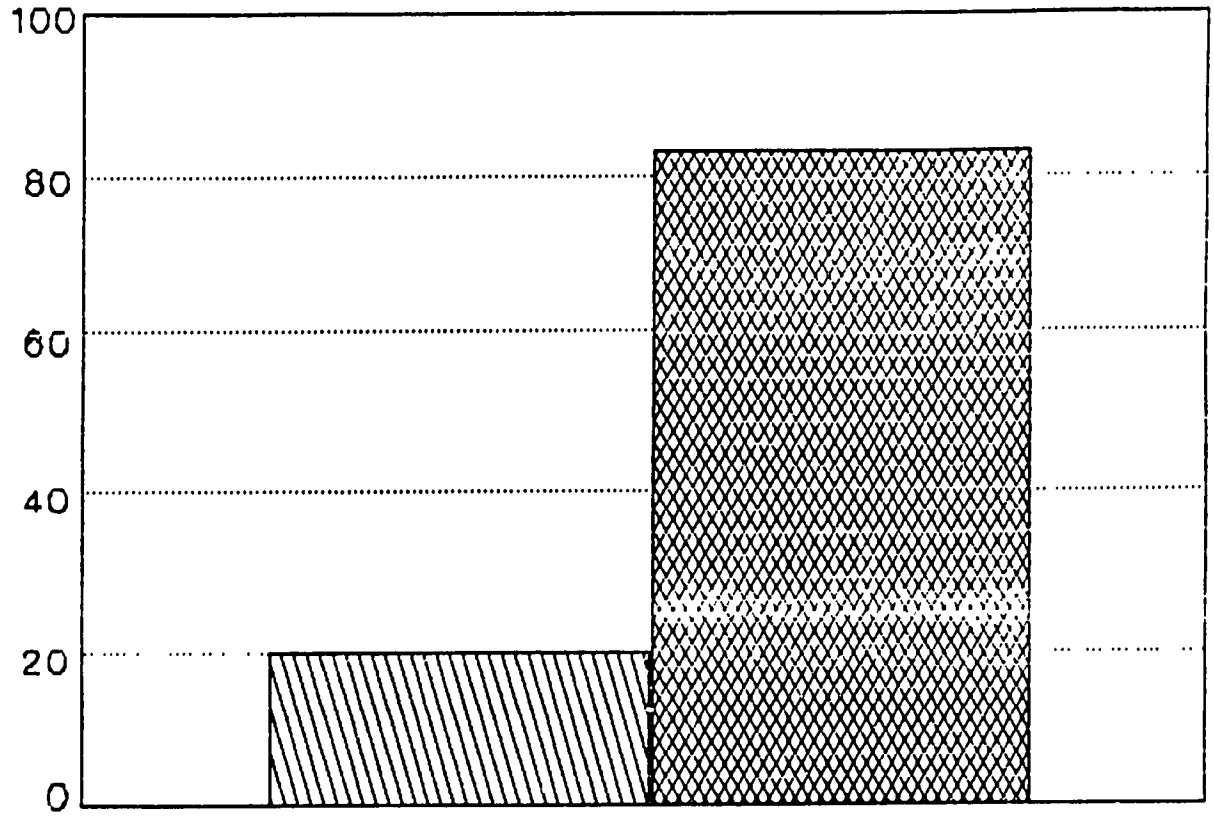
Fuente: Estado de la Hacienda Pública, Set.1989

ANEXO V

GRAFICA MONTO REGISTRADO DEUDA EXTERNA VS. MONTO REAL *

(GOBIERNO CENTRAL)

30 - 7 - 89

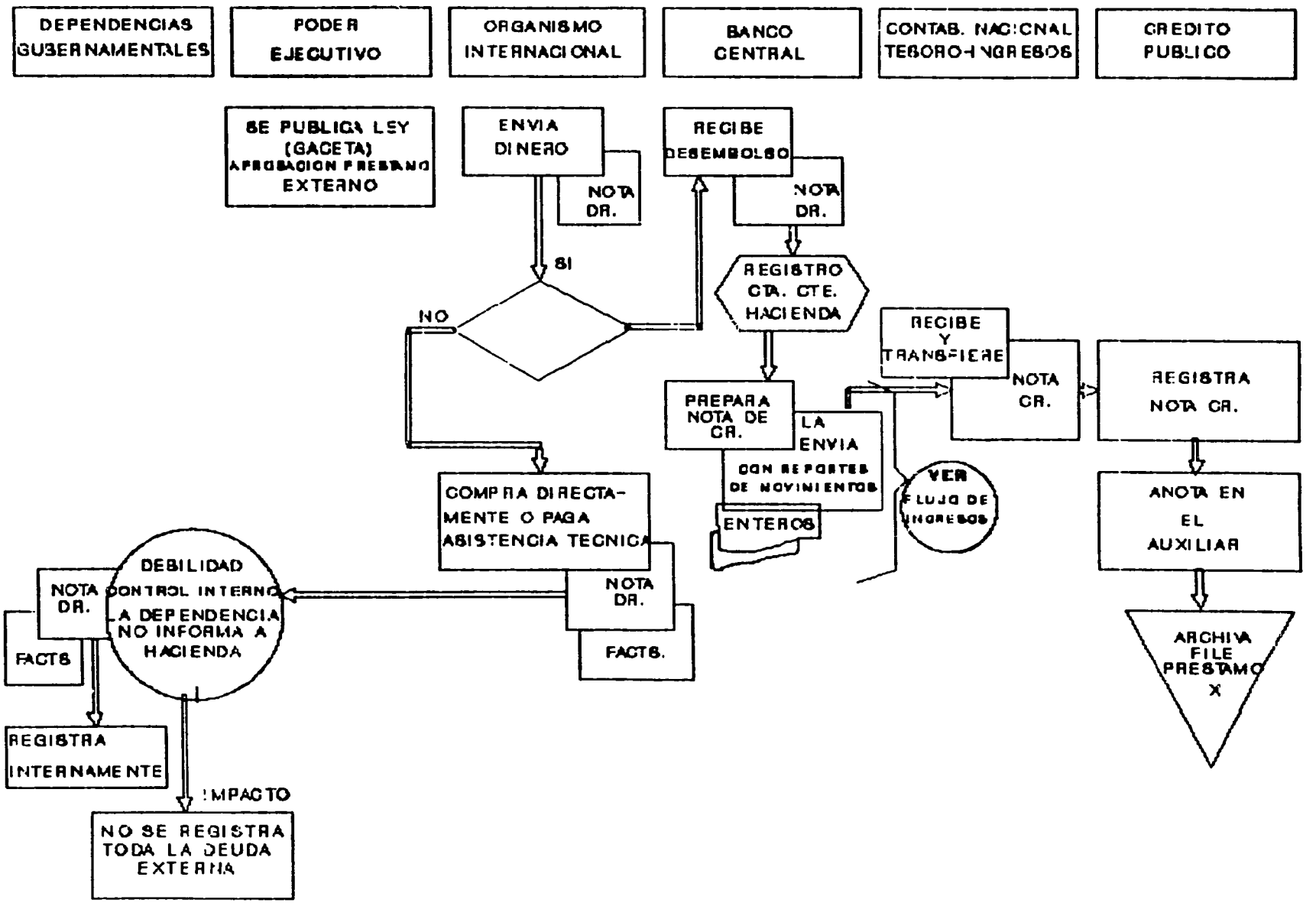


DEUDA EXTERNA REGISTRADA 19,760 MILLONES COLONES
(CONVERSION 20 COLONES POR DOLAR)

DEUDA EXTERNA REAL 82,878 MILLONES COLONES
(CONVERSION MERCADO OFICIAL 83.80
COLONES POR DOLAR)
-EQUIVALENCIA EN DOLARES: 989 MILLONES

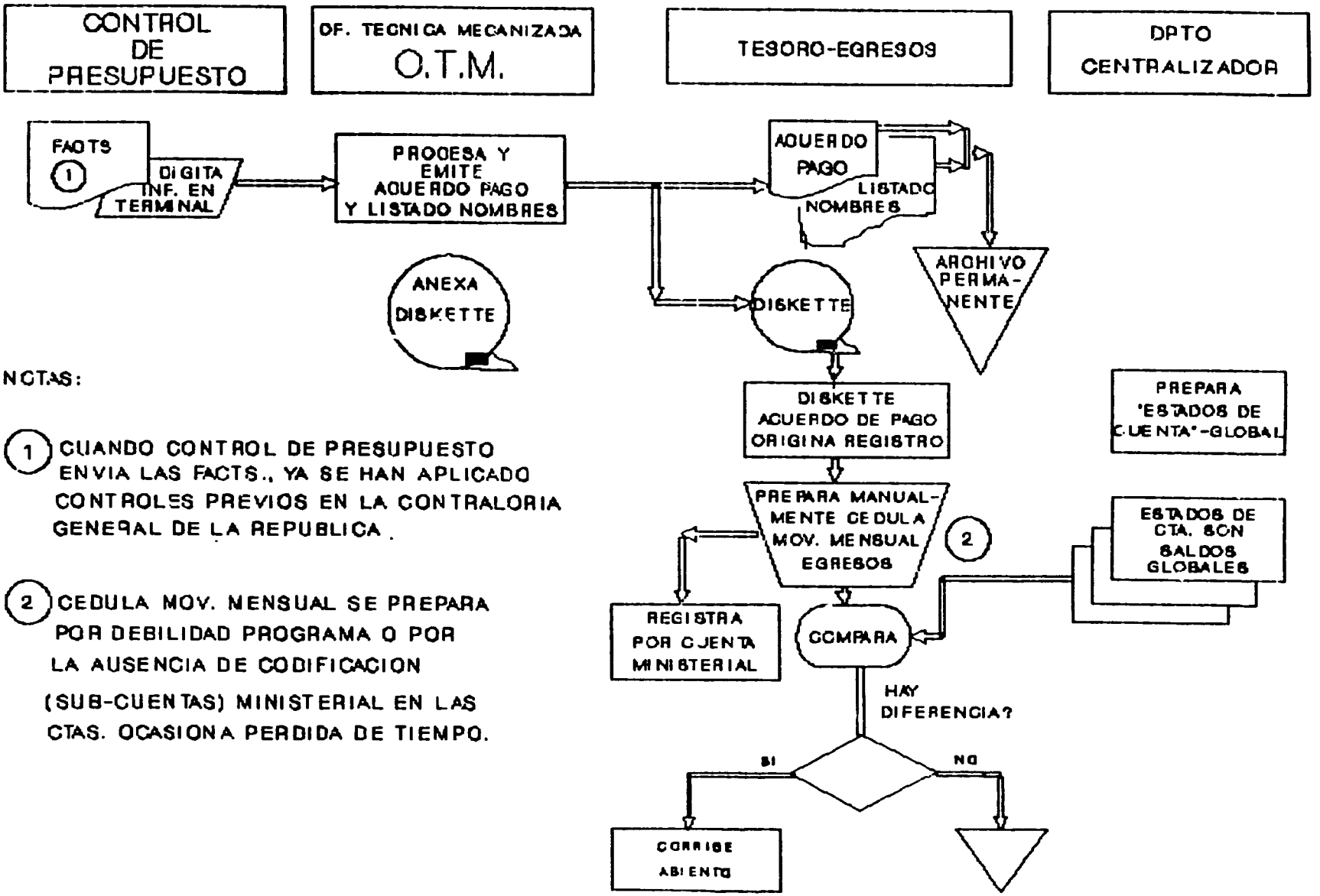
* NOTA: No incluye los desembolsos no registrados en el Ministerio de Hacienda como muestra el Flujo de la Deuda Externa

FLUJO DE CREDITOS EXTERNOS



ANEXO VI

FLUJO DE EGRESOS Y SU REGISTRO



NOTAS:

1. CUANDO CONTROL DE PRESUPUESTO ENVIA LAS FACTS., YA SE HAN APLICADO CONTROLES PREVIOS EN LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA.

2. CEDULA MOV. MENSUAL SE PREPARA POR DEBILIDAD PROGRAMA O POR LA AUSENCIA DE CODIFICACION (SUB-CUENTAS) MINISTERIAL EN LAS CTAS. OCASIONA PERDIDA DE TIEMPO.

ANEXO VII