

Procedimiento para el análisis de la viabilidad de las normas contables en Cuba

Artículo
Arbitrado

Procedure for the analysis of the viability of accounting standards in Cuba

DR.C. JOSÉ CARLOS DEL TORO RÍOS

Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba, josec.deltoro@mfp.gob.cu
Empedrado No. 302, Esq. Aguiar. Habana Vieja. La Habana Cuba.

RESUMEN

El trabajo resume el procedimiento para el análisis de la viabilidad de las normas contables en Cuba, a partir del diseño y aplicación de una encuesta con variables definidas para este campo; así como, el análisis estadístico para demostrar que existe acuerdo entre los expertos por el resultado del Coeficiente de Concordancia de Kendall, y que este acuerdo no es casual, por el valor de la Prueba de Friedman. Se está utilizando en las investigaciones asociadas al diseño del Sistema de Contabilidad Gubernamental.

Palabras claves: Contabilidad, estadística, procedimiento, armonización

ABSTRACT

The paper summarizes the procedure for the analysis of the viability of accounting standards in Cuba, based on the design and application of a survey with variables defined for this field; as well as, the statistical analysis to show that there is agreement among the experts for the result of the Kendall Coefficient of Concordance, and that this agreement is not coincidental, for the value of the Friedman Test. It is being used in research associated with the design of the Government Accounting System.

Keywords: Accounting, statistics, procedure, harmonization

INTRODUCCIÓN

El proceso de innovación contable en Cuba alcanza un grado elevado a partir del 2002, con la creación del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad, el que inició un proceso de perfeccionamiento normativo.

Entre los elementos que fundamentan el proceso de armonización en Cuba se destacan:

- a) Las particularidades de la economía cubana
- b) La existencia de un marco conceptual con un alto grado de armonización con los principales métodos de valoración y exposición.
- c) La existencia de tratamientos preferentes en la normativa contable vigente.

La evaluación realizada por este órgano, concibió el proceso de armonización, como la decisión de mantener el contenido normativo nacional considerando preceptos de los estándares internacionales y respaldando los intereses propios del ámbito jurídico y económico del país.

Se conceptualizaron las Normas Cubanas de Información Financiera como un conjunto de Normas Cubanas de Contabi-

lidad, interpretaciones y otros instrumentos que facilitan el registro contable. (Ministerio de Finanzas y Precios, 2005)

- a) Normas Generales
- b) Normas Específicas
- c) Interpretaciones Contables
- d) Procedimientos Contables
- e) Nomencladores y Clasificadores

El CNCC definió que se emitiría una Norma General si es el resultado de la armonización con una Norma Internacional; una Norma Específica para cuando es el resultado de normar un hecho que no aparece tratado por una Norma Internacional; Interpretaciones Contables, como los documentos técnicos emitidos por el Comité de Normas Cubanas de Contabilidad para fijar una posición a tenor del Marco Conceptual aprobado; y todo este proceso involucra a técnicos, profesores e investigadores de la actividad contable en el país.

Los documentos que se generan en este proceso deben ser sometidos a un análisis de viabilidad, según la propuesta que se describe en este trabajo, y al análisis de satisfacción como resultado de su implementación que es abordado en otro trabajo similar.

MÉTODOS

El primer elemento de estudio del documento elaborado es la validación por expertos de seis atributos que fueron definidos por el Comité de Normas Cubanas

de Contabilidad y la dirección de Política Contable del Ministerio de Finanzas y Precios.

1. Diseño de la encuesta de validación

Este paso, tiene como objetivo verificar que la propuesta elaborada cumpla con elementos asociados al alcance, contenido, elementos relevantes, haya sido redactada en un lenguaje profesional comprensible para los usuarios y sea factible su aplicación.

Para verificar estos elementos se utilizan las variables siguientes:

- a) Validez de la propuesta: Se ajusta al contenido previsto.
- b) Objetividad: Se ajusta al alcance previsto.
- c) Materialidad: Se definen los elementos relevantes.
- d) Especificidad: Se precisan las particularidades del hecho económico.
- e) Sencillez: Se ha elaborado utilizando un lenguaje profesional comprensible para los usuarios.
- f) Aplicabilidad: Es factible su aplicación en la práctica.

Estas variables serán evaluadas utilizando una escala *Likert* para medir las variables y los significados utilizando opciones de respuestas que van de un extremo a otro, desde Muy Adecuada, hasta No Adecuada.

Las escalas a utilizar son:

- Muy Adecuada
- Adecuada
- Medianamente Adecuada
- Poco Adecuada
- No adecuada

Las variables y las escalas se muestran en una encuesta que se conforma como sigue:

1. Un primer bloque dedicado a datos generales del encuestado, que como mínimo pueden ser:
 - a) Nivel Cultural: Universitario, Técnico de nivel Medio, Preuniversitario
 - b) Categoría Ocupacional: Dirigente, Técnico
 - c) Años de experiencia
 - d) Puesto de trabajo que ocupa
 - e) Años en el puesto
 Otras características que se pueden adicionar:
 - a) Edad
 - b) Sexo
 - c) Provincia
 - d) Municipio
2. Un segundo bloque dedicado a evaluar las variables, conformado por una introducción breve que contenga el título del documento y la combinación de variables y escala, con el texto siguiente:

Se le solicita su criterio sobre el documento técnico:

| Variables | Muy adecuado | Adecuado | Medianamente Adecuado | Poco adecuado | No adecuado |
|----------------------------------|--------------|----------|-----------------------|---------------|-------------|
| | 1. | 2. | 3. | 4. | 5. |
| 1. Validez de la propuesta | | | | | |
| 2. Objetividad de la propuesta | | | | | |
| 3. Materialidad de la propuesta | | | | | |
| 4. Especificidad de la propuesta | | | | | |
| 5. Sencillez de la propuesta | | | | | |
| 6. Aplicabilidad de la propuesta | | | | | |

Nótese que las variables han sido numeradas del 1 al 6 y las escalas han sido codificadas del 1 al 5, para facilitar el procesamiento en los paquetes estadísticos.

En un mismo instrumento pueden evaluarse varios instrumentos.

2. Selección del número óptimo de especialistas para la muestra

Para determinar el número óptimo de especialistas a seleccionar como expertos, según el error que se prevea en la decisión, se recomienda utilizar lo planteado por Dalkay y Helmers (1963), referente a que este valor debe oscilar entre 15 y 30, tal y como se muestra en la tabla siguiente:

Tabla 1 Número óptimo de especialistas

| Cantidad de expertos seleccionados | Error de la decisión que se tome como resultado de la evaluación de la investigación (%) |
|------------------------------------|--|
| 10 | 10 |
| 15 | 5 |
| 20 | 2.5 |
| 30 | 1 |

Fuente: Según Dalkay & Helmers (1963)

3. Selección de expertos

Los criterios para la selección de los expertos, en el análisis de viabilidad, pueden sustentarse en las posturas de Campistrous y Rizo (2006), los que parten del Criterio de expertos, considerando que los mismos deben, además de tener dominio del problema, estar inmersos en el contexto en el que se realiza el estudio. Asumen que el experto que tenga dominio teórico del problema en general, pero que

no conozca la situación real del medio o lugar en el momento en que se realiza el estudio, no es recomendable para ser utilizado.

Desde esta posición, argumentan que surge la posibilidad de ampliar el criterio de expertos, con uno en el cual la consideración esencial para la selección sea, además de conocer los fundamentos de lo que se va a investigar, de alguna manera haber vivido, sentido, experimentado lo que se está sometiendo a su consideración.

En este sentido, la selección de los expertos para integrar la muestra se conforma a partir de la técnica no probabilística intencional.

No se descarta la selección de expertos utilizando el método Delphi.

4. Procesamiento de la encuesta

Los resultados de la aplicación de la encuesta pueden ser obtenidos utilizando un paquete estadístico disponible, que posibilite la determinación de estadísticos descriptivos por variables.

Sería recomendable realizar una valoración de la medida en que los aspectos contemplados en la propuesta de documento técnico garantizan su coherencia, y si las partes que las integran están adecuadamente interrelacionadas. Para ello se puede recurrir a determinar el Coeficiente de Concordancia de Kendall, para conocer si existe acuerdo entre los expertos y la Prueba de Friedman, para conocer si el acuerdo no es casual.

“La W de Kendall es una normalización del estadístico de Friedman. La prueba W de Kendall se puede interpretar como el coeficiente de concordancia, que

es una medida de acuerdo entre evaluadores. Cada caso es un juez o evaluador y cada variable es un elemento o persona que está siendo evaluada. Para cada variable, se calcula la suma de rangos. La W de Kendall varía entre 0 (no hay acuerdo) y 1 (acuerdo completo). " (IBM SPSS, 2007)

En este caso la formulación de las hipótesis a comprobar sería:

H₀: Existe acuerdo entre los expertos

H₁: No existe acuerdo entre los expertos

Regla de decisión:

Rechazar la hipótesis nula si el valor de la Significación asintótica es menor que α . Donde α es el nivel de significación de la corrida

"La prueba de Friedman es el equivalente no paramétrico de un diseño de medidas repetidas para una muestra o un análisis de varianza de dos factores con una observación por casilla. Friedman contrasta la hipótesis nula de que las k variables relacionadas procedan de la misma población. En cada caso, las k variables se ordenan en un rango de 1 a k. El estadístico de contraste se basa en estos rangos." (IBM SPSS, 2007)

Para esta prueba la formulación de las hipótesis a comprobar sería:

H₀: El acuerdo entre los expertos no es casual

H₁: El acuerdo entre los expertos es casual

Regla de decisión:

Rechazar la hipótesis nula si el valor de Significación asintótica es menor que α . Donde α es el nivel de significación de la corrida

Estas pruebas no paramétricas están disponibles en los paquetes estadísticos y reflejan los resultados de las valoraciones individuales de los expertos, las cuales podrán estar fundamentadas, tanto en un análisis estrictamente lógico como en su experiencia intuitiva.

5. Evaluación de los resultados

Para que se asevere que la propuesta de documento técnico es viable, los resultados obtenidos deben cumplir los elementos siguientes:

- a) Todas las variables objeto de análisis deben mostrar valores medios iguales o superiores al rango Adecuado de la encuesta.
- b) Demostrar que existe acuerdo entre los expertos por el resultado del Coeficiente de Concordancia de Kendall.
- c) Mostrar que este acuerdo no es casual por el valor de la Prueba de Friedman.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Para mostrar la aplicación de este análisis de viabilidad se utilizó uno de los resultados en la evaluación de la Norma de Contabilidad Gubernamental No. 401 "Bases de Registro, Flujos y Momentos del Sistema de Contabilidad Gubernamental Municipal", realizada por Morales Fonseca (2013) para su tesis doctoral y bajo la conducción del autor del presente trabajo, con una muestra de 30 expertos.

1. Encuesta utilizada

Datos Generales

Nivel Cultural: (1) Universitario ____
(2) Técnico de nivel Medio ____
(3) Preuniversitario: ____

Categoría Ocupacional:
(1) Dirigente ____
(2) Técnico ____
(3) Años de experiencia: _____

Puesto de trabajo que ocupa: _____

Años en el puesto: _____

Considere los siguientes conceptos:

Validez: Se ajusta al contenido previsto.

Objetividad: Se ajusta al alcance previsto.

Materialidad: Se definen los elementos relevantes.

Especificidad: Se precisa las particularidades del hecho económico.

Sencillez: Se ha elaborado utilizando un lenguaje profesional comprensible por los usuarios.

Aplicabilidad: Es factible su aplicación en la práctica.

1. Se le solicita su criterio sobre la Norma de Contabilidad Gubernamental No. 401 "Bases de Registro, Flujos y Momentos del Sistema de Contabilidad Gubernamental Municipal".

| Variables | Muy adecuado | Ade-cuado | Mediana-mente Ade-cuado | Poco ade-cuado | No ade-cuado |
|----------------------------------|--------------|-----------|-------------------------|----------------|--------------|
| | 1. | 2. | 3. | 4. | 5. |
| 1. Validez de la propuesta | | | | | |
| 2. Objetividad de la propuesta | | | | | |
| 3. Materialidad de la propuesta | | | | | |
| 4. Especificidad de la propuesta | | | | | |
| 5. Sencillez de la propuesta | | | | | |
| 6. Aplicabilidad de la propuesta | | | | | |

2. Muestra

Se les aplicó la encuesta a miembros del Comité de Normas y funcionarios del Ministerio de Finanzas y Precios, con el propósito de evaluar el comportamiento

de seis variables definidas por este órgano para la elaboración de este tipo de documento normativo.

En la encuesta participaron 46 dirigentes, funcionarios y técnicos de diferen-

tes niveles del sistema del Ministerio de Finanzas y Precios. La selección de expertos estuvo condicionada por la experiencia en la actividad contable y presupuestaria dentro del sistema del Ministerio de Finanzas y Precios.

Esta muestra arrojó 18 años como promedio de experiencia en los temas financieros, presupuestarios y contables y un promedio de 10 años en el puesto de trabajo.

Tabla 1 Estadísticos descriptivos

| | N | Mínimo | Máximo |
|------------------------|----|--------|--------|
| Años de Experiencias | 30 | 4 | 46 |
| Puesto de Trabajo | 30 | 1 | 10 |
| N válido (según lista) | 30 | | |

Fuente: Paquete SPSS ver. 21

El 80 por ciento de los encuestados son universitarios y el resto son graduados de técnico de nivel medio.

Tabla 2 Nivel Cultural

| | Frecuencia | Porcentaje |
|------------------------|------------|------------|
| Válidos Universitario | 24 | 80,0 |
| Técnico de Nivel Medio | 6 | 20,0 |
| Total | 30 | 100,0 |

Fuente: Paquete SPSS ver. 21

Por categoría ocupacional, el 40 % son dirigentes de diferentes niveles de dirección y el 60 % ejercen como técnicos en las áreas de finanzas, presupuesto, contabilidad y tesorería.

Tabla 3 Categoría Ocupacional

| | Frecuencia | Porcentaje |
|-------------------|------------|------------|
| Válidos Dirigente | 12 | 40,0 |
| Técnico | 18 | 60,0 |
| Total | 30 | 100,0 |

Fuente: Paquete SPSS ver. 21

Por puestos de trabajo se comportó como sigue:

Tabla 4 Por Puestos de Trabajo

| | Frecuencia | Porcentaje |
|------------------------------|------------|------------|
| Válidos Director | 9 | 30,0 |
| Subdirector | 5 | 16,7 |
| Sistematizador | 3 | 10,0 |
| Especialista | 5 | 16,7 |
| Técnico en Gestión Económica | 2 | 6,7 |
| Consultor | 1 | 3,3 |
| Profesor | 2 | 6,7 |
| Supervisor | 1 | 3,3 |
| Oficial Tributario | 1 | 3,3 |
| Jefe de Departamento | 1 | 3,3 |
| Total | 30 | 100,0 |

Fuente: Paquete SPSS ver. 21

Los expertos seleccionados cumplen las posturas de Campistrous y Rizo (2006).

3. Resultado de las variables

Los resultados para la Norma Específica de Contabilidad 401 “Bases de registro,

flujos y momentos de la Contabilidad Gubernamental municipal” fueron los siguientes:

Tabla 5 Resultados NEC No. 401

| Variables | Muy ade- | % | Adecuada | % | Total | % |
|-------------|----------|------|----------|------|-------|-----|
| Validez | 21 | 70.0 | 9 | 30.0 | 30 | 100 |
| Objetivi- | 21 | 70.0 | 9 | 30.0 | 30 | 100 |
| Materiali- | 18 | 60.0 | 12 | 40.0 | 30 | 100 |
| Especifi- | 21 | 70.0 | 9 | 30.0 | 30 | 100 |
| Sencillez | 18 | 60.0 | 12 | 40.0 | 30 | 100 |
| Aplicabili- | 23 | 76.7 | 7 | 23.3 | 30 | 100 |

Fuente: A partir de los resultados del Paquete SPSS ver. 21

Como se puede apreciar, el resultado de la encuesta en esta norma, muestra que las variables alcanzan resultados de MUY ADECUADA.

4. Consistencia de los resultados

Prueba W de Kendall

| Rangos | |
|---------------|----------------|
| | Rango promedio |
| Validez | 3,15 |
| Objetividad | 3,35 |
| Materialidad | 3,65 |
| Especificidad | 3,55 |
| Sencillez | 3,75 |
| Aplicabilidad | 3,55 |

| Estadísticos de contraste | |
|---------------------------|-------|
| N | 30 |
| W de Kendall ^a | ,049 |
| Chi-cuadrado | 7,421 |
| gl | 5 |
| Sig. asintót. | ,191 |

a. Coeficiente de concordancia de Kendall

Teniendo en cuenta los resultados de la prueba W de Kendall, donde la Significación asintótica =0.191 > α=0.05, se acepta la hipótesis nula de que existe acuerdo entre los expertos.

Prueba de Friedman

| Rangos | |
|---------------|----------------|
| | Rango promedio |
| Validez | 3,15 |
| Objetividad | 3,35 |
| Materialidad | 3,65 |
| Especificidad | 3,55 |
| Sencillez | 3,75 |
| Aplicabilidad | 3,55 |

Estadísticos de contraste^a

| | |
|---------------|-------|
| N | 30 |
| Chi-cuadrado | 7,421 |
| gl | 5 |
| Sig. asintót. | ,191 |

a. Prueba de Friedman

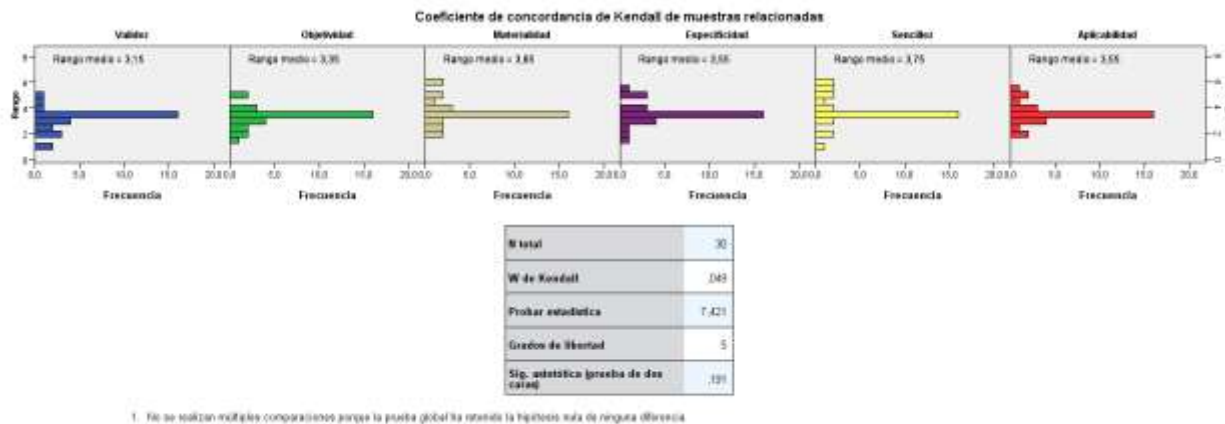
Considerando los resultados de la prueba de Friedman donde la Significación asintótica = 0.191 > $\alpha=0.05$, se acepta la hipótesis nula de que existe acuerdo el acuerdo entre los expertos no es casual.

Estos resultados se corroboran en otras opciones de salida de paquete SPSS en su versión 21, como:

| Resumen de prueba de hipótesis | | | | |
|--------------------------------|--|--|------|----------------------------|
| | Hipótesis nula | Test | Sig. | Decisión |
| 1 | Las distribuciones de Validez, Objetividad, Materialidad, Especificidad, Sencillez and Aplicabilidad son las mismas. | Análisis de dos vías de Friedman de varianza por rangos de muestras relacionadas | ,191 | Retener la hipótesis nula. |
| 2 | Las distribuciones de Validez, Objetividad, Materialidad, Especificidad, Sencillez and Aplicabilidad son las mismas. | Coefficiente de concordancia de Kendall de muestras relacionadas | ,191 | Retener la hipótesis nula. |

Se muestran las significancias asintóticas. El nivel de significancia es ,05.

Así como, en los análisis gráficos de cada una de las pruebas.



5. Consideraciones finales

De los resultados anteriores se puede aseverar que la Norma Específica de Contabilidad 401 “Bases de registro, flujos y momentos de la Contabilidad Gubernamental municipal” es viable, ya que todas las variables objeto de análisis muestran valores medios iguales o superiores al rango Adecuado de la encuesta; existe acuerdo entre los expertos por el resultado del Coeficiente de Concordancia de Kendall y este acuerdo no es casual por el valor de la Prueba de Friedman.

Este proceso puede realizarse de manera conjunta para varios documentos técnicos del mismo tipo, tal y como se puede apreciar en las tesis doctorales de Morales Fonseca (2013) y Cruz Silbeto (2016).

CONCLUSIONES

1. El proceso de análisis de la viabilidad de la propuesta de documentos metodológicos, como parte de la elaboración de los documentos normativos de la Contabilidad, constituye un sustento a la innovación contable que se realice.
2. La metodología descrita en este trabajo es factible de aplicar y se constituye en una guía para el análisis de viabilidad del proceso de armonización contable que se desarrolla en el país.
3. La utilización de paquetes estadísticos para el procesamiento facilita el análisis a realizar.

CITAS

- Campistrous, L., & Rizo, C. (2006). *El Criterio de Expertos como Método en la Investigación Educativa*. La Habana: Documento elaborado para el Doctorado Curricular.
- Cruz Silbeto, E. A. (2016). Bases metodológicas de la Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel provincial. *Tesis en opción al grado científico de Doctora en Ciencias Contables y Financieras*. Holguín, Cuba. Obtenido de https://www.researchgate.net/publication/322527427_El_sistema_de_Contabilidad_Gubernamental_en_el_sector_del_gobierno_a_nivel_provincial?ev=prf_ov_fet_res&iepl%5BviewId%5D=9iHqOyW4qv0AXeesRYcv70gfWVa3806FFuO&iepl%5Bcontexts%5D%5B0%5D=prfhpi&iepl%5Bdat
- Dalkay, N., & Helmers, A. (1963). *Experimental Application of the Delphi Method to the Use of the Experts* (Vol. Vol. 9). Management Science.
- del Toro Ríos, J. (10 de Mayo de 2016). Retos y perspectivas de la Contabilidad Gubernamental en el modelo económico cubano. *10mo Congreso Internacional de Educación Superior - IX TALLER SOBRE ECONOMÍA Y FINANCIAMIENTO DE LA EDUCACIÓN SUPERIOR*. La Habana: Ministerio de Educación Superior. Recuperado el 10 de mayo de 2017, de https://www.researchgate.net/publication/306098346_RETOS_Y_PERSPECTIVAS_DE_LA_CONTABILIDAD_GUBERNAMENTAL_EN_EL_MODELO_ECONOMICO_CUBANO
- del Toro Ríos, J. C., Morales Fonseca, M. G., Reyes Hernández, C. M., & Reyes Galiano, A. C. (2013). *Contabilidad del sector gobierno a nivel municipal*. La Habana: Félix Varela.
- IBM SPSS. (2007). *Tutorial SSPS 21*. Obtenido de <http://josecarlos-tosh:2636/help/index.jsp?topic=/com.ibm.spss.statistics.tut/introtut2.htm>
- Ministerio de Finanzas y Precios. (2005). *Resolución No. 235 Sobre las Normas Cubanas de Información Financieras* (Vol. Gaceta Oficial No. 67 Ordinaria de 21 de diciembre de 2005). (M. d. Justicia, Ed.) La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República.
- Morales Fonseca, M. G. (2013). *Base Metodológicas de la Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel municipal*. *Tesis en Opción al grado científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras*. Camagüey.

DATOS DEL AUTOR

JOSÉ CARLOS DEL TORO RÍOS

Licenciado en Economía en la especialidad de Contabilidad en la Universidad de Oriente. Doctor en Ciencias Económicas. Ostenta la categoría docente de Profesor Titular de la Universidad de La Habana. Ha dirigido varios colectivos de autores e integra consejos editoriales de publicaciones de carácter económico-financiero. Fue vicepresidente de la Asociación Nacional de Economista y Contadores de Cuba y miembro de su Comité Nacional. Se desempeñó como secretario permanente de la Asociación de Economistas de América Latina y el Caribe. Imparte asignaturas de las disciplinas de Contabilidad y Finanzas en la carrera de Contabilidad y Finanzas. Actúa como profesor de la Facultad de Contabilidad y Finanzas y de la Escuela Superior de Cuadros del Estado y del Gobierno. Integra consejos científicos de centros de la educación superior y comité académicos de varias maestrías y especialidades vinculadas con la Contabilidad y las Finanzas. Es miembro de la Sección de Ciencias Económicas de la Comisión Nacional de Grados Científicos e integra el tribunal permanente para la defensa de doctorados en la especialidad de Contabilidad y Finanzas. Es vicepresidente del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad y actualmente se desempeña como Subdirector General de Política Fiscal del Ministerio de Finanzas y Precios. Ha sido designado como Presidente de la Sociedad Científica de Presupuesto Público de la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba.

Fecha de aceptación: 26 de noviembre de 2017

Fecha de publicación: 31 de marzo de 2018