

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Económicas
Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría



Implementación del registro contable integrado municipal, en la utilización de fondos de inversión para financiar operaciones presupuestarias de funcionamiento y sus efectos legales.
(Tesis de Licenciatura)

Gerber Francisco Pérez Arriola

Sacatepéquez, abril 2016

Implementación del registro contable integrado municipal, en la utilización de fondos de inversión para financiar operaciones presupuestarias de funcionamiento y sus efectos legales.
(Tesis de Licenciatura)

Gerber Francisco Pérez Arriola

Lic. Sergio Montúfar Juárez (**Asesor**)

Licda. Malfi Morales de Reyes (**Revisora**)

Sacatepéquez, abril 2016

Autoridades de Universidad Panamericana

M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus
Rector

Dra. Alba Aracely Rodríguez de González
Vicerrectora Académica

M. A. César Augusto Custodio Cobar
Vicerrector Administrativo

EMBA. Adolfo Noguera Bosque
Secretario General

Autoridades Facultad de Ciencias Económicas

M.A. César Augusto Custodio Cobar
Decano

M.A. Ronaldo Antonio Girón
Vicedecano

Lic. Julio Roberto Oviedo Yllescas
Coordinador



UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría enseña todo, adquiere sabiduría"

REF.:C.C.E.E.L.CPA.B01-PS.022.2016

**LA DECANATURA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
GUATEMALA, 30 DE MARZO DEL 2016
ORDEN DE IMPRESIÓN**

Tutor: Licenciado Sergio Montúfar Juárez
Revisora: Licenciada Malfi Morales de Reyes
Carrera: Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría

Tesis titulada: "Implementación del registro contable integrado municipal, en la utilización de fondos de inversión para financiar operaciones presupuestarias de funcionamiento y sus efectos legales"

Presentada por: Gerber Francisco Pérez Arriola

Decanatura autoriza la impresión, como requisito previo a la graduación profesional.

En el grado de: Licenciado



M.A. César Augusto Custodio Cobarr
Decano
Facultad de Ciencias Económicas

Guatemala, 07 de Noviembre de 2015

Señores
Facultad de Ciencias Económicas
Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría
Universidad Panamericana
Guatemala, Guatemala.

Estimados Señores:

En relación a la tutoría de la Tesis titulada **“Implementación del registro contable integrado municipal, en la utilización de fondos de inversión para financiar operaciones presupuestarias de funcionamiento y sus efectos legales.”**, realizada por **Gerber Francisco Pérez Arriola**, carné No. 201501543, estudiante de la Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría, he procedido a la tutoría de la misma, observando que cumple con los requerimientos establecidos en la reglamentación de Universidad Panamericana.

De acuerdo con lo anterior, considero que la misma cumple con los requisitos para entregar dictamen en calidad de **aprobado**.

Al ofrecerme para cualquier aclaración adicional, me suscribo de ustedes.



Lic. Sergio Montúfar Juárez
Tutor

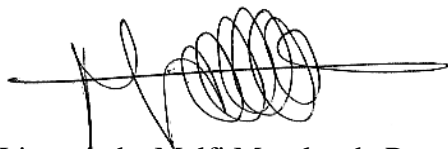
Guatemala 04 de diciembre de 2015

Respetables Autoridades
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Panamericana de Guatemala.

En relación al trabajo de Informe Final de Tesis del tema *“Implementación del registro contable integrado municipal, en la utilización de fondos de inversión para financiar operaciones presupuestarias de funcionamiento y sus efectos legales”* realizado por Gerber Francisco Pérez Arriola, Carné No. 201501543, estudiante de la carrera de Contador Público y Auditor.

Se ha procedido a la revisión de la misma y se hace constar que cumple con los requerimientos de estilo establecidos en la reglamentación de la Universidad Panamericana. Por lo tanto, doy el dictamen de aprobado para ser sometido al Examen Competencia Profesional –ECP-.

Me suscribo de ustedes deferentemente,

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and a long horizontal stroke extending to the right.

Licenciada. Malfi Morales de Reyes
Colegiada No. 7,632

Dedicatoria

- A Dios:** Señor Dios todo poderoso, Creador Supremo, a quien debo lo que soy y lo que puedo hacer, a quien sea la honra y la gloria por todos los siglos de los siglos amén.
- A mi familia:** Por su apoyo, ejemplo de superación y por robarles minutos importantes de compañía, para dedicarme en la preparación profesional; y por sus oraciones y súplicas al creador.
- A mis Amigos:** Por compartir gratos momentos y me apoyaron para que mi mayor anhelo se cumpla hoy en día.
- A mi querido Tejar:** Lugar donde nací y llevo en el corazón, deseo paz y prosperidad para que cada día sea mejor.
- A mi Universidad:** Por brindarme la oportunidad que con tanto anhelo esperé, Dios bendiga este centro y también a todos sus catedráticos.

“Jesucristo es quien me guía.”

Contenido

Resumen	i
Introducción	iii
Capítulo 1	1
Marco Conceptual	1
1.1 Antecedentes	1
1.2 Planteamiento del problema	3
1.3 Pregunta de investigación.	5
1.4 Justificación del problema.	5
1.5 Objetivos de investigación	6
1.5.1 Objetivo general	6
1.5.2 Objetivos específicos	6
1.6 Alcances y límites de la investigación.	6
Capítulo 2	8
Marco Teórico	8
2.1 Activos intangibles	8
2.2 Auditoría gubernamental	8
2.3 Delito	8
2.4 Dirección general de normas y procedimientos	9
2.5 Evidencia de auditoría	9
2.6 Finanzas públicas	9
2.7 Malversación de caudales públicos	9
2.8 Municipalidad	10
2.9 Preparación de hallazgo	10
2.10 Presupuesto municipal	10

2.11	Servicios públicos	10
2.12	Subsidio	10
Capítulo 3		11
Marco Metodológico		11
3.1	Tipo de investigación	11
3.2	Sujetos de investigación	11
3.3	Instrumentos de recopilación de datos	13
3.4	Diseño de la investigación	14
Capítulo 4		15
Resultados de la investigación		15
4.1	Muestreo	15
4.2	Presentación de resultados	16
Capítulo 5		59
Discusión y análisis de resultados.		59
5.1	Discusión de resultados	59
5.2	Conclusiones	71
5.3	Recomendaciones	72
Referencias		73
Anexos		74

Lista de cuadros, gráficas, ilustraciones y tablas

Cuadros

Cuadro 1. Matriz que refleja las características de los sujetos de la investigación	12
Cuadro 2. Elementos principales del universo	12
Cuadro 3. Elementos para el cálculo de la muestra	15
Cuadro 4. Cálculo de la muestra	16
Cuadro 5. Estructura presupuestaria para bienes y servicios	40
Cuadro 6. Características de proyectos municipales	41
Cuadro 7. Estado Financiero que muestra el gasto en Servicios Públicos	44

Gráficas

Gráfica 1. Característica por género, Directores Financieros Municipales	17
Gráfica 2. Ubicación geográfica de Directores Financieros Municipales	18
Gráfica 3. Análisis de ingresos municipales	19
Gráfica 4. Impacto social al alza de tasas municipales	20
Gráfica 5. Análisis de la orientación del gasto a los activos municipales	21
Gráfica 6. Impacto de un nuevo procedimiento municipal	22
Gráfica 7. Disposición al cambio	23
Gráfica 8. Valoración de reportes financieros	24
Gráfica 9. Impacto de reportes detallados en el control interno	25
Gráfica 10. Calificación de la rendición financiera municipal	26
Gráfica 11. Beneficios en la fiscalización municipal	27
Gráfica 12. Percepción actual de los resultados de la fiscalización municipal	28
Gráfica 13. Calificación de la aplicación de normas de auditoría	29
Gráfica 14. Análisis del financiamiento del servicio público municipal	30
Gráfica 15. Análisis del conocimiento de Normas Internacionales	31

Ilustraciones

Ilustración 1. Distribución legal de la fuente Situado Constitucional	46
Ilustración 2. Distribución legal del Impuesto al Valor Agregado	48
Ilustración 3. Distribución legal del IUSI	50
Ilustración 4. Distribución legal del Impuesto de Circulación de Vehículos	51
Ilustración 5. Distribución legal del Impuesto del Petróleo	52
Ilustración 6. Reporte de utilización de fuentes en el ejercicio 2013	55
Ilustración 7. Reporte de utilización de fuentes en el ejercicio 2014	56
Ilustración 8. Balance General Comparativo Activo	57
Ilustración 9. Modelo de reporte para análisis de utilización de fuentes	69

Tablas

Tabla 1. Utilización de Proyectos de Inversión, para gastos de Servicios Públicos	32
Tabla 2. Proyectos que afectaron la cuenta 1241 Activos intangibles en el ejercicio 2014	34
Tabla 3. Análisis por grupos de gasto ejecutado, en los proyectos de la cuenta 1241	35
Tabla 4. Análisis del subsidio en el financiamiento de los proyectos	36
Tabla 5. Ingresos percibidos por el Servicio de Agua	37

Resumen

La presente tesis se realizó en las municipalidades de Guatemala, por medio de estudio y análisis de muestras que permitieron conocer de forma integral el financiamiento de los servicios públicos municipales.

Las municipalidades han registrado el egreso presupuestario de servicios como proyecto, u operado el egreso presupuestario como gasto de funcionamiento; para subsidiar con recursos de inversión la prestación de servicios públicos y de esta forma evitar hallazgos de auditorías gubernamentales.

Esta situación, ha ocasionado que informes y estados financieros municipales no sean razonables y que hasta el día de hoy, no exista una estrategia para cumplir con los estándares exigidos por las normas internacionales de contabilidad para el sector público.

La alternativa de solución que se planteó como propuesta, es la implementación de un procedimiento de registro presupuestario, contable y financiero, que con fundamento legal permita a las municipalidades utilizar fondos de inversión, para financiar operaciones presupuestarias de funcionamiento, al modernizar el Manual de Administración Financiera Municipal MAFIM III y el Sistema de Contabilidad Integrada de Gobiernos Locales SICOINGL.

Es importante mencionar que esta estrategia tiene fundamento en la legislación nacional, principios presupuestarios, normas internacionales de contabilidad para el sector público NICSP; y de esta manera poner a disposición de las municipalidades un procedimiento formal, y a los usuarios de la información estados financieros razonables.

El estudio concluyó, que la implementación permitirá contar con estados financieros razonables para la consolidación de cuentas a nivel nacional, la unificación de criterios del Ministerio de Finanzas y la Contraloría General de Cuentas, é información útil, completa, neutral y libre de errores significativos; para rendición de cuentas, fiscalización y toma de decisiones.

Es importante mencionar que esta situación permitirá que, el financiamiento de los servicios públicos se mejore y como resultado la calidad del servicio público, favorezca la calidad de vida de los guatemaltecos. El objetivo de las municipalidades es prestar servicios al público, en lugar de obtener beneficios y generar rentabilidad sobre el patrimonio. Por consiguiente, el desempeño puede ser evaluado y fiscalizado mediante examen de la formulación, ejecución y liquidación de presupuesto, estado de situación financiera, rendimiento financiero y flujo de efectivo.

Introducción

Las municipalidades de Guatemala, son gobiernos locales que tienen el mandato legal de prestar servicios públicos, para mejorar la atención al ciudadano. Para tales propósitos, se ha planteado analizar el proceso de administración de presupuesto, contabilidad y financiamiento de servicios públicos, que permita actualizar y mejorar los niveles de eficiencia en los informes y estados financieros, para rendición de cuentas y revelación de información a los usuarios que toman decisiones.

Fundamentos teóricos y legales, permitieron profundizar sobre aspectos relacionados con variables de estudio que se establecieron como guía.

Como resultado, se beneficiará a directores financieros municipales, auditores internos y gubernamentales, entidades financieras y usuarios que toman decisiones, al contar con informes y estados financieros con estándares internacionales. Se aclara el financiamiento de los servicios públicos y como resultado, la calidad del servicio público mejorará la vida de los guatemaltecos.

Registros integrados con principios legales y normas internacionales de contabilidad para el sector público, son variables que se aprovechan al modernizar el Manual de Administración Financiera Municipal MAFIM III y el Sistema de Contabilidad Integrada de Gobiernos Locales SICOINGL, de carácter obligatorio para todas las municipalidades del país, coordinado por el ente rector Ministerio de Finanzas y ente fiscalizador Contraloría General de Cuentas.

Objetivo principal: Diseñar un procedimiento de registro presupuestario, contable y financiero, que con fundamento legal permita a las municipalidades utilizar fondos de inversión, para financiar operaciones presupuestarias de funcionamiento.

Capítulo 1, hace referencia a antecedentes de las municipalidades, principales funciones, servicios que presta, filosofía institucional, aspectos políticos, económicos, sociales y

tecnológicos. Se incluye, planteamiento del problema, razones fundamentales que justificaron su estudio, objetivos que guiaron esta investigación, alcances y limitaciones.

Capítulo 2, incluye conceptos formales de diferentes autores y un marco referencial que permite un mejor conocimiento del tema.

Capítulo 3, hace mención de la metodología empleada, tamaño de muestra, instrumentos utilizados para recolección y análisis de información.

Capítulo 4, presenta resultados y análisis de aspectos evaluados: económicos, legales, principios presupuestarios y normas internacionales de contabilidad para el sector público; necesarios para complementar el panorama financiero integral de las municipalidades.

Capítulo 5, describe, la discusión y análisis de resultados de los objetivos de las propuestas, y su contenido.

Al final se presentan conclusiones, recomendaciones, referencias bibliográficas y anexos, que facilitan la comprensión y profundización en la información que se adjunta.

Capítulo 1

Marco Conceptual

1.1 Antecedentes

Las municipalidades constituyen la unidad política local y administrativa más pequeña y el nivel de gobierno inmediato de participación ciudadana en asuntos públicos en el país. La Constitución, establece el carácter de institución autónoma de los municipios, y con esa base norma las funciones de elegir a sus propias autoridades, obtener, disponer recursos y atender los servicios públicos locales.

El Código Municipal, define las competencias propias del municipio, entre las siguientes: Abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, alumbrado público, administración de mercados, rastros, cementerios, recolección tratamiento y disposición de desechos sólidos, pavimentación y mantenimiento de vías públicas urbanas y rurales, construcción y mantenimiento de caminos de acceso, prestación del servicio de policía municipal. Adicional, establece como competencias propias del municipio: Regulación del transporte de pasajeros y carga, autorización de licencias de construcción de obras públicas y privadas, cumplimiento de normas de control sanitario de la producción, comercialización y consumo de alimentos y bebidas, gestión y administración de farmacias municipales populares, promoción y gestión de parques, jardines y lugares de recreación, y gestión de educación preprimaria y primaria; así como de los programas de alfabetización y educación bilingüe.

En relación con las competencias delegadas al municipio por gobierno central, el Código Municipal preceptúa que el municipio ejerce tales competencias en función de la capacidad de gestión del gobierno municipal, y dotación de los recursos necesarios para desempeñarla.

Por su parte, la normas de descentralización, regula el traslado de competencias del Organismo Ejecutivo a las municipalidades en áreas de educación, salud, seguridad

ciudadana, ambiente y recursos naturales, agricultura, comunicaciones, infraestructura y vivienda, economía, cultura, recreación y deporte.

El proceso de descentralización de competencias y recursos, según lo establece la ley General de Descentralización, se realiza previo acuerdo con las municipalidades. Su formalización se da mediante un acuerdo gubernativo que aprueba los convenios celebrados entre los órganos titulares de competencias originarias y ente destinatario de competencia delegada.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en artículo número 257 establece una asignación anual del 10 por ciento, de ingresos ordinarios del gobierno central para el financiamiento de las municipalidades. De este aporte constitucional, el Congreso de la República ha normado que se transfiera a los municipios un porcentaje de la recaudación de algunos impuestos de cobertura nacional tales como: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto de Circulación de Vehículos e Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.

Las municipalidades cuentan con ingresos locales propios, provenientes de la tributación local por concepto del Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI), Arbitrio de Boleto de Ornato y el Arbitrio sobre Actividades Económicas. Captan ingresos no tributarios derivado de la venta de bienes y servicios municipales, servicios administrativos y de contribuciones por mejoras, provenientes de la prestación de servicios públicos. El Código Municipal establece que las autoridades municipales deben garantizar un funcionamiento eficaz, seguro y continuo de estos servicios públicos municipales mediante la fijación de tasas y contribuciones que reflejen los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura de los servicios.

1.2 Planteamiento del problema

Las municipalidades no tienen capacidad para generar fondos suficientes que permitan financiar distintas actividades de funcionamiento tales como: Abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, alumbrado público, administración de mercados, rastros, cementerios, recolección tratamiento y disposición de desechos sólidos, entre otros.

Esta situación permite un desbalance negativo ya que desde un punto de vista legal es considerado como malversación de fondos por ser subsidiadas, con recursos de inversión. Sin embargo el problema se hace más evidente, ya que no existe la unificación de criterios entre el ente rector (Ministerio de finanzas públicas) encargado del sistema de contabilidad integrado de gobiernos locales (Sicoin gl), y el ente fiscalizador del Estado (Contraloría General de Cuentas).

Es importante mencionar que bajo aspectos de supremacía de ley, la Constitución Política de la República de Guatemala establece en el artículo 257 Asignación para las municipalidades “El Organismo Ejecutivo incluirá anualmente en el Presupuesto General de Ingresos Ordinarios del Estado, un diez por ciento del mismo para las municipalidades del país. Este porcentaje deberá ser distribuido en la forma que la ley determine, y destinado por lo menos en un noventa por ciento para programas y proyectos de educación, salud preventiva, obras de infraestructura y servicios públicos que mejore la calidad de vida de los habitantes. El diez por ciento restante podrán utilizarlo para financiar gastos de funcionamiento”.

Es posible financiar operaciones de funcionamiento (Abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, alumbrado público, administración de mercados, rastros, cementerios, recolección tratamiento y disposición de desechos sólidos), con recursos de situado constitucional para inversión, siempre que se considere mejorar la calidad de vida de los habitantes en aspectos de educación, salud preventiva y servicios públicos.

El problema surge al momento en el que las municipalidades son auditadas, ya que ante tal situación se constituyen distintos criterios y lo que para unos auditores es malversación de fondos, para otros es el uso racional de lo que la Constitución establece.

Ante dicha situación, las municipalidades se ven forzadas a realizar uno de los siguientes procedimientos internos:

- a) Registrar el egreso presupuestario como proyecto de inversión, con el objeto de hacer suponer que en la contabilidad se registró un activo y la tesorería utilice fondos de inversión para el respectivo pago; en realidad es un activo inexistente, ya que aunque aparece un proyecto registrado no existe un expediente, ni un bien físico ó activo intangible por no tener existencia que lo respalde, tal y como de forma literal lo establece el Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público de Guatemala, aprobado mediante acuerdo ministerial número 291-2012 y modificado por el acuerdo número 473-2014, “Los proyectos expresan la creación, ampliación o mejora de un medio de producción durable...”. Además, es importante mencionar que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados PCGA y las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP, indican que los estados financieros deben de reflejar la realidad de las operaciones registradas.
- b) Registrar traslados de fuentes de inversión a funcionamiento, después de operar el egreso presupuestario como gasto de funcionamiento; en esta operación se evidencia de forma clara que no existe disponibilidad financiera en la fuente de funcionamiento, por lo que se acude con fundamento legal a utilizar recursos de inversión, lo que requiere que la misma sea autorizada y avalada por el voto favorable de la tercera parte de los miembros del concejo municipal. Para el ente rector y fiscalizador por cuestiones de criterio es aceptada por algunos, y otros acuden a la denuncia penal correspondiente ante el Ministerio público, y es tipificado en primera instancia como delito de Malversación de Fondos.

En ambos casos posibles de registro el Ministerio de finanzas públicas, como ente rector no ha fijado su postura y la Contraloría General de Cuentas, en ocasiones los acepta y en otras formula hallazgos como los siguientes: "Estados financieros no razonables ó malversación de fondos públicos."

1.3 Pregunta de investigación.

La obligación constitucional de prestar servicios públicos municipales, que mejoren la calidad de vida de la población; con recursos escasos, estados financieros razonables y sin incurrir en posibles delitos, motiva a plantear la siguiente pregunta:

¿Cuál es el procedimiento presupuestario y financiero, para subsidiar operaciones presupuestarias de funcionamiento, con fondos de inversión?

1.4 Justificación del problema.

Es importante en el ámbito nacional, definir e implementar procedimientos de registro presupuestario, contable y financiero, en la utilización de fondos de inversión para financiar operaciones presupuestarias de funcionamiento, estudiar sus efectos legales y los resultados obtenidos contribuirán a la unificación de criterios y al desempeño financiero de las 338 municipalidades de los 22 departamentos; que se ven afectadas en todo el país.

Algunos aspectos que justifican el presente trabajo son:

- a) Orientar lo que hoy es un criterio de auditoría, a una formulación estructurada desde un punto de vista procedimental y legal a la vez.
- b) Reorientar la formulación del hallazgo de malversación de fondos públicos, por medio de la correcta aplicación.
- c) Por su importancia, cubrir servicios municipales de trascendencia de programas y proyectos de educación, salud preventiva, obras de infraestructura y servicios públicos que mejoren la calidad de vida de los habitantes.

El análisis del procedimiento para registrar egresos, reportes presupuestarios y financieros del subsidio con recursos de inversión a los servicios públicos municipales; con principios y normas de presupuesto, contabilidad, tesorería y auditoría permitirán el reconocimiento de debilidades y riesgos en sistemas de registro y fiscalización gubernamental.

Los efectos de no adoptar procedimientos y criterios unificados; disminuye la calidad de los servicios públicos, promueve la insolvencia de empleados, funcionarios públicos y la acumulación de denuncias en el Ministerio Público, producto de hallazgos de carácter legal y financiero.

1.5 Objetivos de investigación

1.5.1 Objetivo general

Diseñar un procedimiento de registro presupuestario, contable y financiero, que con fundamento legal permita a las municipalidades utilizar fondos de inversión, para financiar operaciones presupuestarias de funcionamiento.

1.5.2 Objetivos específicos

- a) Determinar con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados PCGA y Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP, el procedimiento correcto para presupuestar y contabilizar los servicios públicos municipales.
- b) Evaluar la legislación nacional, documentos y criterios oficiales de Finanzas Publicas y Contraloría General de Cuentas, para identificar los fondos de inversión idóneos, para financiar operaciones presupuestarias de funcionamiento.
- c) Analizar la eficacia de los reportes del Sistema de Contabilidad Integrada de Gobiernos Locales Sicoingl, para el control interno y fiscalización del subsidio con fondos de inversión a los servicios públicos municipales.

1.6 Alcances y límites de la investigación.

Alcances

Por medio de la presente investigación, se espera conocer los efectos de adoptar procedimientos y criterios unificados que permitan a las municipalidades financiar con fondos de inversión operaciones presupuestarias de funcionamiento.

El estudio se realizará en portales municipales de información pública y cuestionarios dirigidos a Directores Financieros de Municipalidades de todo el país, durante el período comprendido de mayo a diciembre 2015, las variables a ser estudiadas son: Incidencia legal, presupuestaria, contable y financiera del subsidio con recursos de inversión a los servicios públicos municipales, en los ejercicios fiscales 2014.

El sistema a evaluar es: el Sistema de Contabilidad Integrada de Gobiernos Locales Sicoingl, que gestiona todas las transacciones presupuestarias, contables y de tesorería de las municipalidades, cuyo ente rector por mandato legal, es el Ministerio de Finanzas Públicas.

Límites

Las limitaciones se dieron al momento de entrevistar a los miembros de las corporaciones municipales, incluye a los señores alcaldes, que desconocen la realidad del problema, celosos de la información, tienen temor a las entrevistas y encuestas de carácter financiero.

Otra limitante fue el universo y distancia de las entidades municipales a investigar; por lo que se obtuvo información del portal electrónico de acceso público, Sistema de Administración Financiera Municipal (SIAF MUNI) (<http://siafmuni.minfin.gob.gt/siafmuni/MainGenerica.aspx?pResolucion=1366&pForma=GESTOSnew.aspx?pResolucion=1366>). Es importante mencionar que dicho portal es administrado y validado por el Ministerio de Finanzas Públicas, y fiscalizado por la Contraloría General de Cuentas, entidad responsable de actualizar dicho portal, con las rendiciones mensuales de cada municipalidad.

Capítulo 2

Marco Teórico

2.1 Activos intangibles

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público IPSASB (2010) NICSP 31 “Es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Con frecuencia, las entidades emplean recursos o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual o las marcas (incluye denominaciones comerciales y derechos editoriales).”

2.2 Auditoria gubernamental

Fonseca O. (2007) “Es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y/o administrativas, efectuando con posterioridad a su ejecución, en las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control, elaborando el correspondiente informe.

Se debe efectuar de acuerdo a las Normas de Auditoria Gubernamental y disposiciones especializadas emitidas por la Contraloría General, aplicando las técnicas, métodos y procedimientos establecidos por la profesión del contador público.

2.3 Delito

Ossorio M. (2008) “Son varias las definiciones que en la doctrina y en algunos códigos penales se han dado al delito.

Al considerar la de Jiménez de Asúa, se entiende por tal “el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal”. En consecuencia, según ese mismo autor, las características del delito serían: actividad, adecuación típica, anti juridicidad, imputabilidad, culpabilidad, penalidad y, en ciertos casos, condición objetiva de punibilidad.”

2.4 Dirección general de normas y procedimientos

Traversi L. (2013) “Es el organismo encargado de elaborar y poner en práctica de normas técnicas y los procedimientos para administrar los recursos del estado que se refieren a los Sistemas Integrados De Administración Financiera, que son unidades técnicas integrados, sistemas de presupuestos, control, contabilidad, inversión, tesorería, crédito y deuda pública, que debe instalarse en todas las entidades y organismo del estado para coordinar las informaciones dentro de la estructura del estado con un criterio de centralización normativa y descentralización operativa.”

En Guatemala con ese mismo fin se establece la DAAFIM a los efectos de coordinar la administración de sistemas y procedimientos municipales.

2.5 Evidencia de auditoria

Fonseca O. (2007) “Debe obtenerse evidencia suficiente y competente por medio de la inspección, observación, investigación y confirmación para tener una base razonable para poder expresar una opinión respecto a los estados financieros que se examinan.

Hace referencia a toda la información utilizada por el auditor para llegar a las conclusiones con que se sustenta la opinión de auditoría e incluye la información que contienen los registros contables, lo cuales respaldan los estados financieros y otra información.”

2.6 Finanzas públicas

Ossorio M. (2008) “Recursos o rentas públicas recaudados y administrados por el Estado, e invertidos o destinados directamente por éste a la satisfacción de las necesidades generales de la población. Muchos autores las llaman también hacienda pública (v.), lo que es mucho más correcto semánticamente.”

2.7 Malversación de caudales públicos

Ossorio M. (2008) “Delito que comete el funcionario público cuando da a los caudales o efectos que administra aplicación diferente de aquella ala que estuvieren destinados. Por regla general este delito se agrava cuando resulta daño o entorpecimiento del servicio.”

2.8 Municipalidad

Escobar C. (2010) “Es la entidad autónoma de derecho público, con personalidad jurídica y patrimonio propio que representa institucionalmente al municipio forma parte del estado y contribuye a la realización de sus fines.”

2.9 Preparación de hallazgo

Fonseca O. (2007) “Representa presuntas deficiencias o irregularidades identificadas por el auditor en la entidad examinada. Por ello una vez obtenida la información y las evidencias correspondientes el auditor procede a elaborar los hallazgos que serán comunicados, con base a los criterios que se indican a continuación: Reserva, importancia o materialidad, vinculación directa del destinatario con el hallazgo, entrega personal y recepción acreditada.”

2.10 Presupuesto municipal

Linares L. (2005) “El presupuesto municipal es la expresión formal, escrita y planificada de los ingresos que la municipalidad considera que podrá obtener y los gastos o egresos que estima realizar durante el ejercicio fiscal del presupuesto y la contabilidad del municipio.”

2.11 Servicios públicos

Celis G. (2010) “Se entiende por servicios públicos, las actividades, entidades u órganos públicos o privados con personalidad jurídica creados, para dar satisfacción en forma regular y continua a ciertas necesidades de interés general, bien en forma directa, mediante concesionario o a través de cualquier otro medio legal con sujeción a un régimen de Derecho Público o Privado, según corresponda.”

2.12 Subsidio

Ossorio M. (2008) “Socorro, ayuda. Cantidad que se entrega con fines benéficos o sociales. Impuesto que grava a veces la industria y el comercio. Nombre dado a la indemnización o auxilio de los comprendidos en el seguro contra el paro....”

Capítulo 3

Marco Metodológico

3.1 Tipo de investigación

Para realizar la investigación sobre el tema definido se utilizará: El examen documental, la observación directa para aplicar en el proceso de indagación. Además se utilizará averiguación exploratoria y descriptiva, para narrar de manera clara y objetiva, datos que confirmen el presente informe.

El estudio documental, permitirá respaldar y dar seguridad a los criterios y procedimientos que se propongan.

La observación permitirá conocer información de diferentes municipalidades, al ejecutar y financiar los servicios públicos con fuentes de inversión.

Investigación descriptiva se utilizará para conocer a través de la descripción, situaciones, costumbres y actitudes de los colaboradores de las municipalidades que presupuestan servicios públicos municipales.

El análisis exploratorio se efectúa sobre un tema desconocido o poco estudiado, por lo que su resultado constituye una visión aproximada del objeto de estudio; se utiliza para identificar antecedentes generales del problema, por lo que ayuda a tener los elementos necesarios que permitan la explicación, control, descripción del proceso, procedimientos presupuestarios, contables y de financiamiento, que ayuden al análisis, interpretación, explicación y punto de partida para las propuestas concretas y efectivas.

Lo que permitirá responder el problema planteado de una forma confiable y acorde con las circunstancias, factores internos y externos.

3.2 Sujetos de investigación

Para el proceso de recopilación, actualización y levantamiento de información, se contó con empleados municipales ubicadas en las áreas siguientes:

Se elaboró una matriz en la que se identifica el puesto que desempeñan, cantidad de personas, género, tiempo de laborar y edad; de las personas idóneas, responsables y conocedores del tema a investigar por las funciones que realizan.

Cuadro 1.

Matriz que refleja las características de los sujetos de la investigación

Título del puesto	Cantidad	Genero	Tiempo de trabajar	Edad
Director Financiero Municipal	338	Distintos	Entre 1 y 20 años	Entre 20 y 50 años
Sujetos involucrados	338			

Fuente: elaboración propia, mayo 2015.

Según cuadro No. 1. Es de suma importancia delimitar la población caso de estudio para establecer criterios, por la relación que existe con los objetivos de la investigación. Se incluye el universo de sujetos que participaron en la presente investigación con características comunes.

Tamaño de la muestra

El problema de estudio amerita tomar muestras de personal responsable é involucrado en las administraciones financieras municipales del país y del universo de las entidades municipales. Por tal motivo el estudio se realizó de la siguiente manera:

Cuadro 2.

Elementos principales del universo

a.) Personas involucradas		
Director Financiero Municipal	338	
Total		338
b.) Entidades de estudio		
Municipalidades	338	
Total		338

Fuente: elaboración propia, mayo 2015.

El cuadro No. 2, contiene el universo de elementos, de los cuales se hará uso para el cálculo de la muestra.

3.3 Instrumentos de recopilación de datos

Para la realización de la investigación se utilizaron herramientas técnicas y financieras como:

Observación:

Instrumento que facilita la descripción sistemática de eventos y comportamientos, en el escenario elegido, al indagar la realidad de cómo se presupuestó, contabilizó y financió el pago de los servicios; y se pudo adquirir un conocimiento claro y conciso del mismo, al tomar muestras físicas y observaciones en portales electrónicos.

Análisis documental

Se examinó los escenarios proyectados e informes de ejecución electrónicos proporcionado por entidades, bajo reserva de confidencialidad de la información. También, se inspeccionó leyes, normas, dictámenes y circulares, referentes al registro presupuestario, contable y financiero de actividades de funcionamiento, pagadas con recursos de inversión. Estos fueron fundamentales para obtener conclusiones.

Cuestionario

La encuesta es una técnica estadística en la que se aplica un cuestionario que permite recoger datos de una muestra de individuos y permite conocer opiniones, así como actitudes para extrapolarlos a la población general; con preguntas directas, cuyo objetivo es obtener información relevante y sustente la investigación.

El cuestionario fue dirigido a empleados y servidores públicos que toman decisiones y en su mayoría profesionales de las ciencias contables. El objetivo de su aplicación fue validar la necesidad de que el ente rector Ministerio de Finanzas Públicas, incluya en el Manual de Administración Financiera Municipal (Mafim III); el procedimiento definitivo para financiar con fondos de inversión, los gastos de servicios públicos, para mejorar la calidad de vida de los guatemaltecos.

3.4 Diseño de la investigación

Desarrollar iniciativa que beneficie a las 338 municipalidades del país, con el propósito de ampliar los procedimientos y definir un criterio formal para uso municipal.

Procedimiento

A continuación se enuncian procedimientos efectuados en el proceso de la investigación:

- a) Definición del problema y alcance de la investigación.
- b) Definición de recursos.
- c) Diseño de la metodología.
- d) Elaboración y aprobación de cuestionarios.
- e) Aplicación de los instrumentos.
- f) Tabulación de datos recopilados.
- g) Análisis de la información.
- h) Elaboración de informe final.

Aporte esperado

Se espera que con la presente investigación se logre las siguientes expectativas:

- a. Fuente de información para implementar un modelo de procedimiento presupuestario, contable y financiero a nivel nacional, en el financiamiento de actividades de funcionamiento; con recursos de inversión.
- b. Diseñar y presentar modelos de reportes al Ministerio de Finanzas, para que las municipalidades pueda controlar y administrar los recursos, invertidos en los servicios públicos, y puedan ser de fácil fiscalización para la Contraloría General de Cuentas.
- c. Modernizar y unificar el criterio malversación de fondos públicos.

Capítulo 4

Resultados de la investigación

4.1 Muestreo

Cálculo de muestras

De la población se tomó una muestra de 83 colaboradores municipales que tienen relación directa con la gestión, administración, pago y autorización de servicios públicos municipales, y para tener una seguridad razonable del 95%, se utilizó el resultado del cuadro No. 2, como lo demanda el cálculo de la fórmula en el cuadro No 1.

Cuadro 3.

Elementos para el cálculo de la muestra

N =	338	Tamaño de la población (municipalidades en el país)
Z =	1.96 ²	Nivel de confianza
p =	0.05	Probabilidad de fracaso
q =	0.95	Probabilidad de éxito, o proporción esperada
d =	0.0407 ²	Precisión (error máximo admisible en términos de proporción).

Fuente: Estadística básica en administración, Mark L. Berenson, David M. Levine

Según el cuadro No. 3, para conocer los valores de la variable en particular de la población de municipalidades y de Directores Financieros Municipales, es útil y confiable el Muestreo Estadístico.

También, se realizó una investigación en el portal electrónico del Ministerio de Finanzas Públicas, de acceso público Sistema de Administración Financiera Municipal (Siaf Muni), (<http://siafmuni.minfin.gob.gt/siafmuni/MainGenerica.aspx?pResolucion=1366&pForma=GASTOSnew.aspx?pResolucion=1366>); en donde se observa y analiza la ejecución de los egresos, y financiamiento de los servicios públicos de las municipalidades a nivel nacional. Con el criterio de movimiento económico y mayor población, se seleccionaron 19 departamentos y de ellos se tomó una muestra de 83 municipalidades, según cálculo estadístico en cuadros No. 3 y 4.

La información a investigar fue la siguiente:

- Nombre de la Municipalidad.
- Forma de presupuestar los servicios públicos. (proyecto) ó (sin proyecto)
- Toma de una muestra, si cumplía con la categoría proyecto.

Cuadro 4.
Cálculo de la muestra

$n = \frac{(N \times Z^2 \times p \times q)}{(d^2 \times (N - 1) + Z^2 \times p \times q)}$
$n = \frac{(338 * (1.96^2) * 0.05 * 0.95)}{((0.0407^2) * (338-1) + (1.96^2) * 0.05 * 0.95)}$
$n = \frac{60.946984}{0.73408717}$
$n = \mathbf{83}$

Fuente: elaboración propia.

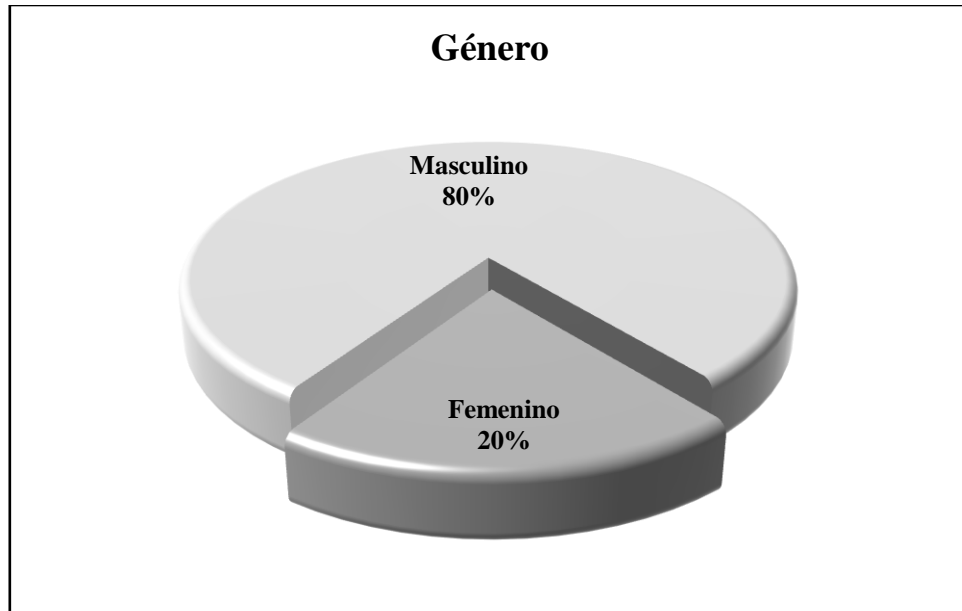
Según el cuadro No.4 con los elementos estadísticos, se extrapola la información hacia toda la población con un porcentaje de confiabilidad aceptable del 95%. La confiabilidad es la probabilidad de que el valor de la muestra sea semejante al de la población. El diseño de la prueba asumió un tamaño de error que se aceptó en el estudio.

4.2 Presentación de resultados

Se enuncian los resultados de las entrevistas tipo encuestas que se efectuó a directores de administración financiera de municipalidades del país, con la finalidad de demostrar la necesidad de implementar un procedimiento de registro presupuestario, contable y financiero, que con fundamento legal permita a las municipalidades utilizar fondos de inversión, para financiar operaciones presupuestarias de funcionamiento en los servicios públicos.

Resultados de las entrevistas

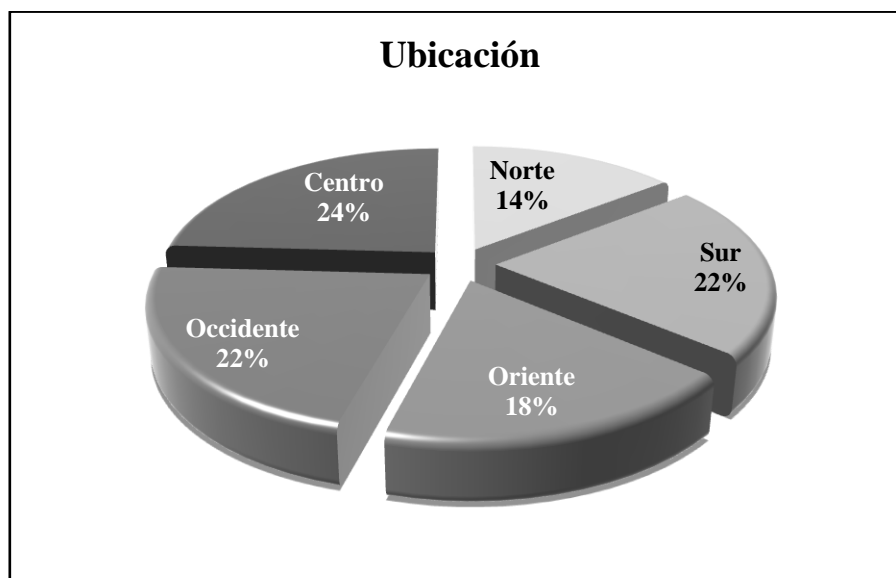
Gráfica 1.
Característica por género, Directores Financieros Municipales
Año 2015
83 colaboradores



Fuente: elaboración propia, agosto 2015.

Según gráfica No. 1 de 83 personas encuestadas, 17 corresponden al género femenino y 66 al género masculino. El objetivo es conocer niveles de diferencias de género con respecto a responsabilidad y toma de decisiones financieras municipales. El resultado encontrado 80% sugiere clara preferencia hacia el género masculino y mayor desigualdad, de 20% para las mujeres en el acceso a la administración financiera municipal, que coincide con las estadísticas que los departamentos financieros, de cualquier organización el género femenino tiene menor participación.

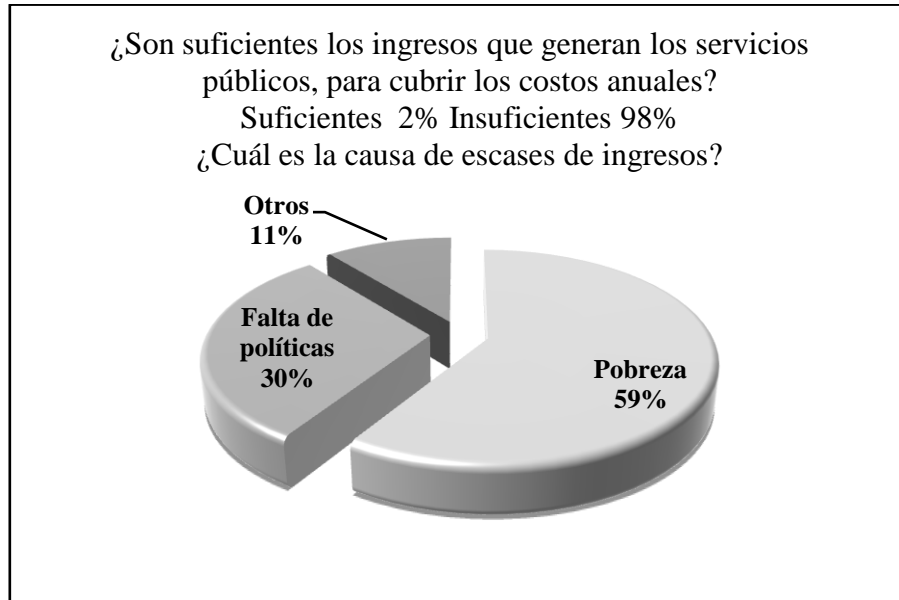
Gráfica 2.
Ubicación geográfica de Directores Financieros Municipales
Año 2015
83 colaboradores



Fuente: elaboración propia, agosto 2015.

Dentro de la actividad económica del país, la participación del sistema financiero municipal representa un papel importante para el crecimiento económico. Por esta razón, resulta conveniente evaluar las regiones que forman el país y contribuyen al crecimiento económico nacional. El movimiento económico y poblacional se desarrolla en una mayor proporción en la región central y occidente, por lo que el presente estudio según gráfica No. 2 abarcó el 24% y 22% respectivo, y en menor proporción en el sector norte y sur del país con un 14% y 18% de la muestra.

Gráfica 3.
Análisis de ingresos municipales
Año 2015
83 colaboradores



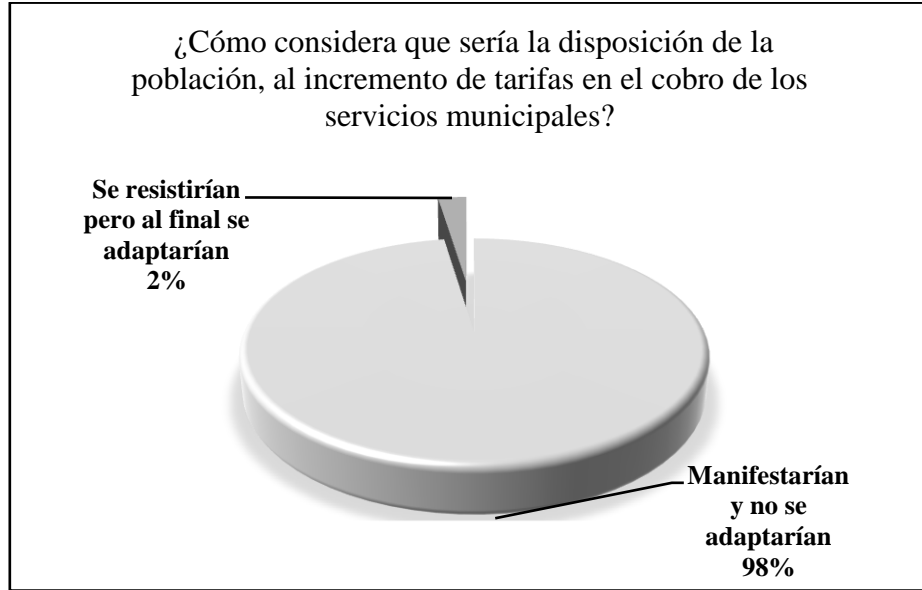
Fuente: elaboración propia, agosto 2015.

Según gráfica No. 3 una de las causas del des financiamiento municipal, según los conocedores y administradores de las finanzas municipales, es la pobreza con un 59% y la falta de políticas de los actuales gobernantes para implementar estrategias que mejoren el caudal público municipal con 30%.

El monto de los ingresos propios municipales por prestación de servicios es muy bajo, confirma que los ingresos municipales dependen en gran medida de las transferencias de gobierno central. La población conocedora y administradora de los recursos municipales identifica que si existe falta de voluntad política en implementar estrategias y políticas para paliar la falta de recursos.

Es necesario reconocer que en la actualidad la mayoría de las municipalidades tiene un deficiente sistema de Administración Tributaria.

Gráfica 4.
Impacto social al alza de tasas municipales
Año 2015
83 colaboradores



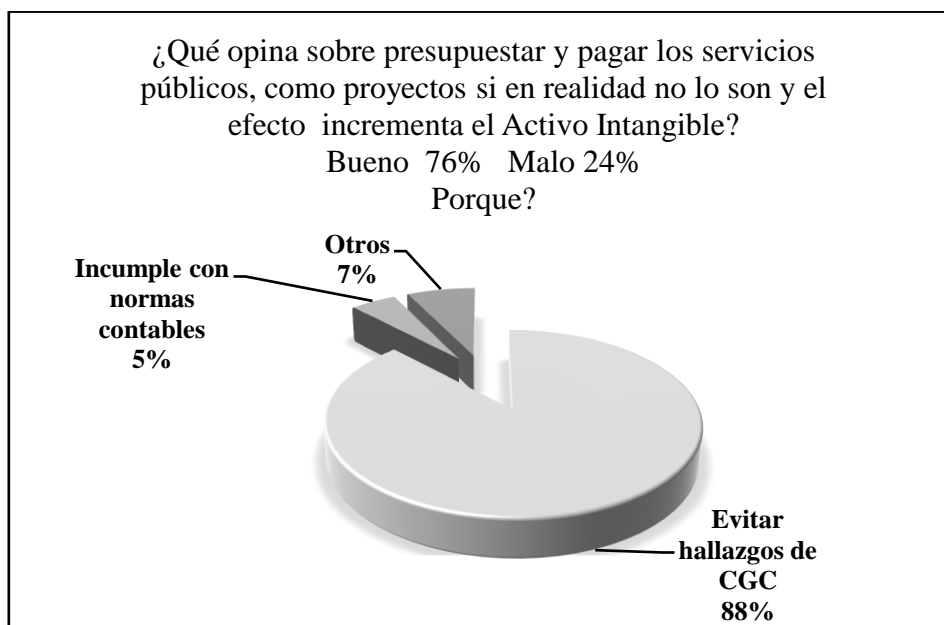
Fuente: elaboración propia, agosto 2015.

Según gráfica No. 4 la tributación es la barrera más grande que le impide a las municipalidades progresar. Los municipios deben buscar sistemas de tributación que sean sencillos, eficientes, económicos y de bajo costo.

Lo más barato gana, es una costumbre en la cultura de los municipios del interior del país, y para efectos de una política tributaria municipal, esta circunstancia es muy importante para encontrar el nivel de costo que no destruya los beneficios percibidos.

Cualquier tributo municipal que se perciba como costo, debe tener un beneficio mayor; si el beneficio no es mayor no hay razón lógica para realizarlo, y la población en su mayoría 98% manifestará y no se adaptará.

Gráfica 5.
Análisis de la orientación del gasto a los activos municipales
Año 2015
83 colaboradores



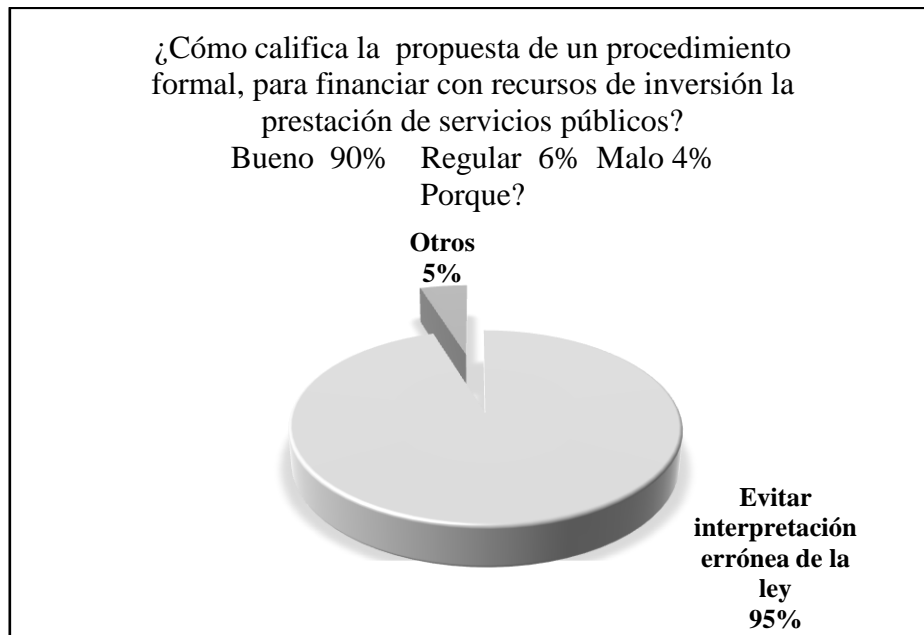
Fuente: elaboración propia, agosto 2015.

Según gráfica No. 5 para la mayoría 76% de directores financieros, el registro de los egresos por servicios públicos, es irrelevante la afectación de un activo; siempre que mitigue el riesgo de evitar hallazgo del ente fiscalizador. A pesar que las normas describen, clasifican y señalan la diferencia de los gastos y los activos, es prioridad 88%, para el área financiera de una municipalidad evitar los hallazgos a costa de incumplir normas de contabilidad.

Los gastos son aquellos que representan el costo directo de la administración, las transferencias, el consumo, etc. Estos gastos constituyen el costo directo de la administración pública en la prestación de servicios públicos. Los gastos de capital o adquisición de activos, son las erogaciones efectuadas en infraestructura: obras públicas, construcciones directas, las transferencias para inversión, etc.

El gasto de capital más el gasto en servicios públicos, permite determinar el grado en que la administración pública municipal influye en el desarrollo económico del país, al mejorar la calidad de vida de la población.

Gráfica 6.
Impacto de un nuevo procedimiento municipal
Año 2015
83 colaboradores

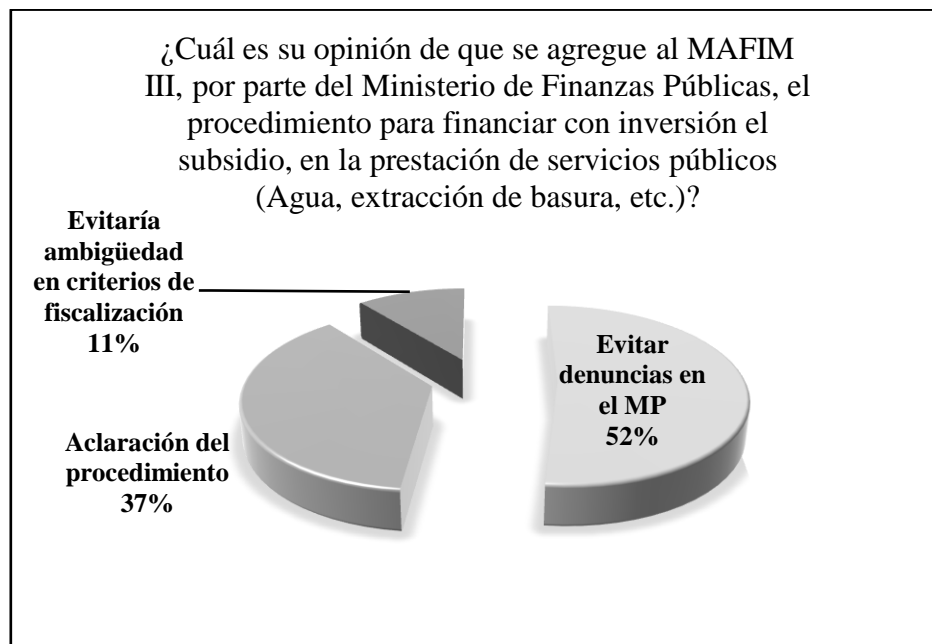


Fuente: elaboración propia, agosto 2015.

Según gráfica No. 6 un 95% de los entrevistados opina que un procedimiento simplificado y documentado permite la asignación presupuestaria, contable y financiera, además eficiencia a partir del cumplimiento legal, requisitos relativos tanto a la operatividad y a la fiscalización.

El procedimiento asignará una solución técnica y eficiente para la toma de decisiones de usuarios internos y externos. El cumplimiento integral de dicha solución garantiza como mínimo la obtención de informes financieros razonables, además la aceptación de una solución técnica, documentada y con fundamento legal será considerada para criterios de las siguientes fiscalizaciones.

Gráfica 7.
Disposición al cambio
Año 2015
83 colaboradores



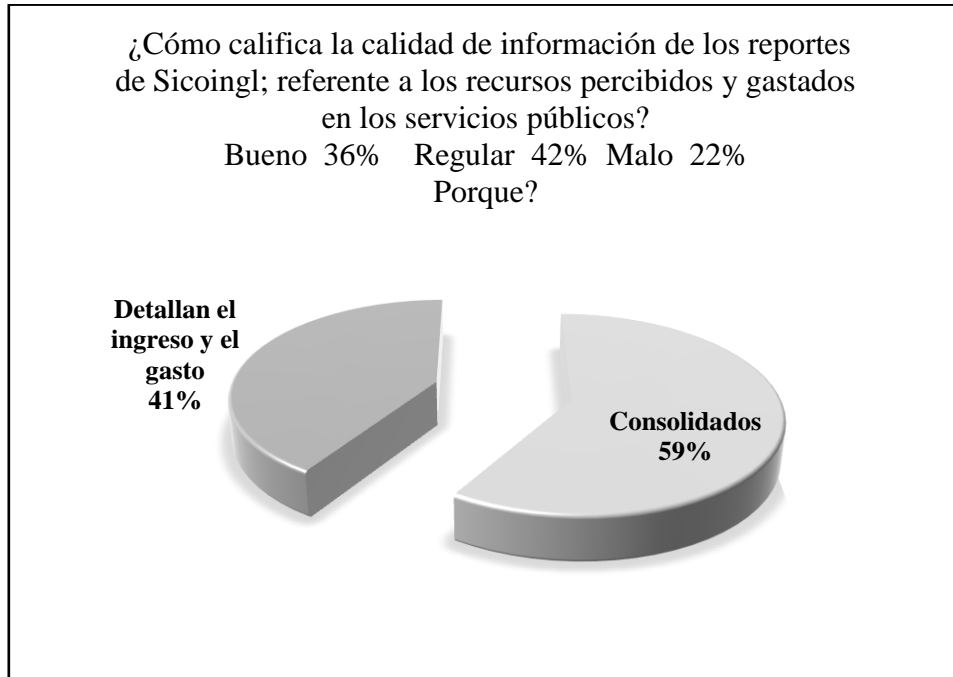
Fuente: elaboración propia, agosto 2015.

Según gráfica No. 7, la capacidad y voluntad de cambio para evitar denuncias 52%, es en esencia el factor clave, y además aclaración del procedimiento con 37%; impulsan a que la fiscalización soporte sus criterios sobre un procedimiento reconocido en el MAFIM III.

La resistencia al cambio es un fenómeno natural y una de las características centrales en procesos de cambio, al estar acompañadas de inseguridad, pérdida de control que ocasiona temor.

Lo que se busca es un documento que guíe y respalde las operaciones financieras, en búsqueda de una satisfacción plena que conlleve a elevar los niveles de productividad y beneficios a los habitantes y los responsables de la administración pública.

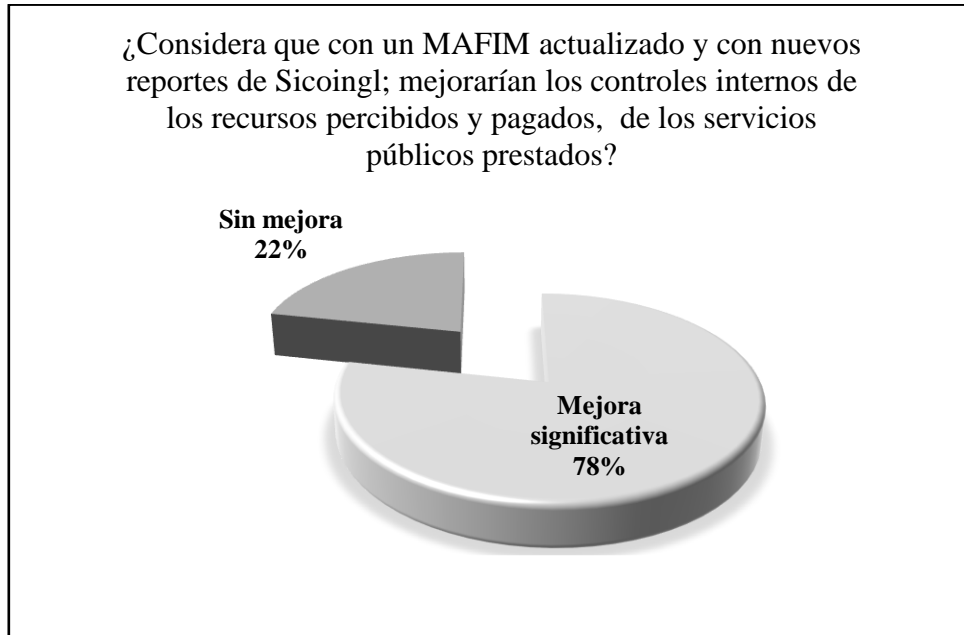
Gráfica 8.
Valoración de reportes financieros
Año 2015
83 colaboradores



Fuente: elaboración propia, agosto 2015.

Según gráfica No. 8, información consolidada 59% e información detallada 41%, esta consideración junto a la calificación de reportes regulares con un 42% y buenos con 36%; indica que los reportes electrónicos de Sicoingl, deberían mejorar. Los reportes automáticos son el medio principal para suministrar información y se generan a partir de los saldos de los registros presupuestarios, contables y financieros de la municipalidad a una fecha determinada. La clasificación y el resumen de los datos contables estructurados constituyen los estados financieros, informes y documentos para análisis, rendición de cuentas y toma de decisiones.

Gráfica 9.
Impacto de reportes detallados en el control interno
Año 2015
83 colaboradores



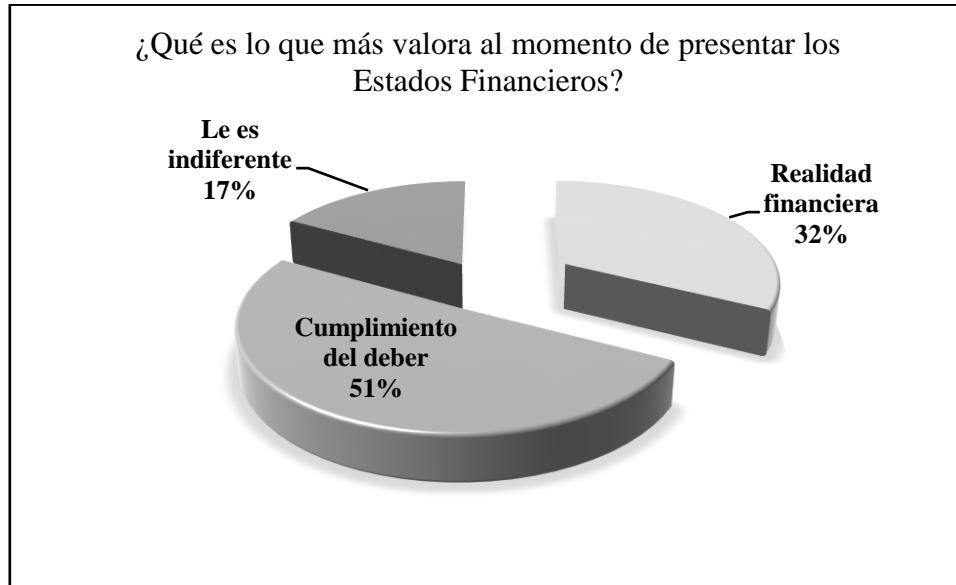
Fuente: elaboración propia, agosto 2015.

Según gráfica No. 9 el impacto al agregar reportes electrónicos detallados en la herramienta Sicoingl y actualizar el MAFIM; mejoraría el control interno, en opinión del 78% de los encuestados.

El MAFIM es un manual de procedimientos que orienta el cumplimiento de las rutinas de trabajo y evita las alteraciones arbitrarias.

El MAFIM actualizado con principios básicos que rijan el accionar de los administradores y directores financieros municipales en la toma de decisiones, para fundamentar operaciones prácticas y soporta las gestiones de uso diario en el financiamiento de los servicios públicos, en forma ordenada y sistemática, pasos precisos a seguir de acuerdo a métodos aceptados en el mundo de las finanzas.

Gráfica 10.
Calificación de la rendición financiera municipal
Año 2015
83 colaboradores



Fuente: elaboración propia, agosto 2015.

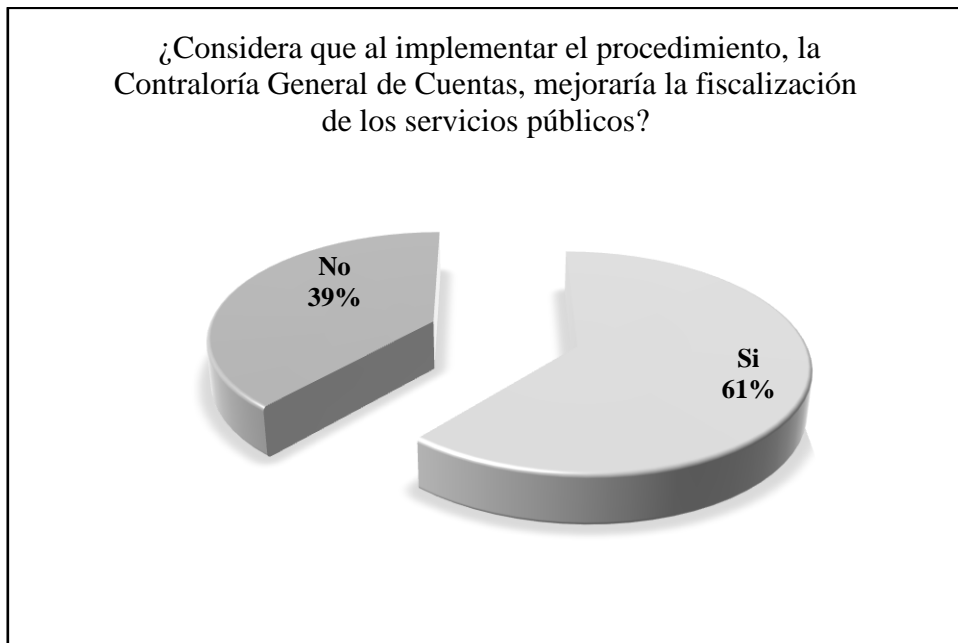
Cumplimiento del deber con 51%, refleja que la presentación de los informes financieros o rendición de cuentas es el acto administrativo prioritario, y no mostrar la realidad financiera mediante la liquidación presupuestaria y los estados financieros que los responsables de la gestión de los fondos públicos o cuentadantes informan a la población y demás entidades.

Los gobiernos locales como administradores de fondos públicos tienen la obligación de informar, justificar y responsabilizarse de la actividad financiera que han realizado durante un ejercicio fiscal. Para ello, deben elaborar cuentas anuales que reflejen la forma del desarrollo de esta actividad y muy importante que presenten la realidad de la situación financiera municipal.

Los órganos de control externo tienen asignadas funciones de control sobre la actividad económica financiera de las administraciones públicas municipales, para garantizar que esta actividad se realice de acuerdo con las normas y de forma eficiente.

Usuarios externos necesitan información que contienen las cuentas anuales de los gobiernos locales por diferentes motivos.

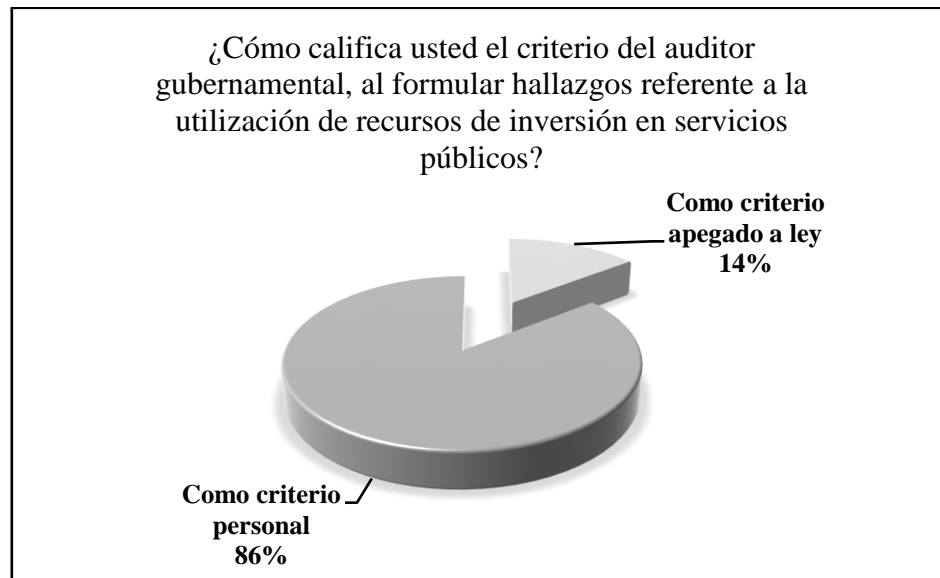
Gráfica 11.
Beneficios en la fiscalización municipal
Año 2015
83 colaboradores



Fuente: elaboración propia, agosto 2015.

Según gráfica No. 11 al agregar reportes electrónicos detallados en la herramienta Sicoingl y actualizar el MAFIM con el procedimiento de financiamiento de los servicios públicos, según las personas encuestados el 61% opinó que mejorará la función del ente fiscalizador y tendrá una finalidad de difundir y crear un ambiente de credibilidad y confianza para los contribuyentes; debe ser sistemático con el diseño y ejecución de un adecuado plan de fiscalización para lograr la transparencia; esto último tiene una mayor posibilidad con la ayuda y apoyo de un sistema informático que agilice el cruce de información.

Gráfica 12.
Percepción actual de los resultados de la fiscalización municipal
Año 2015
83 colaboradores



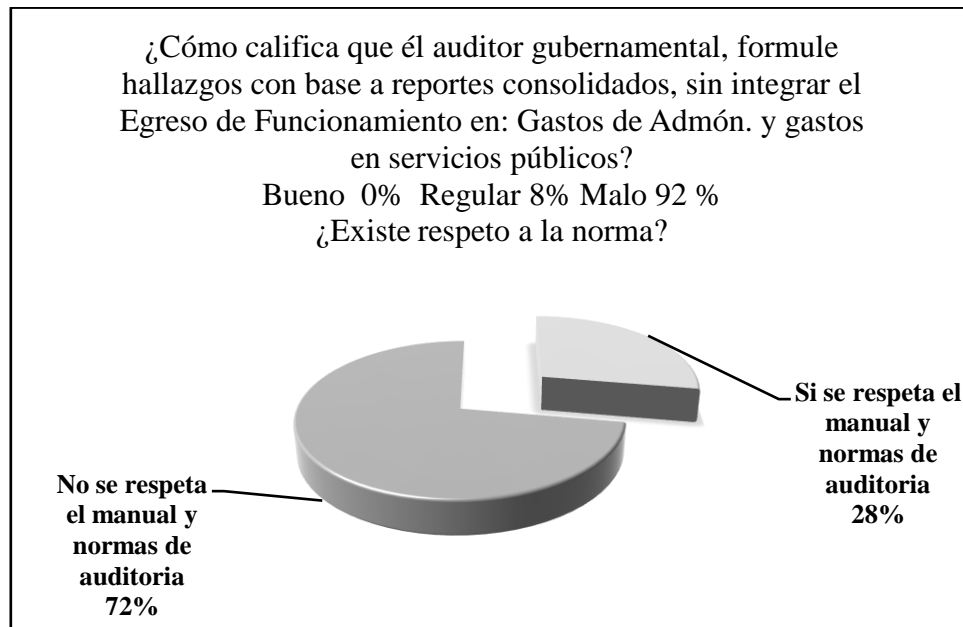
Fuente: elaboración propia, agosto 2015.

Según gráfica No. 12 los criterios para formular hallazgos deben estar apegados a normas y leyes y no como criterio personal, como lo calificaron las personas cuestionadas con un 86%, deberán estar siempre enfocados a garantizar el buen funcionamiento administrativo y operativo.

Al finalizar el examen de auditoría, es necesario preparar un informe, en el cual se consignen los resultados; que identifiquen de forma clara el área, los hallazgos, las conclusiones y recomendaciones; además es indispensable que brinde suficiente información respecto a la magnitud y riesgo de los hallazgos.

Es importante que los hallazgos como las recomendaciones estén sustentados por evidencia competente y relevante, soportada con documentos y papeles de trabajo del auditor.

Gráfica 13.
Calificación de la aplicación de normas de auditoría
Año 2015
83 colaboradores

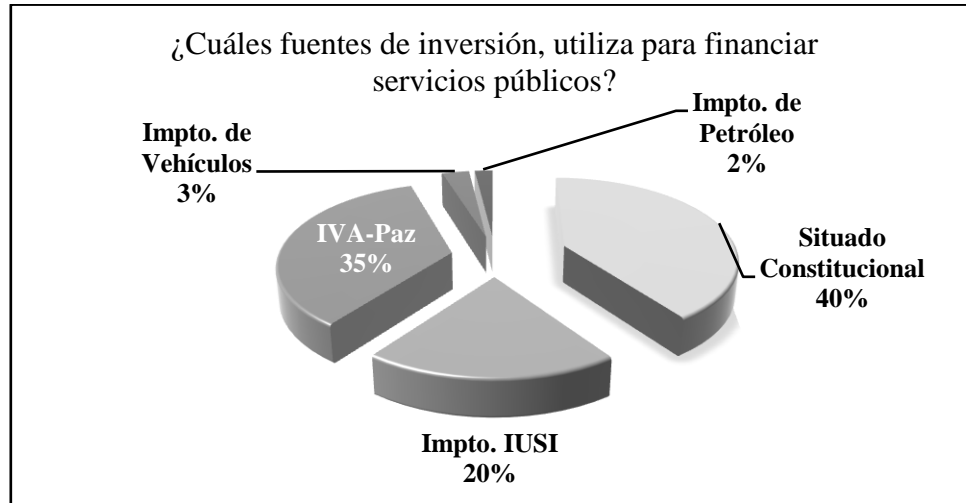


Fuente: elaboración propia, agosto 2015.

Según gráfica No. 13 la calificación de un estatus malo con el 92% al formular hallazgos sin integrar los gastos de administración, gastos en servicios públicos y con una opinión del 72% que no se respeta el manual de normas de auditoría, es una alerta para que la auditoría gubernamental examine, evalúe y emita una opinión independiente fundamentada sobre bases sólidas. Las municipalidades requieren evaluación del sistema de información financiera en forma independiente, con el objetivo de separar los tipos de gasto; para otorgarle validez a los informes de análisis y de auditoría.

Un auditor gubernamental debe poseer una combinación de conocimientos, principios, procedimientos contables, juicio certero, estudios profesionales adecuados y una receptividad mental imparcial y razonable; capaz de ofrecer una opinión profesional, basándose en el hecho de que ha de acompañar al informe presentado, al término del examen una opinión basada en la veracidad de los análisis documentados y reflejados en los estados financieros.

Gráfica 14.
Análisis del financiamiento del servicio público municipal
Año 2015
83 colaboradores



Recurso	Resultado	Análisis
Situado Constitucional	83	100.00%
Impto. IUSI	41	49.40%
IVA-Paz	72	86.75%
Impto. de Vehículos	6	7.23%
Impto. de Petróleo	4	4.82%

Fuente: elaboración propia, agosto 2015.

Como puede observarse, de las transferencias de recursos que gobierno central traslada de forma mensual a los gobiernos locales para el financiamiento de los servicios públicos, el 100% de municipalidades utiliza el Situado Constitucional, el 87% utiliza el IVA-Paz, el 49% utiliza los ingresos de IUSI (recaudado por la municipalidad) y por último los impuestos de Vehículos y de Petróleo con el 7% y 5%, para cada uno.

El gobierno transfiere a las municipalidades de acuerdo con leyes específicas, el 10% del Situado Constitucional, el Impuesto al Valor Agregado IVAPAZ que equivale al 10% de la tarifa vigente del IVA, un porcentaje de la recaudación del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, Q.0.20 de la recaudación del Impuesto de Petróleo y sus Derivados, por cada galón de gasolina superior y regular. Las municipalidades recaudan el Impuesto Sobre Inmuebles IUSI.

Gráfica 15.
Análisis del conocimiento de Normas Internacionales
de Contabilidad del Sector Público
Año 2015
83 colaboradores



Fuente: elaboración propia, agosto 2015.

Según gráfica No. 15 un 82% de los directores financieros, desconocen las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, este dato refleja la urgente necesidad de capacitación que debe ser asumida de forma individual y apoyada por el ente rector Ministerio de Finanzas, con el objetivo de preparar de forma eficiente en el área financiera y profesional a las personas que administran las finanzas públicas municipales.

Es fundamental que se desarrollen cambios para un crecimiento necesario en la formación del administrador financiero municipal, para el debido cumplimiento del Decreto número 13-2013 Reformas a Ley Orgánica de Presupuesto, referente a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, que permiten la expansión desde una perspectiva mundial, una información financiera comprensible y aplicable que proporcione transparencia, sea comparable y que facilite el entendimiento a los usuarios. Las Normas Internacionales de Contabilidad le han dado un giro trascendental al área contable y forman parte en el proceso de transformación del conocimiento y a la preparación y presentación de los estados financieros, con el fin de proporcionar información contable en la rendición de cuentas y toma de decisiones de naturaleza económico financiero.

Análisis de los resultados

Resultados de las muestras del portal electrónico SIAF MUNI

El universo de 338 entidades municipales a investigar, obligó a obtener información del portal electrónico de acceso público, Sistema de Administración Financiera Municipal (SIAF MUNI), administrado y validado por el Ministerio de Finanzas Públicas, y fiscalizado por la Contraloría General de Cuentas, entidad responsable de actualizar dicho portal, con las rendiciones mensuales de cada municipalidad.

Tabla 1.

Utilización de Proyectos de Inversión, para gastos de Servicios Públicos

	Departamento	Sin proyecto	Proyecto
1	Alta Verapaz	0	5
2	Baja Verapaz	0	4
3	Chimaltenango	3	4
4	Chiquimula	3	3
5	El progreso	3	2
6	Escuintla	2	2
7	Guatemala	2	2
8	Huehuetenango	2	2
9	Izabal	1	3
10	Jalapa	1	3
11	Jutiapa	0	4
12	Peten	1	3
13	Quetzaltenango	1	3
14	Quiche	2	2
15	Retalhuleu	0	4
16	Sacatepéquez	0	4
17	San Marcos	1	3
18	Santa Rosa	1	3
19	Sololá	0	4
	Totales	23=28%	60=72%

Fuente: elaboración propia, mayo 2015.

Según la tabla 1, el 72% de las municipalidades utiliza proyectos, para financiar con recursos de inversión los servicios públicos; pero cargan la cuenta Activos Intangibles. Una cuarta parte de las municipalidades 28%, registra sin proyecto pero realizan traslados de inversión a funcionamiento; para el financiamiento de los servicios públicos municipales.

Resultados del estudio financiero local

El tema de investigación trata del financiamiento de los servicios públicos con recursos de inversión, por lo que amerita ahondar, investigar y conocer los números reales en una municipalidad promedio en Guatemala.

La información recabada, a través de la investigación en la Dirección Financiera de la Municipalidad a la que llamaremos Municipalidad “El Quetzal”, debido a que no autorizaron publicar el nombre de la entidad, la cual es una cabecera departamental, con un presupuesto anual de 75 millones; y con acceso a la página de información pública de la Municipalidad y el portal del Ministerio de Finanzas Públicas.

Análisis presupuestario de los servicios públicos

La municipalidad “El Quetzal” en el ejercicio 2014 no generó fondos suficientes que permitieran financiar distintas actividades de funcionamiento tales como: Abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, alumbrado público, administración de mercados, rastros, cementerios, recolección de desechos, y otros.

Con recursos escasos de funcionamiento prestó servicios públicos municipales, que mejoraron la calidad de vida de la población, y para subsidiar la diferencia se presupuestaron y pagaron ocho (8), proyectos de inversión, con el objeto de hacer suponer que en la contabilidad (cuenta 1241), se registró un Activo Intangible y la tesorería poder utilizar fondos de inversión para el respectivo pago; lo que en realidad es un activo inexistente, ya que aunque aparece un proyecto registrado no existe un bien físico y el expediente que lo respalde como tal; excepto por:

- a) Dotaciones de materiales.
- b) Mantenimientos de caminos y obras de inversión social. (Proyectos que la Dirección Municipal de Planificación, de oficio debe conformar expediente).

Tabla 2.**Proyectos que afectaron la cuenta 1241 Activos intangibles en el ejercicio 2014**

Programa	Proyecto	Proyecto / Actividad	Costo
11	1	Conservación servicios de agua, mercados, cementerios y extracción de basura	10,816,702.86
13	2	Biblioteca Municipal y maestros	386,607.65
14	3	Conservación y Fortalecimiento de La Cultura, Recreación y el Deporte	1,573,371.04
15	4	Conservación y Fortalecimiento de la Salud Municipal	457.00
16	5	Protección a la Mujer, Niñez y Adolescencia	635,501.60
17	6	Alumbrado Público y Mantenimiento de Obras	12,326,767.29
18	7	Conservación y Protección del Medio Ambiente	866,662.13
19	8	Conservación Orden Público y Seguridad Ciudadana	3,246,421.49
Total			29,852,491.06

Fuente: elaboración propia, mayo 2015.

Según tabla No. 2, la ejecución de egresos de los servicios públicos municipales, fue ejecutada a través de proyectos, en los siguientes programas 11 Saneamiento municipal, 13 Educación, 14 Cultura, 15 Salud, 16 Protección social, 17 Desarrollo urbano y rural, 18 Protección ambiental y 19 Ordenamiento territorial.

La obligación de mejorar la calidad de vida de la población; con recursos escasos, motivó a presupuestar y pagar Q.29,852,491.06, para financiar los servicios públicos municipales en ocho (8), proyectos de inversión y por no ser activos ni obras; se asignaron actividades de gasto a dichos proyectos.

El programa 11, proyecto Saneamiento Municipal y actividad 01 Servicio de Agua Municipal, se gastó Q7,599,936.87 en salarios, servicios y materiales; es relevante el pago de Q.5,432,213.65 por energía eléctrica, utilizada por las bombas para extracción de agua.

El programa 17 en el proyecto Desarrollo Urbano y Rural y actividad 02 Mejoramiento y Reparación Alumbrado Público pago Q.8,074,158.52 en salarios, servicios y materiales; es relevante el pago de Q.7,789,239.85 por concepto de energía eléctrica, utilizada por las bombillas para el alumbrado de las calles públicas del municipio.

Tabla 3.**Análisis por grupos de gasto ejecutado, en los proyectos de la cuenta 1241****Activos intangibles en el ejercicio 2014**

Proyecto	000 Salarios	100 Servicios	200 Suministros y materiales	Totales
Conservación servicios de agua, mercados, cementerios y extracción de basura	4,246,641.93	6,266,223.86	303,837.07	10,816,702.86
Biblioteca y maestros	335,205.40	50,600.00	802.25	386,607.65
Conservación y Fortalecimiento de la Cultura y Recreación	1,368,681.63	138,284.00	66,405.41	1,573,371.04
Conservación y Fortalecimiento de la Salud Municipal	0.00	0.00	457.00	457.00
Protección a la Mujer, Niñez y Adolescencia	426,124.21	86,905.50	122,471.89	635,501.60
Alumbrado Público y Mantenimiento de Obras	672,555.47	10,242,516.29	1,411,695.53	12,326,767.29
Conservación y Protección del Medio Ambiente	828,461.10	0.00	38,201.03	866,662.13
Conservación Orden Publico y Seguridad Ciudadana	3,021,078.59	4,634.00	220,708.90	3,246,421.49
Totales	10,898,748.33	16,789,163.65	2,164,579.08	29,852,491.06

Fuente: elaboración propia, mayo 2015.

Según tabla No. 3, los ocho (8) proyectos que financiaron los servicios públicos, se utilizaron Q10,898,748.33 en salarios que incluyen 12 sueldos mensuales, bonificación Decreto 37-2001, Bono 14, aguinaldos y bonos vacacionales. En servicios se utilizaron 16,789,163.65, es relevante el servicio de energía eléctrica para extracción de agua y el alumbrado público en los cuales se pagaron más de 13 millones. En la adquisición de suministros y materiales se gastaron Q.2,164,579.08, es relevante la compra de materiales para mejoramientos y mantenimientos de la red vial en el área urbana y rural, la adquisición de materiales de construcción para dotaciones a las comunidades del municipio para mejorar escuelas, salones, puentes, tanques de agua, y otros; se refleja en el proyecto Alumbrado Público y Mantenimiento de Obras Municipales, actividad 01 Supervisión, mejoramiento y mantenimiento de obras municipales.

Tabla 4.
Análisis del subsidio en el financiamiento de los proyectos
cuenta 1241 Activos intangibles en el ejercicio 2014

Fuente de financiamiento	Sub totales	Totales	% con el total	% con sub totales
Subsidio con inversión		18,017,494.32	60%	
IVA Paz	6,292,939.28			35%
Situado Constitucional	8,699,110.21			48%
Impto. de Vehículos	1,126,838.15			6%
Impuesto de Petróleo	256,047.14			1%
Saldo de Caja IUSI Inversión	243,051.41			1%
IUSI	1,346,065.52			7%
Saldo de Caja Situado Constitucional	53,442.61			0.3%
Recursos de funcionamiento		11,834,996.74	40%	
Saldo de Caja IUSI funcionamiento	309,197.10			3%
Ingresos propios funcionamiento	11,525,799.64			97%
		29,852,491.06		

Fuente: elaboración propia, mayo 2015.

Según tabla No. 4, el gasto realizado en el ejercicio 2014, para prestar servicios públicos municipales fue de Q.29,852,491.06, se utilizó Q11,834,996.74 ó 40% de recursos de funcionamiento y se subsidió con fondos de inversión Q.18,017,494.32 que representa el 60%.

El recurso de situado constitucional para inversión, fue el que más subsidio aportó a los servicios públicos, con una cantidad de Q.8,699,110.21 que representó el 48%. Los fondos de IVA Paz para inversión representan el segundo recurso con más aportación al subsidio con Q.6,292,939.28 y representó el 35%.

Análisis del costo del servicio de agua potable

Sin abandonar el tema principal de investigación, al ser relevante el costo del servicio de agua, se tomó como muestra para analizarlo; para ello se obtuvo información reservada de las siguientes áreas:

- a) Departamento de Servicio de Agua: se encarga de programar y gestionar los recursos para salarios, servicios, suministros y materiales.

- b) Dirección Financiera Integrada Municipal: por sus unidades de presupuesto, contabilidad y tesorería; documentan, contabilizan, pagan y autorizan los egresos por concepto de servicios públicos municipales.
- c) Auditoría Interna: fiscaliza el cumplimiento de procedimientos y revisa el sustento legal de las operaciones y su efecto en los estados financieros.

La actividad: 01 Servicio de Agua Municipal, que forma parte del proyecto Saneamiento Municipal; presenta pagos Q7,599,936.87 en salarios, servicios y materiales. Es relevante el pago de Q.5,432,213.65 por concepto de energía eléctrica, utilizada por las bombas para extracción de agua.

Tabla 5.
Ingresos percibidos por el Servicio de Agua

Rubro	Descripción	Presupuesto	Percibido
11.06.10.04.00.	Multas por mal uso de agua potable	0.00	39,875.00
11.06.10.06.00.	Multas de Agua Potable	0.00	0.00
13.02.60.06.00.	Concesión de Servicios de Agua (Pajas de Agua)	190,440.00	375,400.00
13.02.60.09.01.	Instalación de Agua Potable	0.00	200.00
13.02.60.09.02.	Re conexión de Agua Potable	0.00	1,160.00
13.02.60.32.00.	Títulos Propiedad Servicio de Agua	32,940.00	18,300.00
14.01.90.03.00.	Venta de Contadores de Agua	5,400.00	0.00
14.01.90.06.00.	Venta de Agua Potable para Tanque	54.00	205.00
14.02.40.01.00.	Canon de Agua	3,479,990.40	1,868,691.00
14.02.40.06.00.	Exceso de Agua	0.00	0.00
14.02.40.17.00.	Limpieza de Contadores de Agua	0.00	0.00
		3,708,824.40	2,303,831.00

Fuente: elaboración propia, mayo 2015.

Según tabla No. 5, se tenía previsto un presupuesto de ingreso, por la prestación del servicio de agua de Q3,708,824.40, pero solo se recaudó Q.2,303,831.00. Al analizar lo recaudado con lo gastado, refleja un déficit de Q5,296,105.87.

Según el portal de acceso público, en el municipio se tiene estadística de 11 mil servicios instalados, de los cuales no se tiene control del consumo en litros, debido a que no se tienen contadores para el control de consumo. En las 9 zonas del municipio se cobra una tasa general de Q.20.00 mensuales; sin importar si es para uso doméstico, industrial, u otro.

Los propietarios de los servicios de agua, al 31 de diciembre de 2014 adeudan a la municipalidad más de 5 millones.

Para obtener el agua se extrae de 10 pozos y 3 nacimientos, por lo que son necesarias 15 bombas para almacenar en tanques aéreos y de suelo; para distribuirla en el municipio.

Resultados del estudio para presupuestar y contabilizar servicios públicos

El procedimiento correcto para presupuestar, contabilizar y financiar los servicios públicos, está dictado por las leyes de Guatemala, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados PCGA y Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Públicos NICSP; que son de aplicación al preparar y presentar estados de liquidación presupuestaria y estados financieros.

Fundamento de derecho para presupuestar bienes y servicios públicos

La Ley Orgánica del Presupuesto en su artículo No. 1 y literal a), establece que debe formularse el presupuesto bajo principios de legalidad, economía, eficiencia, eficacia y equidad, para el cumplimiento de los programas y los proyectos.

La guía de Planificación y Presupuesto por Resultados, para el sector público, con un enfoque de la gestión por resultados en la administración pública y el logro consecutivo de las mejoras en las condiciones de vida; en sus páginas 42 y 43, da la orientación como estructurar el presupuesto para identificar dichos servicios en el presupuesto.

Marco Legal

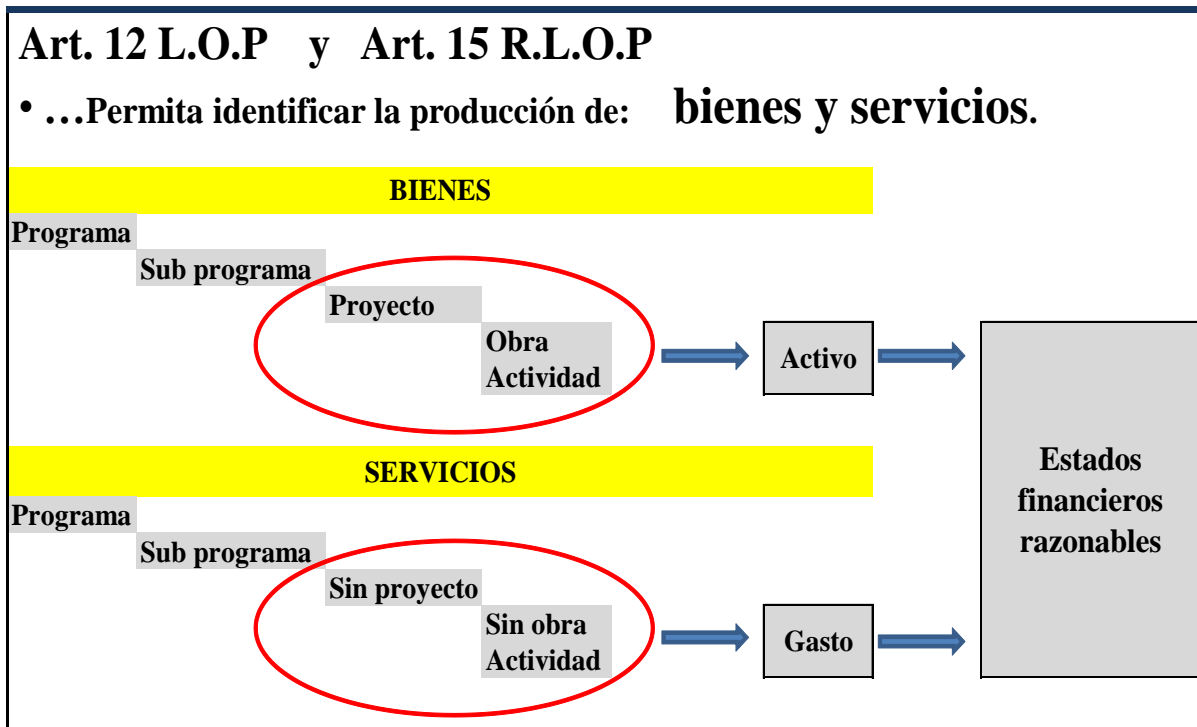
La Corte de Constitucionalidad de Guatemala al hacer referencia al presupuesto y su integración, ha sostenido que: “El presupuesto del Estado es un acto de autoridad soberana establecido en una ley con vigencia anual, y se computan por anticipado los ingresos y se autorizan los gastos públicos, para un período determinado, por lo tanto es de carácter preventivo, pues su elemento predominante es la previsión de la realidad financiera, de conformidad con los artículos 237 y 238 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y es en el Presupuesto del Estado en donde se debe establecer el detalle de gastos ordinarios y extraordinarios de cada anualidad”. Sentencia de 13 de noviembre del 2007, dictada en el expediente número 1688-2007.

Decreto número 101-97 del Congreso de La República, Ley Orgánica del Presupuesto "Artículo 12. Presupuestos de Egresos. En los presupuestos de egresos se utilizará una estructura programática coherente con las políticas, planes de acción del Gobierno y planes de desarrollo territorial, de conformidad con lo que desarrolle el reglamento respectivo, este identificará: la producción de bienes y servicios, la gestión por resultados de los organismos y entes del sector público, la incidencia económica, social y financiera de la ejecución de los gastos, la vinculación con sus fuentes de financiamiento y con el ámbito geográfico de ejecución de la inversión pública y el aseguramiento en la calidad del gasto público."

Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto, Acuerdo Gubernativo número 540-2013 “Artículo 15. Estructura Programática del Presupuesto. El presupuesto de cada institución o ente de la administración pública se estructura de acuerdo a la técnica del presupuesto por programas y de Gestión por Resultados, atiende las siguientes categorías programáticas: a) Programa; b) Subprograma; c) Proyecto; y, d) Actividad u obra...”

Cuadro 5.

Estructura presupuestaria para bienes y servicios



Fuente: elaboración propia, mayo 2015.

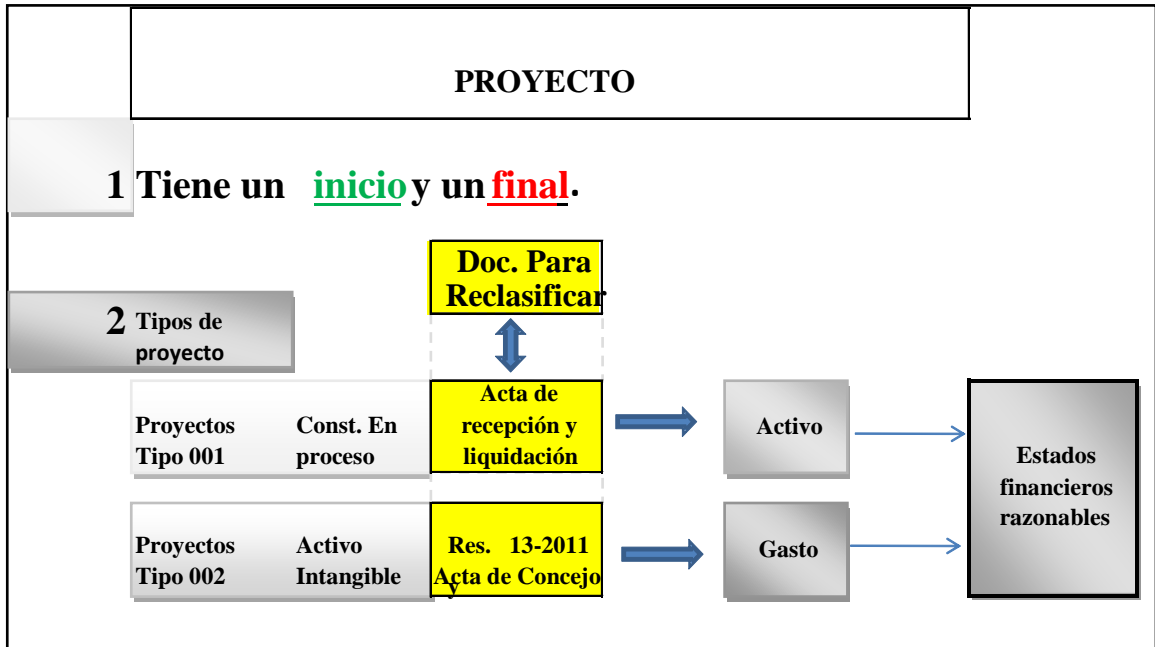
El cuadro No. 5, permite explicar el artículo 12 de la Ley Orgánica del Presupuesto y 15 del Reglamento, al identificar que la producción de servicios públicos no son proyectos y si son gastos; con la finalidad que al preparar y presentar estados financieros sean razonables.

Proyectos Municipales

Egresos para la inversión de las entidades del sector público, mediante la ejecución de proyectos y obras específicas. Los proyectos expresan la creación, ampliación o mejora de un medio de producción durable. Por tanto, el proyecto de inversión así definido, corresponde al concepto de inversión real reflejado en el Sistema de Cuentas Nacionales y según Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público de Guatemala, posee las siguientes características:

- a. Su producto se considera como formación bruta de capital del Sector Público.
- b. Todo proyecto que se refiere a la construcción, ampliación o mejora de un bien que incrementa su valor de capital, la satisfacción de la necesidad que se plantea en la formulación, sólo se materializa en el momento en el que finaliza su construcción o mejora respectiva.
- c. Está conformado por un conjunto de actividades (dirección, planificación, estudios, inspección y fiscalización, etc.), y obras complementarias que conforman la unidad productiva.

Cuadro 6.
Características de proyectos municipales



Fuente: elaboración propia, mayo 2015.

El cuadro No. 6, permite explicar los proyectos según el Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público de Guatemala, al identificar que los proyectos Tipo 001, expresan la creación, ampliación o mejora de un medio de producción durable.

Los proyectos tipo 002 corresponden a proyectos sociales, como proyectos de avicultura, ganadería, Etc., que al finalizar deben reclasificarse. Esta forma de presupuesto ha utilizado la mayoría de municipalidades para ejecutar servicios públicos con proyectos tipo 002, que no tienen un final, porque son constantes y desvirtúan la información de los estados financieros.

Análisis de las Normas Internacionales para el Sector Público NICSP-IPSASB

En marzo de 2011 el acuerdo Ministerial número 92-2011, creó el comité directivo de implementación de las normas internacionales del sector público NICSP por sus siglas en ingles “International Public System Accounting Standars (IPSASB)”, con representación de las distintas direcciones del Ministerio de Finanzas Públicas y de la Contraloría General de Cuentas. Dentro de los objetivos del Comité Directivo de IPSAS se tenía la institucionalización para el año 2015.

Las municipalidades, desde el año 2013 tienen el marco legal para utilizar las NICSP; el Decreto número 13-2013 modificó el Decreto número 101-97 del Congreso de La República, Ley Orgánica del Presupuesto "Artículo 1. Objeto. f) Responsabilizar a la autoridad superior de cada organismo o entidad del sector público, por la implementación y mantenimiento de: 1) El Sistema Contable Integrado que responda a las necesidades de registro de la información financiera y de realizaciones físicas, confiables y oportunas, acorde a sus propias características, de acuerdo con normas internacionales de contabilidad para el sector público y las mejores prácticas aplicables a la realidad nacional.”

Entre las normas relevantes y que aplican al tema de investigación, están las siguientes:

Marco Conceptual para la Información Financiera: Documento desarrollado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público IPSASB. Sustenta el desarrollo de normas internacionales de contabilidad para el sector público NICSP, por ello los Informes Financieros con Propósito General IFPG, preparados a nivel de gobierno de acuerdo con las NICSP, presentan razonabilidad y confiabilidad a sus usuarios.

El objetivo es establecer normas internacionales de contabilidad para el sector público NICSP de alta calidad y congruencia de las prácticas contables en todo el mundo, fortalece la transparencia y rendición de cuentas de las finanzas del sector público; incluye gobiernos nacionales, regionales, locales y entidades gubernamentales relacionadas.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público IPSASB, es una excelente referencia para comprender las normas internacionales de contabilidad para el sector público NICSP, porque muchas de ellas tienen su base contable en el sistema de acumulación o devengado.

IPSAS 1 Presentación de los estados financieros (NIC 1): Esta norma establece las consideraciones generales para la presentación de estados financieros con propósito de información general, su estructura y los requisitos mínimos de contenido en el marco de un sistema de contabilidad desarrollado sobre la base del devengado.

IPSAS 24: Presentación de información del presupuesto en los estados financieros: Esta Norma requiere que se incluya una comparación de los importes del presupuesto y los importes reales que surgen de la ejecución del presupuesto en los estados financieros de las entidades a las que se les requiere, poner a disposición pública su presupuesto aprobado y por esa razón, tienen la obligación pública de rendir cuentas. La norma también requiere la revelación de una explicación sobre las razones de las diferencias materiales entre el presupuesto y los importes reales.

IPSAS 31 Activos intangibles (NIC 38): Prescribe el tratamiento contable para los activos intangibles que no sean tratados de manera específica en otras IPSAS.

Requiere que se reconozca un activo intangible si y solo si, se cumplen los criterios especificados; también especifica como determinar el importe en libros de los activos intangibles y exige revelar información descriptiva.

Define que un activo intangible es identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, además se tiene control sobre el recurso, con posibles beneficios económicos futuros o potencial fuente de servicio y el valor razonable o el costo del activo puede ser medido de forma fiable. Si no se cumplen con los requisitos, el importe derivado de su adquisición se reconocerá como gasto del periodo.

Cuadro 7.

Estado Financiero que muestra el gasto en Servicios Públicos

Entidad del sector público		
Estado de rendimiento financiero del ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X2		
(Ilustración de la clasificación de gastos por función)		
	20X2	20X1
Ingresos		
Impuestos		
Cuotas, multas, penalizaciones y licencias		
Ingresos por transacciones con contraprestación		
Transferencias de otras entidades gubernamentales		
Otros ingresos		
Total ingresos de actividades ordinarias		
Gastos		
Servicios públicos generales		
Defensa		
Orden público y seguridad nacional		
Educación		
Sanidad		
Protección social		
Vivienda y bienestar social		
Ocio, cultura y religión		
Asuntos económicos		
Protección medioambiental		
Otros gastos		
Costos financieros		
Gastos totales		
Resultado (ahorro o des ahorro) del periodo		

Fuente: NICSP 1 Guía de Implementación, enero 2010.

Según el cuadro No. 7, que es una sección obtenida de la IPSAS 1 Guía de Implementación; los gastos por servicios públicos no son activos; sino deben reflejarse en la sección de gastos del Estado de Rendimiento Financiero, ó Estado de Resultados como lo nombra el Sistema de Contabilidad Integrado para Gobierno Local SICOINGL.

La naturaleza de los activos intangibles es tal que, en muchos casos no es posible ampliar o sustituir el activo, por lo que los desembolsos posteriores se reconocerán siempre en el resultado del periodo. El reconocimiento de los costos en libros finaliza, en el momento en que el activo se encuentre en su lugar y condición necesaria para operar, por ello los costos por la utilización y otro corresponden a gastos del periodo.

Base legal para financiar los servicios públicos municipales.

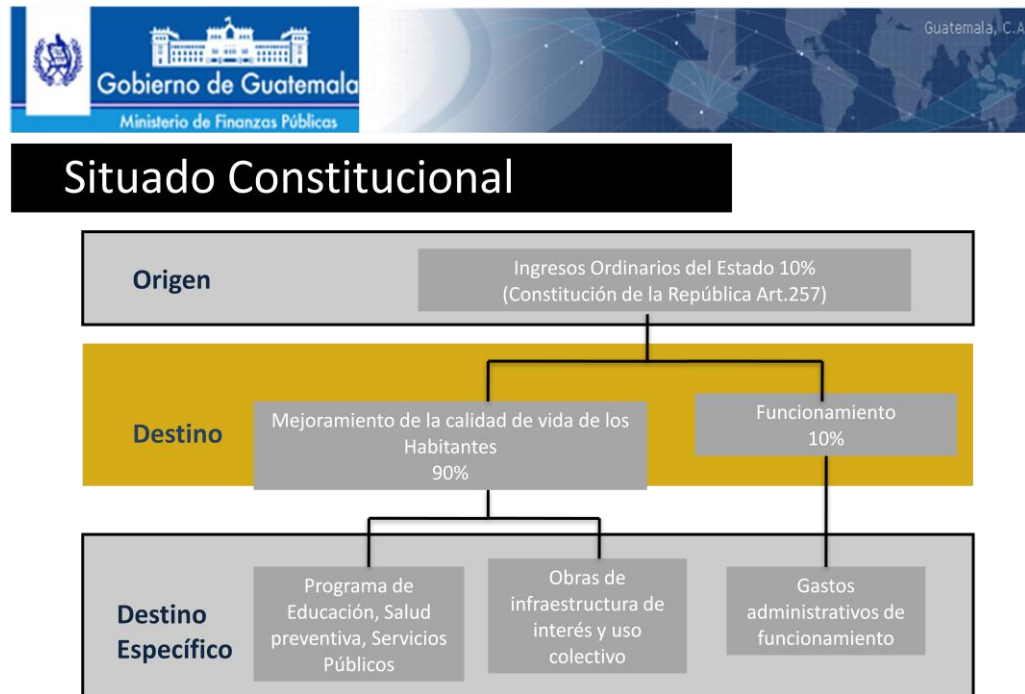
Las regulaciones que especifican el destino de la transferencia constitucional y de las transferencias de los impuestos tienen su origen en la desconfianza de que las municipalidades utilicen una alta proporción de dichos recursos en gastos de funcionamiento. Sin embargo, estas normas cierran la puerta a los gobiernos locales de utilizarlo en funcionamiento; pero no en el financiamiento de los servicios públicos. La Norma Constitucional y las demás leyes tributarias señalan que la mayor proporción de estas transferencias de recursos deben ser utilizadas en gastos de inversión y servicios que mejoren la calidad de vida.

Constitución Política de la República de Guatemala

En su artículo 257 que literalmente dice: “Asignación para las municipalidades: El organismo Ejecutivo incluirá anualmente en el Presupuesto General de Ingresos Ordinarios del Estado, un diez por ciento del mismo para las municipalidades del país. Este porcentaje deberá ser distribuido en la forma en que la ley determine y destinado por lo menos en un noventa por ciento para programas y proyectos de educación, salud preventiva, obras de infraestructura y servicios públicos que mejoren la calidad de vida de los habitantes.”

Ilustración 1.

Distribución legal de la fuente Situado Constitucional



Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas, octubre 2013.

Según la Ilustración 1. La Constitución de la República expresa que por lo menos un 90 por ciento de los recursos del aporte constitucional deben ser destinados para programas y proyectos de educación, salud preventiva, obras de infraestructura y servicios públicos que mejoren la calidad de vida de los habitantes. El diez por ciento (10%), restante podrán utilizarlo para financiar gastos de funcionamiento.

El Oficio Circular No. 008, de fecha 11 de octubre de 2013 y firmada por el Licenciado Pavel Vinicio Centeno López Ministro de Finanzas Públicas, confirma que el noventa por ciento del situado constitucional, puede utilizar en el financiamiento de servicios públicos, como literal lo dicen los párrafos 4 y 5: “En el ámbito municipal, de conformidad con el Artículo 257 de la Constitución de la República de Guatemala, las municipalidades están facultadas para utilizar "el noventa por ciento del aporte constitucional en programas y proyectos de educación, salud preventiva, obras de infraestructura y servicios públicos que

mejoren la calidad de vida de los habitantes. Al respecto, es menester indicar que según el marco conceptual del sistema presupuestario guatemalteco, los programas se conforman para producir los bienes y servicios finales (producción terminal), que las instituciones públicas entregan a la población; y solo en el momento de la ejecución de inversiones (obras) debe incorporar la categoría programática proyecto.

Por lo tanto, las municipalidades tienen la potestad constitucional de financiar con los recursos del aporte en referencia, programas que no conllevan la formación de capital fijo, como lo son los servicios de educación, salud preventiva y otros que mejoren la calidad de vida de los habitantes, que ocasionan gastos relativos a honorarios a docentes y médicos, medicamentos, materiales educacionales y quirúrgicos, arrendamientos, servicios básicos, entre otros; que son necesarios para llevar a cabo la producción terminal de los programas presupuestarios. Dentro de la categoría programática "proyecto", incluyen obras de formación bruta de capital fijo, tales como la construcción de una escuela, clínica médica, mercados, tratamiento de aguas residuales, entre otros.”

Ley del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A), Decreto número 27-92

Describe que la recaudación y porcentaje del impuesto que le corresponde a las municipalidades para lo cual se transcribe el artículo 10 segundo párrafo: “La recaudación correspondiente al tres por ciento (3%) adicional será asignada de forma íntegra para el financiamiento de la paz y desarrollo y deberá destinarse a la ejecución de programas y proyectos de educación, salud, infraestructura, introducción de servicios de agua potable, electricidad, drenajes, manejo de desechos o a la mejora de los servicios actuales”.

Ilustración 2.

Distribución legal del Impuesto al Valor Agregado



Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas, octubre 2013.

Según la ilustración 2, el ingreso por concepto del IVA, las municipalidades podrán destinar hasta un máximo de veinticinco por ciento (25%), para gastos de funcionamiento y atención del pago de prestaciones y jubilaciones. El setenta cinco por ciento (75%) restante se destina con exclusividad para inversión. Las autoridades municipales pueden destinar el 75% para programas y proyectos; los servicios en su mayoría dependen de programas de salud. Además, especifica que puede utilizarse para servicios de agua, electricidad, drenajes, desechos é incluso la mejora de los servicios actuales.

Dictámenes de Contraloría General de Cuentas

En la investigación se obtuvo copia de dictámenes de la Sección de Asesoría e Información Legal en Materia Hacendaria de Contraloría general de Cuentas, dirigidos a la municipalidad de Chimaltenango y con referencia a la utilización del Impuesto al Valor Agregado, en el financiamiento del servicio de energía eléctrica, para prestar el servicio de agua.

- a. La Contraloría General de Cuentas, a través de la Sección de Asesoría e Información Legal en Materia Hacendaria, y con fecha 19 de abril de 1999 y documento CLAS: 193-29-1-D-19-99; referente al gasto de energía eléctrica para bombeo de agua en la Municipalidad de Chimaltenango.

En el segundo párrafo de dicho dictamen, toma como base el Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado Art. 10 “De la recaudación resultante de la tarifa única aplicada, el monto correspondiente a tres y medio puntos porcentuales (3.5%) se asignará de manera íntegra para el financiamiento de la paz y desarrollo, con destino a la ejecución de programas y proyectos de educación, salud, infraestructura, introducción de servicios de agua potable, electricidad, drenajes, manejo de desechos o a la mejora de los servicios actuales.” Y en la parte final del último párrafo del mismo artículo, establece: “Los recursos con destino específico se aplicarán exclusivo a los programas y proyectos a que se refiere el segundo párrafo, en la forma establecida en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal por el Congreso de la República.”

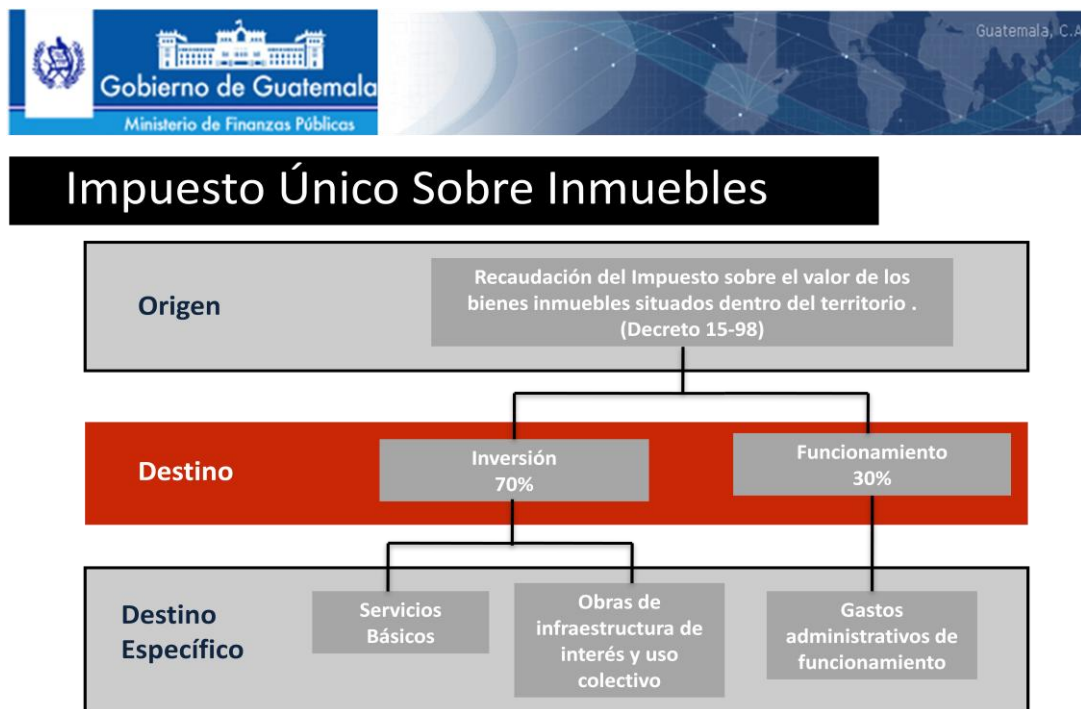
En el tercer párrafo literalmente dice: “Por lo anterior expuesto, esta sección de Asesoría, OPINA: Que la Municipalidad de Chimaltenango puede utilizar el porcentaje que se le traslada proveniente del Impuesto al Valor Agregado, fondos para el desarrollo y la paz, tanto para efectuar el pago mensual de la energía eléctrica que se utiliza en los proyectos de agua, ya que ello contribuye a mejorar el servicio actual de agua como para introducir nuevos proyectos de agua potable.....”

- b. La Contraloría General de Cuentas, a través de la Sección de Asesoría e Información Legal en Materia Hacendaria, y con fecha 11 de mayo del 2000 y documento CLAS: 0780-29-S-10-2000, referente al gasto de energía eléctrica para bombeo de agua en la Municipalidad de Chimaltenango, dictamina lo siguiente: “Al respecto y previo análisis efectuado, esta Sección de Asesoría OPINA: Que si es factible que de los fondos del IVA PAZ la referida Municipalidad pueda tomar para pagar la deuda aludida...”

Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto número 15-98

Artículo 2. “Destino del Impuesto. Los recursos provenientes de la aplicación del impuesto a que se refiere la presente ley, solo podrán destinarse por las municipalidades como mínimo un setenta por ciento (70%), para inversiones en servicios básicos y obras de infraestructura de interés y uso colectivo; y hasta un máximo del treinta por ciento (30%) para gastos administrativos de funcionamiento.....”

Ilustración 3.
Distribución legal del IUSI



Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas, octubre 2013.

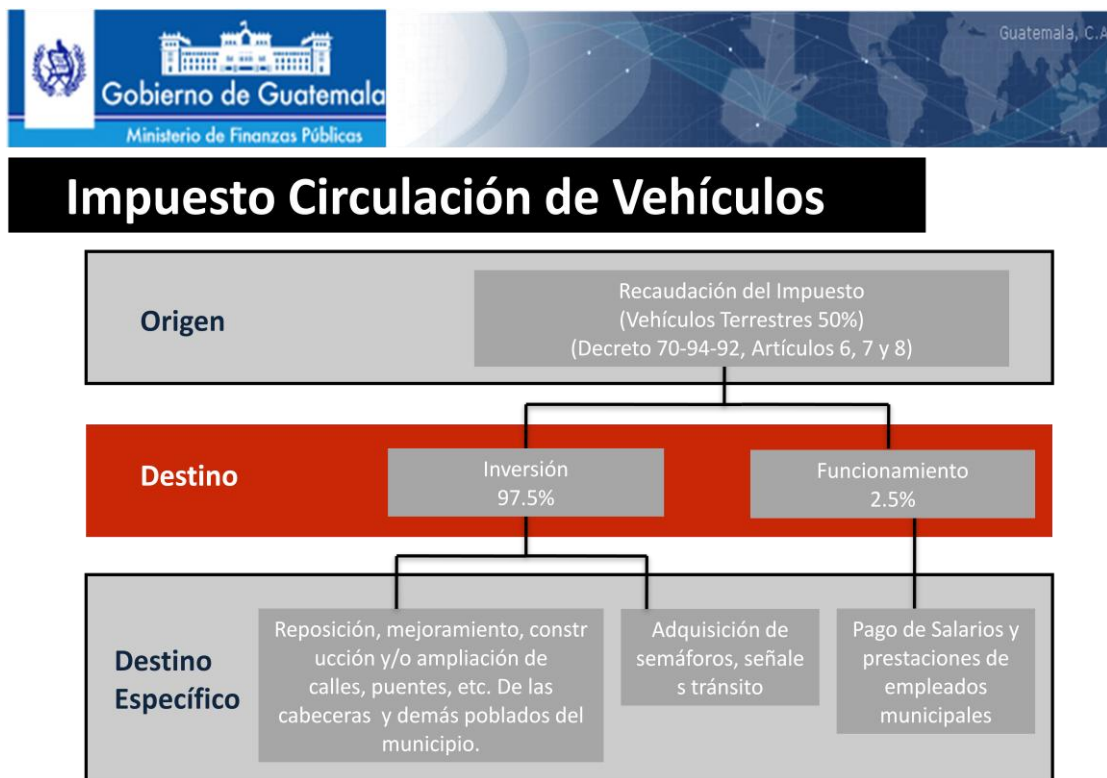
La ilustración 3. Ley del IUSI preceptúa que de los recursos provenientes de la aplicación de este impuesto, deberá destinar como mínimo un setenta por ciento (70%), para inversión en servicios básicos y obras de infraestructura de interés y uso colectivo; y hasta un máximo de treinta por ciento (30%), a gastos administrativos de funcionamiento.

Ley del Impuesto de Circulación de Vehículos, Decreto número 70-94-92

Los artículos 6, 7 y 8 de la ley indican que el 97.5% debe destinarse a reposición, mejoramiento, construcción y/o ampliación de calles, puentes, etc. de las cabeceras y demás poblados del municipio. También a la adquisición de semáforos y señales de tránsito. El 2.5% se destina al pago de salarios y prestaciones de empleados municipales.

Ilustración 4.

Distribución legal del Impuesto de Circulación de Vehículos



Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas, octubre 2013.

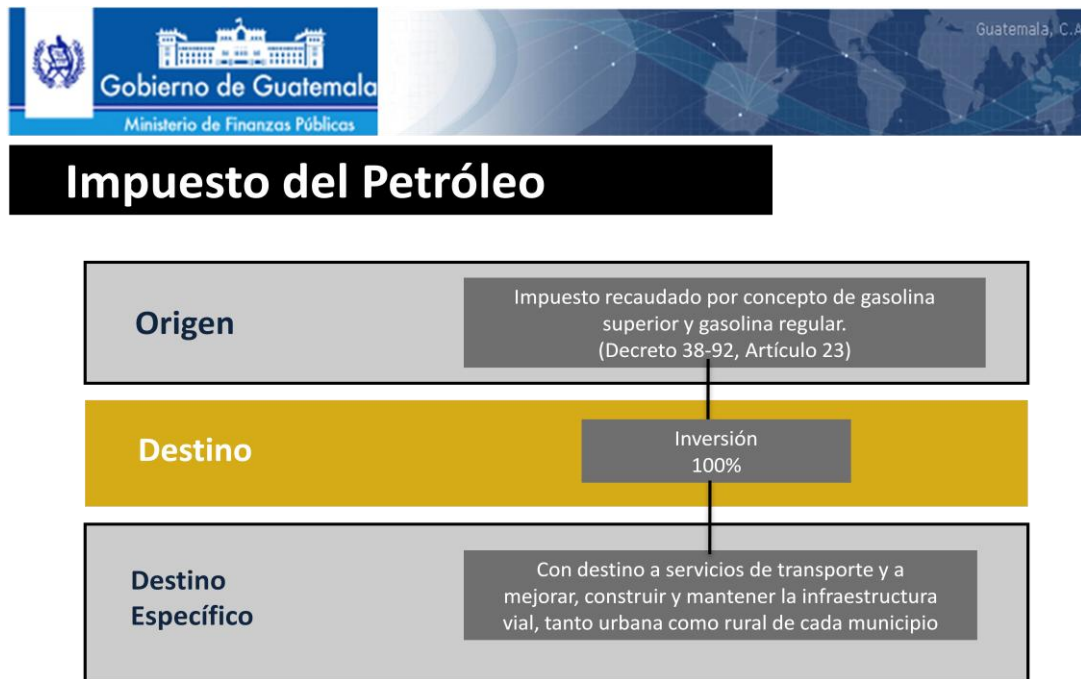
Según la ilustración 4, en relación al impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, la normativa tributaria señala que el monto transferido debe destinarse con exclusividad al mantenimiento, mejoramiento, construcción y / o ampliación de calles, puentes y bordillos de las cabeceras y demás poblados de los municipios.

Ley del Impuesto de Petróleo, Decreto número 38-92

En el caso del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo la normativa indica que su destino específico es a servicios de transporte y a mejorar, construir y mantener la infraestructura vial, tanto urbana como rural de cada municipio.

Ilustración 5.

Distribución legal del Impuesto del Petróleo



Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas, octubre 2013.

Según la ilustración 5, el impuesto del petróleo no se debe utilizar para financiar servicios públicos, solo para mejorar, mantener y construir infraestructura vial.

Resultado del análisis de los reportes de SICOINGL

El Sistema de Contabilidad Integrada para Gobiernos Locales SICOINGL, tiene disponibilidad amplia de reportes en cada módulo, desde consolidados hasta dinámicos por lo que existe información para obtener conclusiones de la ejecución financiera municipal.

Pero al analizar los reportes que proporcionan información presupuestaria, contable y financiera para controlar, evaluar y auditar, el financiamiento de los servicios públicos, no son eficaces.

Módulo de presupuesto:

Falta un reporte de Centros de Costo:

A pesar que se registra centro de costo por cada servicio municipal, no existe ningún reporte. Este informe equipararía los ingresos y los egresos, con esto los costos serían medibles con facilidad y se observaría el déficit que genera la prestación de cada servicio público.

Reporte de Libro de Fuentes de Financiamiento:

Es un reporte a detalle y utilizado por auditores gubernamentales, para concluir en el uso de los recursos de funcionamiento e inversión. Presenta las siguientes dificultades:

- a. Para las municipalidades que presupuestan los servicios públicos, bajo la categoría proyecto, los gastos se reportan en los egresos presupuestarios tipo 20 de inversión; por lo que se combinan los egresos de obra gris que son activos y los gastos en servicios públicos.
- b. Las municipalidades que presupuestan los servicios públicos, bajo la categoría sin proyecto, los gastos se reportan en los egresos presupuestarios tipo 10

funcionamiento; combina de esta manera el gasto operativo con el gasto en servicios públicos.

Reporte Ejecución De Egresos Del Ejercicio por Tipo presupuesto, Fuente y Grupo gasto:
Contiene información consolidada y de igual forma realiza las combinaciones de gastos del Reporte de Libro de Fuentes de Financiamiento.

Reporte de Ejecución Consolidada De Egresos Por Tipo De Presupuesto:
Presenta la información consolidada y realiza las combinaciones de gastos del Reporte de Libro de Fuentes de Financiamiento.

Se presenta un caso real ocurrido en el ejercicio 2013 de una municipalidad, que omitiré el nombre. No creó proyectos en el presupuesto, para el financiamiento de los servicios públicos, registró traslados de fuentes de inversión a funcionamiento, luego de operar el egreso presupuestario como gasto de funcionamiento; avalados por el voto favorable de la tercera parte de los miembros del concejo municipal.

Sin embargo para el ente rector y fiscalizador por cuestiones de criterio y como soporte el Reporte de Ejecución Consolidada de Egresos por Tipo de Presupuesto y el listado de traslados de inversión a funcionamiento formuló el hallazgo de Malversación de Fondos.

Ilustración 6.

Reporte de utilización de fuentes en el ejercicio 2013

		EN EL EJERCICIO			EN EL PERIODO	
		ASIGNADO	MODIFICADO	VIGENTE	EJECUTADO	% RESPECTO AL EJECUTADO
1	FUNCIONAMIENTO	43,541,071.25	1,827,701.70	45,368,772.95	41,136,286.37	82.35
2	INVERSION	4,918,928.75	15,893,629.31	20,812,558.06	8,652,164.82	17.32
3	DEUDA	140,000.00	1,100,308.94	1,240,308.94	167,211.00	0.33
TOTALES		48,600,000.00	18,821,639.95	67,421,639.95	49,955,662.19	

Ruta: Ejecucion - Egresos - Reportes - Ejecución consolidada de egresos por tipo de presupuesto

Fuente: Sicoingl, mayo 2015.

El reporte electrónico de la ilustración No.6, no indica la fuente utilizada, se limita a señalar que del total de fuentes en gastos presupuestarios de funcionamiento se pagó el 82.35% y en fuentes de inversión egresaron 17.32%. Este es uno de los fundamentos para que el auditor gubernamental formule hallazgos de malversación de fondos públicos.

Por lo sucedido en el ejercicio 2014, fue aprobado y ejecutado un presupuesto con ocho (8), proyectos que están incluidos en el Plan Operativo Anual 2014 (POA), formulado por Dirección Municipal de Planificación (DMP), y aprobado por el Honorable Concejo Municipal.

Ilustración 7.

Reporte de utilización de fuentes en el ejercicio 2014

TIPO DE PRESUPUES		EN EL EJERCICIO			EN EL PERIODO	
		ASIGNADO	MODIFICADO	VIGENTE	EJECUTADO	% RESPECTO AL EJECUTADO
1	FUNCIONAMIEN	19,943,046.07	-1,159,507.50	18,783,538.57	15,303,148.33	26.75
2	INVERSION	40,560,280.94	18,843,504.26	59,403,785.20	40,921,528.28	71.54
3	DEUDA	209,000.00	1,070,047.94	1,279,047.94	975,299.20	1.71
TOTALES		60,712,327.01	18,754,044.70	79,466,371.71	57,199,975.81	

Ruta: Ejecucion - Egresos - Reportes - Ejecución consolidada de egresos por tipo de presupuesto

Fuente: Sicoingl, mayo 2015.

El reporte electrónico de la ilustración No. 7, no indica la fuente utilizada, solo se limita a señalar que del total de fuentes en gastos presupuestarios de funcionamiento se pagó el 26.75% y en fuentes de inversión egresaron 71.54%. Este es uno de los fundamentos para que el auditor gubernamental quede convencido que no hubo malversación de fondos públicos.

Esta combinación de egresos presupuestarios, dificultan el control, evaluación y fiscalización de los gastos reales en servicios públicos, según reportes del módulo de presupuesto del Sistema de Contabilidad Integrada para Gobiernos Locales SICOINGL.

Módulo de contabilidad:

El módulo de contabilidad carece de informes que indiquen, la fuente de financiamiento utilizada para adquirir los activos, pago de gastos.

Ilustración 8.

Balance General Comparativo Activo

CUENTA	DESCRIPCION	2,014	2,013	AUMENTO/DIS
1000	ACTIVO			
1100	ACTIVO CORRIENTE (CIRCULANTE)			
1110	ACTIVO DISPONIBLE			
1111	Caja	0.00	0.00	0.00
1112	Bancos	19,089,507.62	18,023,357.25	1,066,150.37
	Total de ACTIVO DISPONIBLE	<u>19,089,507.62</u>	<u>18,023,357.25</u>	<u>1,066,150.37</u>
1130	ACTIVO EXIGIBLE			
1131	Cuentas a Cobrar a Corto Plazo	0.00	0.00	0.00
1133	Anticipos	2,112,806.06	2,114,517.08	-1,711.02
1134	Fondos en Avance	0.00	0.00	0.00
	Total de ACTIVO EXIGIBLE	<u>2,112,806.06</u>	<u>2,114,517.08</u>	<u>-1,711.02</u>
	Total de ACTIVO CORRIENTE (CIRCULANTE)	<u>21,202,313.68</u>	<u>20,137,874.33</u>	<u>1,066,439.35</u>
1200	ACTIVO NO CORRIENTE (LARGO PLAZO)			
1230	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO (NETO)			
1231	Propiedad y Planta en Operación	11,431,712.04	11,431,712.04	0.00
1232	Maquinaria y Equipo	6,686,253.74	6,196,725.60	489,528.14
1233	Tierras y Terrenos	34,672,143.00	33,972,143.00	700,000.00
1234	Construcciones en Proceso	31,392,501.91	29,974,486.44	1,418,015.47
1235	Equipo Militar y de Seguridad	39,850.00	39,850.00	0.00
1236	Animales	160,168.00	160,168.00	0.00
1237	Otros Activos Fijos	4,446,340.72	4,048,552.16	397,788.56
1238	Bienes de Uso Comun	41,046,240.52	25,616,519.16	15,429,721.36
	Total de PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	<u>129,875,209.93</u>	<u>111,440,156.40</u>	<u>18,435,053.53</u>
1240	ACTIVO INTANGIBLE			
1241	Activo Intangible Bruto	58,057,207.14	28,654,217.00	29,402,990.14
	Total de ACTIVO INTANGIBLE	<u>58,057,207.14</u>	<u>28,654,217.00</u>	<u>29,402,990.14</u>
	Total de ACTIVO NO CORRIENTE (LARGO)	<u>187,932,417.07</u>	<u>140,094,373.40</u>	<u>47,838,043.67</u>
	Total de ACTIVO	<u>209,134,730.75</u>	<u>160,232,247.73</u>	<u>48,902,483.02</u>
	Totales:	<u>209,134,730.75</u>	<u>160,232,247.73</u>	<u>48,902,483.02</u>

Fuente: Sicoingl, mayo 2015.

Según la ilustración No. 8, la cuenta 1241 Activo Intangible Bruto del Balance General Comparativo Activo y del caso real de una municipalidad; se incrementó en más de 29 millones, por los proyectos que cargaron con los gastos en servicios públicos.

Módulo de tesorería

Contiene diferentes reportes: Un reporte dinámico, uno de traslado de fondos, de movimientos diarios y consolidados por fuentes. Todos los reportes combinan los débitos bancarios, lo que dificulta el control, evaluación y fiscalización de los gastos reales en servicios públicos, al analizar los reportes del módulo de tesorería del Sistema de Contabilidad Integrada para Gobiernos Locales SICOINGL. Las combinaciones son las siguientes:

- a. Para las municipalidades que presupuestan los servicios públicos, bajo la categoría proyecto, los débitos bancarios se reportan en las fuentes inversión; por lo que se combinan los débitos bancarios de obra gris que son activos y los débitos bancarios de servicios públicos.
- b. Las municipalidades que presupuestan los servicios públicos, bajo la categoría sin proyecto, los débitos bancarios se reportan en las fuentes de funcionamiento; combina de esta manera los débitos bancarios por concepto de gasto operativo con el gasto en servicios públicos.

Capítulo 5

Discusión y análisis de resultados.

5.1 Discusión de resultados

El presente capítulo contiene la discusión de resultados y efectos que ocasiona la falta de un procedimiento presupuestario, contable y financiero, para subsidiar operaciones presupuestarias de funcionamiento, con fondos de inversión, este es un factor que afecta a las municipalidades a nivel nacional y a los funcionarios y empleados públicos.

En la discusión se concluye que para que sea útil, duradera y existan criterios unificados; es necesario que el ente rector Ministerio de Finanzas, influya de manera directa y gestione la solución definitiva al presente problema.

Para optimizar el uso de los estados financieros se dan orientaciones, que las municipalidades están obligadas a realizar; para cumplir con las exigencias contables; demostradas en el presente estudio.

Discusión del presupuesto de servicios públicos

El análisis a la legislación y principios presupuestarios, concluye en orientar la formulación de presupuesto del gasto en servicios públicos, fuera de la categoría proyecto. Los servicios públicos representan un gasto relevante del presupuesto, su registro y representación en los estados de liquidación presupuestaría y estados financieros debe ser razonable y demostrar fiabilidad.

El presupuesto de inversión debe contener todas las transacciones que se incorporan al patrimonio del Estado y que por lo tanto incrementan su capital, como las obras públicas y la adquisición de bienes de uso o de producción. En la Administración Central se ha eliminado el uso de la categoría programática proyecto de Tipo 002, dentro del Presupuesto General de Inversión, excepto en las municipalidades.

Dentro de la categoría programática “proyecto”, se debe incluir obras sociales ó de infraestructura y no servicios públicos; en respeto a la teoría conceptual de proyecto y la integridad de “presupuesto, contabilidad y tesorería” del sistema SIAF normado por Finanzas, y con ello refleje razonabilidad en los estados financieros, demandada por las normas de contabilidad y auditoría gubernamental.

Discusión de la revelación contable de servicios públicos

Según las normas internacionales de contabilidad para el sector público NICSP, los gastos por Servicios Públicos Municipales, no son activos intangibles; no deben formar parte de los activos municipales. Reconocen que el objetivo principal de una entidad pública no es generar utilidades, sino ser responsable de la realización de la prestación de un servicio. Estados no financieros suplementarios pueden presentarse junto con los estados financieros para proporcionar una imagen más completa de las actividades de la entidad.

Las NICSP, aplicadas en las municipalidades representan confiabilidad de la información; por lo que SICOINGL sin NICSP no garantiza los requerimientos legales ni de calidad internacional de la información financiera.

Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP, hacen referencia a Estados Financieros con propósito general y tienen carácter normativo.

a. Información Financiera con Propósito General:

El objetivo de las entidades del sector público es prestar servicios al público, en lugar de obtener beneficios y generar rentabilidad sobre el patrimonio. Por consiguiente, el desempeño puede ser evaluado de forma parcial mediante examen de la situación financiera, rendimiento financiero y flujo de efectivo.

Los informes financieros con propósito general, proporcionan información para rendición de cuentas y toma de decisiones, además para apoyar las evaluaciones en los temas de:

- Presentación de servicio en forma eficaz.
- Existencia, derechos y obligaciones de los recursos disponibles.

- Cambios de la carga sobre los contribuyentes para el pago de servicios actuales.
- Mejoras ó deterioro de la capacidad de proporcionar servicios.
- El presupuesto aprobado mediante requerimiento constitucional, permite a los usuarios comparar los resultados y facilita la evaluación de la medida en que una entidad pública ha cumplido sus objetivos financieros.
- El principio de negocio en marcha respalda la preparación de los estados financieros, aunque el control político puede cambiar con regularidad, los estados nacionales tienen existencias muy largas.
- La naturaleza y propósito de los activos y pasivos en el sector público, es por su potencial de servicio más que por su capacidad de generar flujos de efectivo.

b. Características Cualitativas de la Información Financiera con Propósito General.

La información útil para efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, que actúan en forma conjunta que aplican a la información financiera y no financiera, debe contener los atributos siguientes:

- Relevancia: Si la información es capaz de influir en las evaluaciones y decisiones de los usuarios, además contiene valor confirmatorio, valor predictivo o ambos.
- Representación Fiel: Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. La representación fiel se alcanza al describir el fenómeno completo, neutral y libre de error significativo. Describe la esencia de la transacción, otro suceso, actividad o circunstancia que no es necesaria su forma legal.
- Comprensibilidad: Información clara y concisa permite a los usuarios comprender su significado. Se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable, pero algunos fenómenos son difíciles de representar, y algunos usuarios pueden necesitar apoyo de un asesor.

- Oportunidad: Información disponible antes de que pierda su capacidad para ser útil a efectos de rendición y toma de decisiones.
- Comparabilidad: Es una cualidad de la relación entre dos o más partidas de información, y permite a los usuarios identificar similitudes y diferencias.
- Verificabilidad: Puede ser directa como contar efectivo y también indirecta al comprobar resultados a través de re cálculos.
- Materialidad o importancia relativa: La omisión o inexactitud de la información con importancia relativa puede abarcar información cuantitativa y cualitativa, y se consideran temas como: naturaleza, legalidad y consecuencias.

c. Elementos de los Estados Financieros:

Las características económicas comunes agrupadas en grandes categorías, que reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos, son llamados elementos y son los siguientes: Activos, pasivos, ingresos, gastos, aportaciones del propietario y distribuciones al propietario. Presenta las definiciones siguientes:

- Activo: Es un recurso con potencial de servicio o capacidad de generar beneficios económicos, controlado por la entidad como consecuencia de un suceso pasado.
- Pasivo: Obligación presente que da lugar a una salida de recursos que surgen de sucesos pasados.
- Ingreso: Aumentos netos en la situación financiera de la entidad.
- Gasto: Disminuciones netas en la situación financiera de la entidad.
- Resultado: Es el ahorro o des ahorro del periodo, calculándose con la diferencia entre los ingresos y gastos presentados en el estado de rendimiento financiero.

d. Reconocimiento en los Estados Financieros:

Proceso de incluir un importe en el estado financiero apropiado, una partida que cumple con la definición de un elemento, además puede medirse y satisface las características cualitativas.

El Marco Conceptual determina que la decisión de reconocer una partida como un activo, pasivo, etc. se debe realizarse una evaluación de si la partida cumple la definición de un activo y los criterios de reconocimiento en los Estados Financieros del Sector Público. Todas las transacciones significativas, sucesos y otras partidas presentadas se reflejan de forma que transmitan su esencia en lugar de su forma legal o de otro tipo, de forma que se logren las características cualitativas de relevancia y en la representación fiel.

Discusión del financiamiento de servicios públicos

Respecto al financiamiento en tesorería de la ejecución presupuestaria, la Constitución de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A), Ley del IUSI y Código Municipal ordena prestar servicios básicos, que mejoren la calidad de vida de la población; además indican el origen de su financiamiento de programas para enfrentar los problemas principales en cuanto a la salud, educación, conservación del medio ambiente, la deforestación, y la contaminación del agua, suelo y aire; en las áreas urbanas y evitar focos de contaminación, epidemias, y otros.

Por lo tanto, las municipalidades tienen la potestad constitucional y de leyes ordinarias para financiar con los recursos del Situado Constitucional, IVA Paz, IUSI e Impuesto de Vehículos; servicios básicos que mejoran la calidad de vida de los habitantes, ocasionan gastos relativos que son necesarios para llevar a cabo la producción terminal de los programas presupuestarios. Dentro de la categoría programática “proyecto”, se incluye solo obras sociales o de infraestructura y no servicios públicos; en respeto a la teoría conceptual de proyecto y la integridad de “presupuesto, contabilidad y tesorería” del sistema SIAF normado por Finanzas, reflejar con ello razonabilidad en los estados financieros, demandada por las normas de contabilidad y auditoría gubernamental.

Discusión de la revelación de malversación de fondos.

Las auditorías del ente fiscalizador han señalado como malversación de fondos, el uso de recursos de inversión en gastos de servicios públicos; por lo que la mayoría de municipalidades ha utilizado la técnica común para maquillar los números, al sub-estimar los gastos como inversiones en proyectos; que genera un incremento en los activos intangibles, evita hallazgos del ente fiscalizador y propicia estados financieros no razonables, a través de utilizar la modalidad de proyectos de inversión, lo cual refleja lo siguiente:

- a. Reportan el costo de los servicios públicos como inversión, para que no afecte de forma negativa el resultado del ejercicio.
- b. Capitalizan los gastos de los servicios públicos, registrándolos como activos intangibles en el balance general en vez de gastos en el estado de resultados.
- c. No registran los gastos del todo, o no registran gastos en el periodo que corresponde y contraviene lo que establece la norma de contabilidad.

Soluciones a largo plazo

Iniciativa de acuerdo ministerial

La propuesta tiene como objetivo modificar el Manual de Administración Financiera Municipal MAFIM III aprobado mediante acuerdo Ministerial número 86-2015, para que sea factible la implementación del proceso de registro contable integrado municipal, en la utilización de fondos de inversión para financiar operaciones presupuestarias de funcionamiento, su efecto legal y que responda a las necesidades tanto de los usuarios de información financiera, como a los intereses de las municipalidades.

MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS

GUATEMALA C. A.

ACUERDO MINISTERIAL No. X

Guatemala, xx de diciembre de 2015

EL MINISTRO DE FINANZAS PÚBLICAS

CONSIDERANDO:

Que según el Artículo 35 del Decreto Número 114-97 del Congreso de la República, Ley del Organismo Ejecutivo, el Ministerio de Finanzas Públicas es responsable de administrar el régimen jurídico y hacendario del Estado.

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con los artículos 1 y 9 del Decreto Número 101-97 del Congreso de la República, Ley Orgánica del Presupuesto, el Ministerio de Finanzas Públicas (Minfin) es responsable de mantener actualizado el Manual de Administración Financiera Municipal MAFIM III y los sistemas que apoyan la Administración Financiera del Estado.

POR TANTO:

Con fundamento en lo establecido en los artículos 23 y 27, literal m), de la Ley del Organismo Ejecutivo, Decreto Número 114-97, y lo estipulado en los artículos 1, literal f) inciso I y 80 de la Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto Número 101-97, ambos del Congreso de la República de Guatemala.

ACUERDA:

Orientar la formulación presupuestaria, contabilización y financiamiento de los servicios públicos, de conformidad con las normas internacionales de contabilidad para el sector público NICSP.

Al relacionar la teoría presupuestaria con el marco legal y las normas internacionales de contabilidad para el sector público NICSP, se concluye que los programas sustanciales de las municipalidades, que ejecuten programas para brindar servicios públicos que mejoren la calidad de vida de los habitantes, pueden ser financiados con las fuentes que corresponden a inversión y su contabilización automática se revelara en los gastos del periodo.

Ejemplo: Una municipalidad que preste servicio de agua potable y para ello cuenta con pozos, tanques, equipo de bombeo, fontaneros, y otros, significaría que sus insumos a utilizar programados bajo una estructura programa/actividad estarán financiados con dichos recursos, al igual pasaría si construye un nuevo tanque, bajo una estructura programa/proyecto; esto aplicaría también al prestar servicios de educación, salud preventiva, cultura y deportes, drenaje, manejo de desechos sólidos, reforestación y servicios públicos. En tal sentido es oportuno aclarar el término de servicios públicos que mejoran la calidad de vida de los habitantes.

El presupuesto de operación comprenderá los gastos normales para el funcionamiento de la Administración Pública y la atención de los servicios públicos a su cargo, las cargas permanentes de la Administración, el servicio de la Deuda Pública y los gastos de conservación de bienes patrimoniales; los cuales constituyen gastos en los estados financieros. Los renglones de egresos exclusivos para prestar servicios públicos municipales, que mejoran la calidad de vida serán financiados con fuentes de inversión, asignadas desde la formulación presupuestaria. Este presupuesto en ningún caso utilizará la categoría proyecto.

El presupuesto de inversión incluirá aquellos conceptos que se incorporan al patrimonio del Estado que incrementan su capital y generan un activo, como obras públicas y adquisición de bienes de uso o de producción, cuya incorporación al patrimonio estatal tiene el carácter de inversión.

Un proyecto corresponde a una propuesta de inversión real, mediante la generación de un activo fijo que es un bien de capital, definido como una unidad de producción mínima

autosuficiente y destinado a crear, ampliar o modernizar la capacidad de oferta de bienes o servicios determinados.

Las municipalidades tienen la potestad legal de la Constitución de la República de Guatemala y leyes ordinarias para financiar con los recursos de inversión, programas que no conllevan la formación de proyectos, como lo son los servicios de educación, salud preventiva, seguridad, cultura y deportes, medio ambiente, red vial, y otros que mejoren la calidad de vida de los habitantes, que ocasionan gastos relativos a honorarios a docentes y médicos, medicamentos, materiales educativos y quirúrgicos, arrendamientos, servicios básicos como electricidad, combustibles, entre otros; que son necesarios y exclusivos para llevar a cabo la producción terminal de los programas presupuestarios.

Procedimiento:

- a. Planificación de acuerdo a las directrices conceptuales establecidas por la Guía para elaborar el Plan Operativo Anual –POA consensuada entre la Secretaría General de Planificación SEGEPLAN y Ministerio de Finanzas Públicas MINFIN.
- b. Realizar apertura del ejercicio nuevo en SICOIN GL
- c. Hacer énfasis que todas las actividades, que de manera recurrente son incluidas en el presupuesto (2 o más años), no pueden considerarse proyecto.
- d. En la formulación de estructuras programáticas con proyecto, sólo se incluirán los proyectos que tienen formación bruta de capital y conciben un activo municipal.
- e. El Sistema Nacional de Inversión Pública SNIP y el Sistema Municipal de Inversión Pública SMIP; es importante en la formulación, y será el punto de vinculación para el presupuesto. Es importante que todos los proyectos a utilizar en la formulación, se encuentren registrados en SNIP y en estado APROBADO en SICOIN GL.
- f. SICOIN GL validará que todas las estructuras presupuestarias que tienen categoría proyecto respondan a la planificación, es decir que si algún proyecto no tiene un elemento relacionado en planificación, no podrá realizarse vinculación.

- g. La finalidad y función asignada a las estructuras presupuestarias de servicios públicos, será el punto de vinculación con el financiamiento de inversión en el módulo de tesorería de SICOIN GL.
- h. El reconocimiento y revelación contable en los estados financieros, es el proceso de incluir un importe en el estado financiero apropiado, una partida que cumple con la definición de un elemento (activo, pasivo, gasto ó ingreso), puede medirse y satisface las características cualitativas de relevancia y representación fiel.

El presente Acuerdo entrará en vigencia de inmediato y deberá publicarse. En el Diario Oficial.

Ministro de Finanzas Públicas

Viceministro de Finanzas Públicas

Propuesta de reporte a SICOINGL

El diseño de reportes que permitan controlar, evaluar y auditar las operaciones de servicios públicos con financiamiento de inversión, implica complementar un sistema que integra presupuesto, contabilidad y tesorería.

Para realizar esto, es necesario comprender, que la información que genera el sistema es útil dentro de la entidad municipal como al exterior, por lo que la adaptación lo hará eficiente y su utilización de los mismos tiene consecuencias favorables para las 338 municipalidades del país.

El Ministerio de Finanzas, ente rector del Sistema de Contabilidad Integrada para Gobiernos Locales SICOINGL, tiene la unidad llamada DAAFIM, tiene a profesionales que analizan, desarrollan y actualizan el portal SICOINGL; se recomienda el siguiente reporte:

Ilustración 9.

Modelo de reporte para análisis de utilización de fuentes

MUNICIPALIDAD DE							
ANÁLISIS DEL MOVIMIENTO DE LOS INGRESOS Y GASTOS, POR FUENTES Y TIPOS PRESUPUESTARIOS.							
DEL 01 DE ENERO AL 28 DE FEBRERO DE 2015							
TIPO DE PRESUPUESTO							
NOMBRE	ESPECIFICO	TOTAL INGRESO	11 Gtos. Operativo	12 Serv. Públicos	21 Inv. Física	TOTAL EGRESO	SALDO DISPONIBLE
IVA paz	Funcionamiento	606,947.56	328,254.02			328,254.02	278,693.54
	Inversión	1,820,842.72		0.00	86,000.00	86,000.00	1,734,842.72
Situado Const.	Funcionamiento	235,452.68	89,651.90			89,651.90	145,800.78
	Inversión	2,119,074.16		1,959,670.66	0.00	1,959,670.66	159,403.50
Impto. Vehículos	Funcionamiento	4,083.04	0.00	0.00		0.00	4,083.04
	Inversión	159,238.50			5,195.75	5,195.75	154,042.75
Petróleo	Funcionamiento					0.00	0.00
	Inversión	107,080.13	0.00	0.00	0.00	0.00	107,080.13
Ingresos propios	Funcionamiento	3,594,656.36	1,985,956.39	646,477.00	0.00	2,632,433.39	962,222.97
IUSI	Funcionamiento	196,600.89	21,417.50	0.00		21,417.50	175,183.39

Fuente: elaboración propia, mayo 2015.

La ilustración No. 9, es un modelo que toma como fundamento la norma constitucional y leyes ordinarias, que dictan la utilización de los recursos, al separar entre gasto operativo, gasto en servicios públicos y gastos en obras y adquisición de activos.

Soluciones a corto plazo

Ajustes a los estados financieros de las municipalidades.

Es importante mencionar que los estados financieros deben de reflejar la realidad de las operaciones registradas; es necesario que las municipalidades que han ejecutado los gastos en servicios públicos como activos intangibles, se reclasifiquen a cuentas de gastos.

Todas las transacciones significativas, sucesos y otras partidas presentadas se reflejan de forma que transmitan su esencia en lugar de su forma legal o de otro tipo, de forma que se logren las características cualitativas de relevancia y en la representación fiel.

La información debe presentarse con suficiente oportunidad para permitir que los usuarios puedan pedir cuentas a la dirección financiera municipal, y para informar las decisiones de los usuarios.

Para ser útil la información financiera debe ser una representación fiel de los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar, y se alcanza en el momento que la descripción es completa neutral y libre de error significativo y describe la esencia de la transacción que no es indispensable la misma que su forma legal.

La neutralidad es la ausencia de sesgo con la intención de conseguir un resultado predeterminado, que influye de forma concreta en la evaluación de los usuarios del cumplimiento con la obligación de rendir cuentas ó un juicio que induce a una conducta concreta.

Los ajustes permitirán estados financieros libres de errores, esto quiere decir que no existan errores u omisiones que sean materiales o tengan importancia relativa de forma individual o colectiva, en la descripción y revelación de la información.

5.2 Conclusiones

- a. Es evidente que el diseño de la propuesta hace factible la implementación del proceso de registro contable integrado municipal, en la utilización de fondos de inversión para financiar operaciones presupuestarias de funcionamiento y sus efectos legales; que influyen de manera directa en la optimización de las condiciones.
- b. La legislación y principios presupuestarios, orientan la formulación de presupuesto del gasto en servicios públicos, fuera de la categoría proyecto. Las normas internacionales de contabilidad para el sector público NICSP, determinan que los gastos por Servicios Públicos Municipales, no son activos intangibles; por lo que no deben formar parte de los activos municipales.
- c. Reportes a detalle de la información financiera municipal, son necesarios para representar de manera fiel, los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone revelar, al describir en forma completa, neutral y libre de error significativo la esencia de las transacciones; para rendición de cuentas, fiscalización y toma de decisiones.

5.3 Recomendaciones

- a. El ente rector Ministerio de Finanzas, modifique el Manual de Administración Financiera Municipal MAFIM III, mediante acuerdo Ministerial y sea factible la implementación del proceso de registro contable integrado municipal, en la utilización de fondos de inversión para financiar operaciones presupuestarias de funcionamiento, y su efecto legal.
- b. El ente rector Ministerio de Finanzas y el ente fiscalizador Contraloría General de Cuentas deben actualizarse y capacitar a los directores financieros, para ampliar el conocimiento de las normas internacionales de contabilidad NICSP, en la correcta clasificación, descripción y revelación de los datos contables, que constituyen los estados financieros, informes y documentos de análisis, rendición de cuentas y toma de decisiones.
- c. Desarrollar reportes en la herramienta Sicoingl, que separen los recursos que proveen financiamiento a los gastos operativos y gastos en servicios públicos; en los módulos de presupuesto, contabilidad y tesorería, para suministrar información relevante en el proceso de toma de decisiones y fiscalización.

Referencias

1. Asamblea Nacional Constituyente (1986). *Constitución Política de la República*. Reformada por la Consulta Popular Acuerdo Legislativo 18-93. Guatemala.
2. Celis Danzinger, Gabriel (2010). “Fundamentos De Derecho Administrativo”. Santiago Chile: RIL Editores.
3. Congreso de la República de Guatemala (2002). Código municipal, Decreto 12-2002. Guatemala; Alenro.
4. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público IPSASB. (2010). NICSP 31 Activos Intangibles. Federación Internacional de Contadores.
5. Escobar A., Constantino (2010). “Derecho municipal”. (3ra. Edición). La Paz Bolivia: Editorial jurídica Temis.
6. Faiss Frank, (2005). Participación ciudadana, el ABC del gobierno municipal. Editorial Serviprensa.
7. Fonseca L., Oswaldo (2007). “Auditoria Gubernamental Moderna”. (1ª. Edición). Lima: Editorial IICO.
8. Linares, Luis (2005). “El buen gobierno municipal”. (3ra. Edición). Editorial Serviprensa.
9. Ossorio, Manuel (2008) “Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales”, (36ª. Edición). Editorial Eliasta S. R. L.
10. Traversi Aguilar, Luis A. (2013). “Finanzas Públicas”. (Spanish Edition). Villarica Paraguay: Editorial Picasso Mio.

Anexos

Anexo No. 2

Cuestionario para Directores Financieros Municipales

Objetivo: Validar la necesidad de “Implementación del proceso integrado municipal, en la utilización de fondos de inversión para financiar operaciones presupuestarias de funcionamiento y sus efectos legales y financieros”, para unificar criterios del Ministerio de Finanzas Públicas y Contraloría General de Cuentas; en el subsidio con recursos de inversión en la prestación de servicios públicos que mejoran la calidad de vida de la población.

Buenos días (tardes, noches), se realiza una entrevista, su ayuda será muy importante, para evaluar la posibilidad de influir y proponer iniciativa para que en el MAFIM III; se incluya el **procedimiento para financiar con recursos de inversión**, la prestación de servicios públicos. Gracias por su tiempo.

Instrucciones: Marque con una “X” la opción que mejor defina su opinión en los casos que se plantean.

Ubicación municipal en el país: Norte Sur Centro
Oriente Occidente

Edad: _____ Género: M F

1. ¿Son suficientes los ingresos que generan los servicios públicos, para cubrir los costos anuales?

Sí No

¿Cuál es la causa de escases de ingresos? _____

2. ¿Cómo considera que sería la disposición de la población, al incremento de tarifas en el cobro de los servicios municipales?

No se adaptarían y manifestarían Se resistirían pero al final se adaptarían

3. ¿Qué opina sobre presupuestar y pagar los servicios públicos, como proyectos si en realidad no lo son y el efecto incrementa el Activo Intangible?

Bueno Malo

¿Por qué?

Evitar hallazgos de CGC

Incumple con normas contables

Otros

4. ¿Cómo califica la propuesta de un procedimiento formal, para financiar con recursos de inversión la prestación de servicios públicos?

Bueno

Regular

Malo

¿Por qué? (Especifique) _____

5. ¿Cuál es su opinión de que se agregue al MAFIM III, por parte del Ministerio de Finanzas Públicas, el procedimiento para financiar con inversión el subsidio, en la prestación de servicios públicos (agua, extracción de basura, y otros)?

Bueno

Regular

Malo

¿Por qué?

Evitar denuncias en el MP

Aclaración del procedimiento

¿Evitaría ambigüedad en criterios de fiscalización?

6. ¿Cómo califica la calidad de información de los reportes de Sicoingl; referente a los recursos **percibidos y gastados** en los servicios públicos?

Bueno

Regular

Malo

¿Por qué?

Consolidados

Detallan el ingreso y el gasto

7. ¿Considera que con un MAFIM actualizado y con nuevos reportes de Sicoingl; mejorarían los controles internos de los recursos percibidos y pagados, de los servicios públicos prestados?

Mejoraría de forma significativa

No mejoraría

8. ¿Qué es lo que más valora al momento de presentar los Estados Financieros?

Realidad financiera

Cumplimiento del deber

Le es indiferente

9. ¿Considera que al implementar el procedimiento, la Contraloría General de Cuentas, mejoraría la fiscalización de los servicios públicos?

Si No

10. ¿Cómo califica usted el criterio del auditor Gubernamental, al formular hallazgos referente a la utilización de recursos de inversión en servicios públicos?

Como criterio apegado a ley Como criterio personal

11. ¿Cómo califica usted que en la actualidad el auditor gubernamental, formula hallazgos con base a reportes consolidados de Sicoingl, sin profundizar é integrar el Egreso de Funcionamiento en: Gastos de administración y gastos en servicios públicos?

Se respeta manual de auditoría No se respeta manual de auditoría

12. ¿Cuáles fuentes de inversión, utiliza para financiar servicios públicos?

Situado Constitucional Impto. IUSI IVA-Paz

Impto. De Vehículos Impto. De Petróleo

¿Por qué? (Especifique) _____

13. ¿Conoce Ud. las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP?

Si No

Anexo No. 4

Normas Internacionales de Contabilidad

Para el tema, además de las normas desarrolladas en el capítulo 4, se analizaron las siguientes:

- IPSAS 2 Estados de flujo de efectivo (NIC 7).
- IPSAS 3 Ganancia o pérdida neta del periodo, errores fundamentales y cambios en las políticas contables (NIC 8).
- IPSAS 4 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de monedas extranjeras (NIC 21).
- IPSAS 5 Costos por intereses (NIC 23).
- IPSAS 6 Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en subsidiarias (NIC 27).
- IPSAS 7 Contabilización de las inversiones en empresas asociadas (NIC 28).
- IPSAS 8 Información financiera sobre los intereses en negocios conjuntos (NIC 31).
- IPSAS 9 Ingresos procedentes de operaciones de cambio (NIC 18).
- IPSAS 10 Información financiera en economías híper inflacionarias (NIC 29).
- IPSAS 11 Contratos de construcción (NIC 11).
- IPSAS 12 Inventarios (NIC 2).
- IPSAS 13 Arrendamientos (NIC 17).
- IPSAS 14 Contingencias y hechos ocurridos después de la fecha del balance (NIC 10).
- IPSAS 15 Instrumentos financieros: presentación y divulgación de información (NIC 32).
- IPSAS 16 Propiedad inmobiliaria (NIC 40).
- IPSAS 17 Propiedades, planta y equipo (NIC 16).
- IPSAS 18 Información financiera por segmentos (NIC 14).
- IPSAS 19 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes (NIC 37).
- IPSAS 20 Información relativa a partes vinculadas.
- IPSAS 21 Deterioro de activos que no generan efectivo (IAS36).
- IPSAS 22 Divulgación de información financiera sobre el sector público.

- IPSAS 23 Ingresos ordinarios provenientes de transacciones de no-intercambio (impuestos y transferencias).
- IPSAS 25 Beneficios para empleados (IAS19).
- IPSAS 26 Deterioro de los activos que generan efectivo (IAS36).
- IPSAS 27 Agricultura (IAS41).
- IPSAS 28 Instrumentos financieros: presentación (IAS32).
- IPSAS 29 Instrumentos financieros: reconocimiento y medición (IAS39).
- IPSAS 30 Instrumentos financieros: divulgación (IFRS7).
- IPSAS 32 Acuerdos de concesión de servicios: la concedente (IFRIC12).