

EL PROCESO PRESUPUESTARIO Y CONTABLE EN LOS ENTES DESCENTRALIZADOS

Por: José Antonio Briceño

.- Aspectos generales.

Las instituciones descentralizadas constituyen un instrumento para que el sector público logre sus estrategias y políticas de desarrollo de una manera oportuna. Pero su gestión necesariamente tiene que estar condicionada por las políticas y demás acciones establecidas en los planes globales, sectoriales, regionales y locales.

Se puede afirmar, sin duda alguna, que la gestión pública descentralizada viene a conformar un ciclo a través del cual se adoptan estrategias, se fijan políticas, objetivos y metas; se organiza la producción y las acciones que son necesarias para el logro de la misión; se asignan los recursos reales y financieros; y finalmente, se controlan y evalúan las acciones y recursos de manera que los objetivos y metas alcanzadas sean las realmente previstas.

La gestión entonces, es todo un proceso coherente de coordinación de acciones y decisiones cuyo producto final viene a ser, en muchos casos, una ganancia; en otros, mayor eficacia y eficiencia en la prestación de un servicio y por ende, la efectividad del bien o servicio generado.

En términos más específicos, gestión significa planificar, organizar, dirigir, controlar y evaluar una organización. De ahí la importancia que reviste el proceso presupuestario como instrumento de la gestión.

El proceso presupuestario, en sus diversas etapas: Formulación, Discusión, Aprobación, Ejecución, Control y Evaluación, es una cadena de acciones continuas de la gestión pública que permite definir, en primer término, a dónde se dirige la acción pública y cual es su trayectoria. Segundo, identifica y establece, a través de sus diversos instrumentos y procesos, las políticas, objetivos y metas, sean éstas de largo, mediano o de corto alcance.

Finalmente, permite trazar las prioridades, programar, reprogramar y evaluar las acciones y recursos a emplear o a ser empleados en función de las metas previstas. Pero, para que ese ciclo se constituya verdaderamente en un instrumento del sistema de gestión, debe poseer una serie de atributos desde el punto de vista metodológico, que asegure su integración.

En resumen, el proceso presupuestario es el medio más relevante de la gestión pública, porque es dentro de este ciclo anual donde se elabora, analiza, discute, aprueba el presupuesto, se ejecutan las acciones, recursos y se logra el control y la evaluación de los resultados allí formulados. Pero independientemente de la técnica que el gobierno utilice en el mencionado proceso, siempre habrá coincidencia en su definición y desarrollo.

La planificación operativa anual y la programación presupuestaria

Los procesos de elaboración del plan anual y de la programación presupuestaria son dos acciones muy importantes dentro de las organizaciones públicas, por cuanto involucran a una gran cantidad de personas no solo en la definición de los aspectos financieros, sino también en el establecimiento de sus objetivos y metas. Por lo tanto, ellas deben estar concatenarse y desarrollarse como una labor científica, precisa y de alto contenido programático.

Ello implica, en una primera etapa, la redefinición de la misión institucional, la programación de estrategias, objetivos, metas, acciones y recursos. Es decir, comprende la vinculación del plan estratégico sectorial con el institucional, así como con las estructuras presupuestarias; en una segunda etapa, la programación racional de los recursos humanos, materiales, servicios y otros en función de las metas y objetivos previstos; finalmente, la organización y consolidación de esa información en un documento único que deberá ser presentado ante los niveles de aprobación.

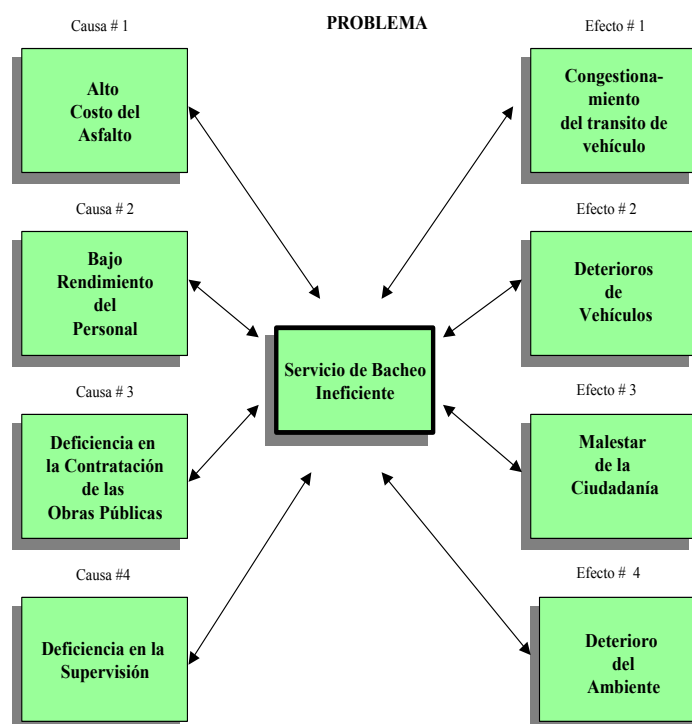
Vinculación Plan-Presupuesto

La planificación institucional es un proceso racional, científico que contribuye a mejorar en cantidad, calidad y oportunidad los servicios que presta en función de las exigencias de las comunidades. Representa un subsistema de la planificación global, sectorial o local y tiene características muy particulares, las cuales se sustentan en la realidad política, económica, cultural, social y administrativa de un determinado entorno. De ahí que cualquiera sea la metodología empleada en el proceso de elaboración del plan, permanentemente se tendrá que analizar esa realidad y por lo tanto, identificar y describir los diferentes problemas. Estos últimos, van a ser siempre el objeto de la planificación ya que indican para qué se planifica.

Ahora bien, ¿cómo atacar el problema? Para ello es necesario caracterizarlo de manera que se determinen las causas fundamentales que lo originan. En efecto, aquellas causas que sean consideradas relevantes serán los nudos críticos a ser atacados para alterar o modificar la trayectoria del problema. Surge aquí otro elemento importante dentro del proceso de planificación institucional, ésta es, la acción que producirá ese cambio. Aún cuando en los últimos años han surgido varias metodologías en materia de planificación corporativa e institucional, en el fondo coinciden en que dentro de la estructura presupuestaria del plan existe un nivel mínimo, para algunos llamado operación, otros, acciones o sub-acciones. Pero en todo caso, ella vendrá a ser el compromiso de hacer algo, con el fin de atacar una o varias de las causas de un problema.

En consecuencia, en los planes del sector público ese nivel mínimo de acciones representa la célula que se vincula con el presupuesto, a través de su o sus productos. De ahí que esa articulación tiene un propósito: asegurar la coherencia económica, financiera y garantizar que los productos del plan tengan asignados los recursos en el presupuesto. Además, que la estructura de las metas de ese plan se corresponda con las unidades de medición establecidas en cada estructura presupuestaria.

En consecuencia, ese conjunto de acciones se materializan en los planes de diversas maneras: pueden ser reguladoras, si se dirigen a vigilar o a establecer normas; financieras, si se establecen para asignar recursos para que otras instituciones desarrollen las acciones; de inversión, si se destinan recursos para ejecutar proyectos que aumenten la capacidad de producción; de producción, cuando generan un bien o un servicio en forma directa.



Marco específico de vinculación

Se puede afirmar que, los planes de gestión se vinculan con el presupuesto anual a través de la programación de acciones o sub-acciones, lo que implica establecer la correspondencia entre esos niveles previstos y las estructuras del presupuesto para atacar las causas del problema. De ahí la necesidad de conocer esos conceptos y expresiones, las cuales necesariamente hay que describir.

La ejecución de los planes institucionales anuales tiene que llevarse a cabo a través de una clase especial de acciones de menor nivel que, agrupadas de acuerdo con su naturaleza y volumen en un presupuesto, conforman las estructuras presupuestarias. Dichas estructuras se establecen en función de las Leyes y Ordenanzas que rijan la materia presupuestaria.

En el caso venezolano, si bien es cierto que el Reglamento No.1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP), establece para la República la estructura del Presupuesto por proyectos, no es menos cierto que la Ley del Poder Público Municipal, la establece por Programas. De ahí que en cualquiera de los casos, sea por programas o por proyectos estas estructuras deben estar llenas de contenido programático de manera que precisen la producción y el grado de vinculación con la estructura de los planes.

El Presupuesto por Programas- concepto

Cuando se utiliza este tipo de estructura del presupuesto, el programa viene a ser una serie de acciones organizadas establecidas por instituciones gubernamentales para conseguir los objetivos de las políticas. Se observa entonces que, de acuerdo con esta definición, los programas son los elementos del proceso presupuestario más inmediatos para cumplir con la misión institucional. Además, ellos juegan un papel muy importante en la implantación de los planes y presupuestos institucionales.

Como se ha podido ver, existe una relación entre las políticas, los niveles programáticos del plan y los programas del presupuesto; por ello es necesario detallar, para una mejor comprensión, la estructura interna de los programas y analizar los elementos que hacen que tal vinculación sea la más acertada posible.

Surgen entonces, una serie de interrogantes; ¿cómo están esos programas organizados internamente?, ¿que clase de acciones están envueltas en ellos?, ¿cómo están interrelacionados sus elementos para generar las metas? Para responder todas estas interrogantes es necesario, analizar cada uno de esos elementos. Como ejemplo se puede citar el caso de una institución descentralizada cuya misión es el control y la regulación de la vialidad, el transporte y el tránsito de una ciudad. Allí se establecen acciones como la

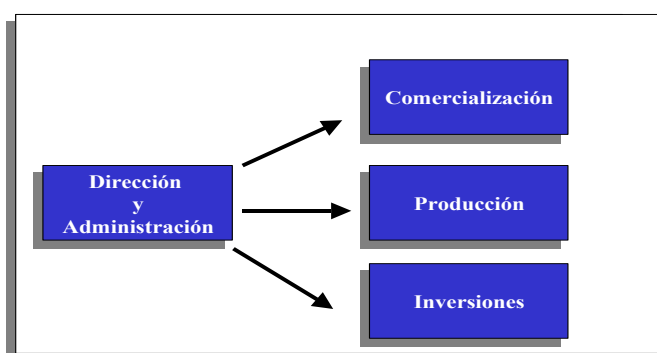
demarcación de calles y avenidas, instalación y conservación de semáforos, diseño y control de rutas, permisos de transporte, instalación de señales aéreas de la ciudad, el control y regulación de estacionamientos, etc.

Todas esas acciones generan individualmente un producto medible en términos físicos y financieros que, sumados en su conjunto, llegan a conformar la producción final de los programas institucionales.

En la acción específica de demarcación de calles y avenidas, por ejemplo, encontramos personas deteniendo el tráfico y pintando señales; pero si se trata de una ciudad pequeña, no todas ellas son lo suficientemente relevantes como para asignarles recursos individualmente; tienen entonces que ser consideradas en su conjunto. No sucede lo mismo cuando se trata de una ciudad grande, allí se tienen que construir centros de gestión más especializados para generar todos los productos intermedios directos mencionados en el programa.

De lo anterior se deduce que los programas pueden ser simples o complejos, dependiendo del tipo y tamaño de la institución.

Los Programas Simples presentan una estructura interna sencilla; es decir, en algunos casos, están conformados por acciones de menor nivel cuya producción es intermedia directa, lo que significa un programa estructurado por actividades específicas. En instituciones muy pequeñas, este tipo de programa se caracterizan por tener un centro de gestión diversificado y por lo tanto no poseen acciones presupuestarias de menor nivel. Véase el siguiente gráfico.



Los Programas Complejos están conformados por acciones de menor nivel que generan producción final, pero parcial del programa, tales son los casos de los subprogramas y proyectos. Generalmente se presentan en entes descentralizados de gran magnitud.

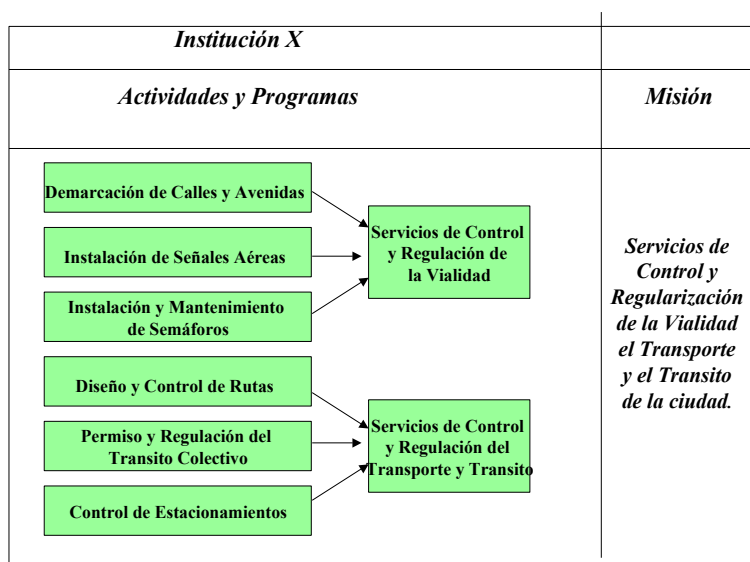
Los subprogramas, generan una producción final, pero son condición exclusiva de un programa; es decir, no pueden ser considerados como estructuras separadas en el presupuesto. Para que un programa sea divisible

en subprogramas, el centro de gestión del programa debe ser divisible en centros de gestión de menor nivel, cada uno de los cuales debe dar origen a una producción final, pero parcial del programa. Este tipo de estructura se utiliza en organizaciones grandes, escasamente la observamos en instituciones medianas y pequeñas.

El Proyecto es igualmente, una categoría legal del presupuesto por programas en Venezuela y es condición también de un programa o subprograma pero se diferencia de ellos, en que se refiere fundamentalmente, a una acción que genera un bien de capital. Es decir, un proyecto siempre producirá un bien o un servicio capitalizable, como por ejemplo: construcción de escuelas, lagunas, edificios, etc.

Existen además otras categorías programáticas dentro de las instituciones públicas, cuya producción es intermedia. Son categorías formales más no legales para la asignación de recursos. Entre ellas se pueden mencionar: las actividades y las obras. Las primeras, pueden ser centrales, comunes y específicas.

Tanto las actividades centrales, como las comunes generan producción intermedia indirecta, pues son aquellas que condicionan toda o una parte de la producción institucional y se manifiestan en la organización a través de las unidades de apoyo; mientras que las actividades específicas generan una producción intermedia directa ya que son exclusivas de un programa, subprograma o un proyecto.

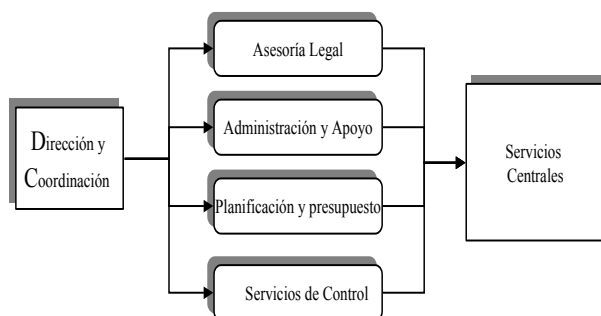


Las obras, si bien es cierto que generan producción intermedia directa, existe una excepción cuando provienen de proyectos relacionados con la construcción de infraestructura, pues en tales casos una de las obras, puede ser un producto final pero parcial de un proyecto.

Para algunos tratadistas del tema presupuestario, en las instituciones públicas

se presentan dos tipos de programas: los llamados programas básicos cuya producción contribuye directamente al logro del objetivo de las políticas básicas de la institución y los programas de apoyo, relacionados con los aspectos administrativos. Estos últimos pueden generar una producción final para el sector, pero desde el punto de vista institucional, representan actividades centrales o comunes cuya producción, en este caso, es intermedia.

En Venezuela, este tipo de actividades han venido conformando las "Categorías Equivalentes a programas".



El Ministerio de planificación y Desarrollo de Venezuela ha introducido una matriz basada en el Marco Lógico (LOGFRAME) que de alguna manera ha servido para dicha vinculación. De dicha matriz parten los siguientes conceptos:

- **Área Estratégica** muestra el ámbito de Acción de gobierno donde se ubica el Proyecto. Al respecto se identifican como área estratégica, los cinco polos de equilibrios expresados en las líneas generales del Plan de desarrollo Económico y social 2001-2007; a saber: **Económico, Equilibrio Social, Territorial, Político-Institucional e Internacional**
- **Objetivo Estratégico** muestra los logros que el Ejecutivo (Nacional, Estatal, Municipal o institucional) se propone alcanzar en relación con el desarrollo del país y atender los problemas o demandas de la sociedad, en un tiempo determinado. Si es de carácter Nacional, seleccionar Venezuela
- **Objetivos Específicos del Proyecto** Es la situación objetivo a alcanzar como consecuencia de su ejecución (creación, transformación o mejora de la situación inicial).
- **Resultado del Proyecto** es el producto, bien o servicio que se materializa con su ejecución.
- **Clasificación Sectorial** muestra o selecciona la clasificación sectorial del gasto a la cual se asocia dicho Proyecto.
- **Unidad de Medida** muestra la expresión con la cual es susceptible de medir el producto o resultado final.

El Presupuesto por Proyectos- concepto y base legal

Es un instrumento para asignar y distribuir los recursos públicos a través de proyectos, a los entes u organismos nacionales, estatales y municipales en función de las políticas y objetivos estratégicos de la Nación, expresados en los respectivos Planes anuales; además coordinar, controlar y evaluar su ejecución. Para la Oficina Nacional de Presupuesto, La técnica persigue que el mayor monto de los créditos presupuestarios se asignen a Proyectos. Los créditos imposibles de distribuir por proyectos, se asignarán a la categoría presupuestaria Acción Centralizada.

El proyecto- Concepto. Es la expresión sistematizada de un conjunto delimitado de acciones y recursos que permiten, en un tiempo determinado, el logro de un resultado específico para el cual fue concebido. Este resultado puede estar dirigido a satisfacer las necesidades y demandas de la población o mejorar los procesos y sistemas de trabajo de la Institución o del sector público en su conjunto. Representará la categoría presupuestaria de mayor nivel en la asignación de los recursos financieros públicos.

Aspectos más relevantes del Presupuesto por Proyecto

- Proporciona una mejor y mayor vinculación Plan-Presupuesto.
- Simplifica la estructura presupuestaria.
- Permite visualizar y analizar las variables requeridas para la toma de decisión en todas las etapas del proceso presupuestario.
- Facilita la gestión pública en función de las políticas y objetivos estratégicos de la Nación.
- Permite una mejor evaluación y control del presupuesto.
- Concibe al proyecto como el punto focal del proceso presupuestario a fin de satisfacer las necesidades de la colectividad.

Elementos que identifican a un Proyecto

• Objetivo Específico del Proyecto:

Es la situación objetivo a alcanzar como consecuencia de su ejecución (creación, transformación o mejora de la situación inicial).

• Resultados del Proyecto:

Es el producto, bien o servicio que se materializa con su ejecución.

• Metas del Proyecto:

Es la determinación cualitativa y cuantitativa del bien, servicio o indicador que se espera obtener.

Las Acciones Centralizadas

Son aquellas que no es posible definir en términos de proyectos, pero necesarias para garantizar el funcionamiento de las Instituciones Públicas, así como el cumplimiento de otros compromisos del Estado. Sus recursos no son directamente asociables a un único proyecto y se constituye como una categoría presupuestaria al mismo nivel de los proyectos.

Tipos de Acciones Centralizadas

Existen seis (6) Tipos de Acciones Centralizadas predeterminadas, de las cuales cinco (5) poseen acciones específicas predeterminadas, tal como se definen a continuación:

1. Acción Centralizada: Dirección y Coordinación de los gastos de los trabajadores

Son aquellas que permiten la administración de los recursos asignados a los gastos de los trabajadores, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente y las convenciones colectivas de trabajo.

- **Acción Específica: Asignación y control de los recursos para gastos de los trabajadores:** Ejecución de los créditos presupuestarios para sufragar los gastos de los trabajadores, adscritos a los órganos o entes de la administración pública. Imputación presupuestaria: monto de los créditos asignados al Anteproyecto de Presupuesto en las partidas 4.01. "Gastos de Personal", 4.03 "Servicios no Personales" en lo correspondiente al adiestramiento y 4.52 "Asignaciones no distribuidas".

2. Acción Centralizada: Gestión Administrativa.

Son aquellas relacionadas con el funcionamiento institucional, excepto las que corresponden a la Dirección y Coordinación de los gastos de los trabajadores. Estas incluyen acciones, entre otras, las transferencias a entes públicos no relacionadas con los proyectos, a instituciones y personas naturales privadas y a organismos internacionales en cumplimiento de los acuerdos suscritos.

- **Acción Específica: Apoyo institucional a las acciones específicas de los proyectos del organismo:** Ejecución de los créditos presupuestarios para sufragar los gastos de funcionamiento conformados, entre otros, por la adquisición de bienes y servicios, apoyo jurídico, informático, organización y sistema, reclutamiento y selección de personal, registro y auditoría interna.
- **Acción Específica: Apoyo institucional al sector privado y al sector externo:** transferencias de recursos presupuestarios a personas jurídicas y naturales como asistencia económicas para sufragar sus gastos. Así como, las cumplir con las obligaciones con organismos internacionales.

- **Acción Específica: Apoyo institucional al sector público:** Transferencias de recursos presupuestarios a los entes descentralizados de la administración pública, para sufragar sus gastos de funcionamiento no vinculados a los proyectos del Órgano de la República de adscripción.

La imputación presupuestaria en estas acciones es el monto de los créditos asignados en la Ley de Presupuesto y su Distribución General, en las partidas 4.02. "Materiales y suministros", y 4.03 "Servicios no Personales", 4.04 "Activos Reales", 4.06 "Servicio de la Deuda Pública y Disminución de Otros Pasivos" (solo en el caso de pagos endientes a proveedores o disminuciones de pasivos distintas al pago de la Deuda Pública Nacional), 4.07 "Transferencias", relacionando a los entes o instituciones receptoras y 4.52 "Asignaciones no distribuidas".

3.- Acción Centralizada: Previsión y Protección Social.

Son aquellas que permiten la administración de los recursos asignados a los gastos de los pensionados y jubilados, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente y las convenciones colectivas de trabajo.

- **Acción Específica: Asignación y control de los recursos para gastos de los pensionados y jubilados:** Ejecución de los créditos presupuestarios para sufragar los gastos de los pensionados y jubilados, adscritos a los Órgano de la República o Ente Descentralizado de la administración pública.

La imputación presupuestaria es el monto de los créditos asignados en la Ley de Presupuesto y su Distribución General en las partidas 4.07. "Transferencias".

4.- Acciones Centralizadas: Asignaciones Predeterminadas

Son aquellas que implican transferencia que debe realizar la Administración Central, de conformidad con la Constitución y el ordenamiento jurídico vigente.

- **Acción Específica: Asignación y control de los aportes Constitucionales y legales:** Ejecución de los créditos presupuestarios para transferir los aportes constitucionales y legales. En el caso del aporte al Sistema de Justicia, debe considerarse que la inclusión y el financiamiento de las acciones de los organismos involucrados, se discriminarán en cada una de las Acciones Centralizadas y Específicas señaladas en el presente documento, según corresponda.

La Imputación presupuestaria es el monto de los créditos asignados en la Ley de Presupuesto y su Distribución General en las partidas 4.07. "Transferencias". Se debe señalar la relación de los órganos y entes receptores.

5.- Acción Centralizada: Dirección y Coordinación del servicio de la deuda pública nacional.

Son aquellas que permiten la administración de los recursos asignados a la cancelación de la deuda pública, adquirida de acuerdo con la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público; así como, lo correspondiente a la disminución de otros pasivos de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente.

- **Acción Específica: Asignación y control de los recursos para el servicio de la deuda pública nacional:** Ejecución de los créditos presupuestarios para cancelar la deuda pública.

La Imputación presupuestaria es el monto de los créditos asignados en la Ley de Presupuesto y su Distribución General en las partidas 4.06. "Servicio de la deuda pública y disminución de otros pasivos"

6.- Acciones Centralizadas: Otras

Acción Centralizada en la cual se registrarán todos aquellos gastos centralizados no incorporables en las definidas anteriormente, para el registro de todas aquellas acciones que responden al cumplimiento de la misión y funciones asignadas en la Ley Orgánica de la Administración Pública Nacional y otras disposiciones legales. Así como, aquellas para apoyar las acciones específicas de los proyectos asignados por la autoridad con competencia para ello; también incluye las relacionadas con las de defensa y seguridad del Estado, cuyos gastos los tipifica la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal.

- **Acciones Específicas:** Las determinadas según el propósito que considere el Órgano de la República de la República o Ente Descentralizado.

Desagregación de los Proyectos y Acciones Centralizadas

Se desagregan en categorías presupuestarias de menor nivel denominadas Acciones Específicas, y se definen:

En el Proyecto, son aquellas operaciones concretas, suficientes, medibles y cuantificables anualmente, necesarias para lograr el resultado esperado.

En la Acción Centralizada, detallan las actividades que realiza la Institución en pro de su funcionamiento, así como el cumplimiento de otros compromisos del Estado. Los créditos presupuestarios de las acciones específicas, suman a la categoría presupuestaria de mayor nivel a la cual están asociadas.

- **Metas de las Acciones Específicas:**

Es la determinación cualitativa y cuantitativa del bien, servicio o indicador que se espera obtener.

La formulación del Presupuesto

- . Política presupuestaria

Las organizaciones descentralizadas, antes de elaborar sus presupuestos, deben definir, en una primera etapa, una política que explique sus lineamientos programáticos, criterios, métodos y procedimientos a los cuales deben sujetarse los responsables de las distintas unidades ejecutoras, con el fin de conformar los respectivos anteproyectos de presupuesto.

Esta primera parte del proceso es lo que en Venezuela se denomina política presupuestaria. Ella sirve de marco de referencia para la orientación en la asignación del ingreso y del gasto del año para el cual se elabora el presupuesto y debe reflejar, igualmente, los lineamientos establecidos en los planes a mediano y largo plazo y ser acatada obligatoriamente por cada una de las unidades que integran la estructura administrativa del organismo.

Además, la política presupuestaria debe ser clara, en relación con los programas prioritarios que, en coordinación con los ministerio, la gobernación del estado, la Alcaldía del municipio y cualquier otro organismo, se incorporan al presupuesto y se ejecutan en el ejercicio para el cual se programa. En efecto, en este paso de la formulación del presupuesto se desarrolla un conjunto de tareas específicas de suma importancia dentro de las cuales se mencionan:

- . La adopción de los objetivos y metas en concordancia con los lineamientos contenidos en el plan de desarrollo del estado, del municipio y del organismo.
- . Una primera estimación de los ingresos, lo cual implica un cálculo del probable producto de todas y cada una de las fuentes de ingreso del organismo y un exámen sobre los efectos de la política de financiamiento, para poder evaluar la coherencia interna.
- . El estudio de la tendencia del gasto así como su composición económica, institucional, programática y por partidas.
- . La determinación de las cifras tope de gastos que son posibles de incorporar al presupuesto, con base en las consideraciones anteriores y su desagregación por unidades administrativas o programáticas.
- . La fijación de los programas y proyectos prioritarios, con especificación de la unidad que habrá de ejecutarlos.
- . El Presidente o Director del organismo conjuntamente con el Gerente General, previo a una revisión de los planes de desarrollo nacional, del estado, municipio y del propio organismo, analiza las políticas, programas, proyectos,

obras y servicios ejecutados por el ente durante los dos o tres últimos años, así como los del año vigente, a objeto de fijar los nuevos objetivos y metas y determinar la continuación de otros. En dicha revisión se deben tomar en cuenta tanto las acciones que tienden al desarrollo interno del organismo, como aquellas que tienen que ver con el crecimiento del estado y del País.

- Efectuada la revisión anterior, se procede a definir o redefinir las políticas, proyectos, obras y servicios que tienen prioridad para el nuevo año.

- Simultáneamente a la labor anterior, la oficina de presupuesto, o la que haga sus veces, prepara una primera proyección de los ingresos de la institución, tomando como base la historia de los ingresos obtenidos en los tres (3) últimos años, así como los demás factores de crecimiento de los mismos. Por otra parte, formula una primera proyección de los gastos "rígidos" a nivel de partidas.

- La Presidencia y la Gerencia General reciben la información antes señalada y proceden a compatibilizar dichas estimaciones con los programas, proyectos, obras y servicios considerados como prioritarios. En política de ingresos, incorpora los ajustes de precio de los servicios prestados o bienes vendidos, con el fin de establecer definitivamente el volumen total de recursos así como la estimación del monto total de las inversiones para el nuevo ejercicio económico.

Para algunos tratadistas del tema presupuestario, el proceso de formulación de presupuesto en las empresas privadas comienza por estimar los volúmenes de ingresos, mientras que en las públicas, se inicia con las estimaciones de gastos. Aquí no se está de acuerdo con tal posición, pues es casi imposible que una organización, cualquiera sea su finalidad, pueda comenzar a formular su presupuesto sin conocer, aunque sea de una manera referencial su monto de ingresos; de lo contrario, todo el trabajo realizado estaría perdido. Aún en la preparación del presupuesto nacional, elaborar la programación de recursos, gastos y aplicaciones es un proceso simultáneo. Lo que sucede es que se confunden los términos proyecto de presupuesto con el presupuesto propiamente dicho.

.- Elaboración de los Ante-Proyectos

Una vez recibida y analizada la política presupuestaria, las distintas unidades administrativas del organismo, conjuntamente con la oficina de presupuesto, o la que haga sus veces, analiza y ajusta la estructura programática, la cual comprende la cadena de categorías presupuestarias: sea esta por programas o por proyectos.

La oficina mencionada distribuye y explica los formularios e instructivos a cada una de las unidades ejecutoras que se encargarán de elaborar sus respectivos anteproyectos de presupuesto.

Las unidades ejecutoras, con base en la estructura presupuestaria y en el

techo financiero establecido, conforman su anteproyecto de presupuesto, contando con la asesoría del personal de la oficina de presupuesto o la que haga sus veces.

Cada unidad ejecutora, previo análisis de coherencia y factibilidad, envía sus anteproyectos a la oficina de presupuesto encargada de la consolidación técnica del proyecto, según las instrucciones emanadas del Presidente del ente.

Es importante resaltar que, los instructivos utilizados en esta fase de programación no necesariamente tienen que ser los mismos para la elaboración del proyecto, pues los primeros deben estar diseñados de forma tal que permitan transmitir una información lo suficientemente detallada para el análisis y su consolidación. En aquellos casos en los cuales dicho sistema esté automatizado, el mismo debe ser sencillo y preciso para operarlo y programar lo deseado.

Elaboración del Proyecto de Presupuesto

El órgano de revisión conformado por el Presidente, el Gerente o Director Ejecutivo, según sea el caso, y el jefe de la oficina de presupuesto, al recibir los anteproyectos de presupuesto, procede a estudiarlos a fin de establecer su relación con la política presupuestaria institucional, analizar la coherencia entre los objetivos y metas planteadas y de éstos con los recursos disponibles.

Debido a que la apertura programática se efectúa a nivel institucional y los anteproyectos se formulan por cada uno de los niveles programáticos establecidos, será necesario consolidarlos para proceder a su análisis de acuerdo con la apertura general. Esto permitirá apreciar la diferencia entre las metas adoptadas en la política presupuestaria institucional y las que aparecen en el proyecto de presupuesto, e investigar las causas de dicha variación.

Una vez preparado el proyecto de presupuesto, para analizarlo en su esencia, es indispensable clasificarlo en forma económica, institucional y por partidas.

La clasificación económica es necesaria para precisar la inversión real y la financiera y compararlas entre sí.

La clasificación institucional mostrará la distribución de las metas y recursos entre las dependencias encargadas de su ejecución.

La clasificación por partidas muestra una distribución del gasto en forma detallada de los bienes y servicios a adquirir.

Comparando el proyecto de presupuesto económico-financiero con los objetivos propuestos en la Política Presupuestaria y logrado el ajuste entre la estimación definitiva de los ingresos y los gastos programados, el Presidente de la empresa, procede a dar su visto bueno para su consolidación.

La Programación Financiera

La Oficina de Presupuesto, o la que haga sus veces, recibe los anteproyectos de presupuesto del órgano de revisión y procede a las modificaciones sugeridas. Una vez realizada la labor anterior, comienza a proyectar los estados financieros.

Se entiende por estados financieros, aquellos informes que muestran periódicamente la situación financiera, económica, presupuestaria, patrimonial y contable de un ente.

Dentro de los más comunes están:

Balance General
Estado de Resultados
Presupuesto de Caja
Cuenta de Ahorro, Inversión-financiamiento

Balance general:

Este instrumento determina la situación patrimonial de una institución en un momento dado, relacionando las cuentas patrimoniales activo, pasivo, resultados y capital.

Estado de resultados:

El estado de resultados o de ganancias y pérdidas, es un informe económico-financiero que mide los resultados de la actividad desarrollada por el organismo durante un período, generalmente un ejercicio contable.

Cuenta de ahorro, inversión -financiamiento:

Es una cuenta consolidada que informa sobre los resultados de la situación económica, financiera y patrimonial de una organización, comparando, por una parte, los flujos de ingresos y gastos corrientes para determinar el ahorro o desahorro de la gestión, determina el superávit o déficit financiero así como la inversión del año.

Presupuesto de caja :

Es un informe financiero que permite conocer los movimientos de entradas y salidas del efectivo en una fecha determinada, relacionando en forma detallada los recursos y egresos en cada sub período del presupuesto

La programación financiera o de caja tiene como objetivo compatibilizar el nivel de desembolsos previsto con el nivel de recursos efectivos para cada subperíodo del ejercicio económico-financiero. Mediante esta programación se posibilita la definición anticipada de los requerimientos financieros para cubrir los desembolsos originados por la ejecución de los programas y proyectos presupuestarios.

EL PROCESO DE EJECUCIÓN Y SUS REGISTROS

La ejecución del presupuesto es la fase que implica movilización de acciones, recursos y la toma de decisiones. Makon (1988), refiriéndose a esta fase dice: "Una vez aprobado el presupuesto, debe ser para las unidades administrativas una verdadera hoja de ruta que guíe las acciones directivas y cotidianas que deben llevar a cabo durante la ejecución presupuestaria" (p.24). Pero es importante resaltar que, para que ella se cumpla en forma eficiente, es necesario programarla tal como se establece en la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector público:

Los órganos de la república así como los entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales programarán, para cada ejercicio, la ejecución física y financiera de los presupuestos, siguiendo las normas que fijará el reglamento de esta Ley y las disposiciones complementarias y procedimientos técnicos que dicten la Oficina Nacional de Presupuesto y la Oficina Nacional del Tesoro.

la programación de la ejecución debe :

- Asegurar la coherencia entre los programas y los planes.
- Programar y formalizar el plan de trabajo a ser ejecutado por las unidades ejecutoras de los programas.
- Minimizar la toma de decisiones improvisadas.
- Asignar tareas y responsabilidades a los distintos niveles operativos.
- Programar y reprogramar los ingresos.
- Posibilitar el control de gestión.

La ejecución del presupuesto también implica las distintas modificaciones que deben efectuarse durante el proceso. Tales modificaciones son: los créditos adicionales, Rectificaciones al Presupuesto, las Insubsistencias o anulaciones de Créditos Presupuestarios, los ajustes de los Créditos Presupuestarios por reducciones de ingresos y los Traspasos.

Créditos Adicionales

Son incrementos a los créditos presupuestarios destinados a cubrir gastos necesarios no previstos o que resulten insuficientes o cubrir gastos necesarios no presentes en la Ley de Presupuesto de cada año. El Ejecutivo Nacional, al tramitar la modificación

presupuestaria en referencia, debe demostrar que el Tesoro Nacional dispondrá de los recursos para financiar incrementos de dichos créditos.

Rectificaciones

Son incrementos de créditos presupuestarios que se acuerdan a los proyectos o acciones centralizadas, de los Organismos Ordenadores de Compromisos y Pagos, para gastos necesarios no previstos o que resulten insuficientes. La fuente de financiamiento de esta modificación presupuestaria es la partida

"Rectificaciones al Presupuesto" prevista en la Ley de Presupuesto anual, por ello, el uso de esa partida aumenta los créditos del organismo, pero no el total de las asignaciones acordadas en dicha Ley, la fuente de financiamiento de este tipo de modificación presupuestaria son los "Ingresos Ordinarios".

Insubsistencias o Anulaciones de Créditos

Es la modificación presupuestaria mediante la cual se anulan total o parcialmente, los créditos no comprometidos acordados en la Ley de Presupuesto. Esta modificación se realiza con la finalidad de reorientar el destino del crédito inicialmente previsto en la Ley de Presupuesto Anual.

Ajustes en los Créditos por Reducción de Ingresos

Es la modificación mediante la cual se reduce total o parcialmente los créditos no comprometidos, acordados en la Ley de Presupuesto. Estas reducciones a los créditos se originan cuando se evidencia una disminución de los ingresos previstos para el ejercicio fiscal.

Trasposos de Créditos

Consiste en una reasignación de créditos presupuestarios entre partidas, genéricas, específicas y subespecíficas de un mismo proyecto o distintos proyectos o categoría equivalente, que no afectan el total de los gastos previstos en el presupuesto por fuente de financiamiento.

Registro de la ejecución

El régimen de ejecución presupuestaria en Venezuela está contenido en la Ley Orgánica de: Administración Financiera del Sector Público. De ahí que contiene todo un articulado referido al registro de los ingresos, gastos y operaciones financieras, así como el método de registro de los mismos. En consecuencia, al igual que en la República, en el Sector Descentralizado, los registros se efectúan por el método de los valores devengados; es decir, los ingresos por lo devengado de los mismos y los gastos por la causación de las transacciones financieras. De ahí que el artículo ___ de la Ley antes citada reza:

Los órgano de la República así como los entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales están obligados a llevar los registros de ejecución presupuestaria, en las condiciones que fije el reglamento de esta Ley En todo caso, se registrará la liquidación o el momento en que se devenguen

los ingresos y su recaudación efectiva; y en materia de gastos, además del momento en que se causen éstos, según lo establece el artículo anterior, las etapas del compromiso y del pago.

Aspectos contables de la ejecución

Algunos tratadistas sostienen que la contabilidad es un sistema de registro regido por un conjunto de principios, cuyo objeto es producir información financiera, económica, administrativa, patrimonial y presupuestaria para fines propios y de terceros. Para otros, la contabilidad patrimonial es una técnica que permite conocer los resultados de la gestión y los movimientos de los activos y los pasivos.

Hoy en día, para las organizaciones del sector público, la contabilidad ha sido definida como el conjunto de principios, normas y procedimientos que permiten ordenar, clasificar, valorar, procesar y registrar en forma sistemática los hechos económicos, financieros y patrimoniales, con el objeto de satisfacer las necesidades de información destinada al control y al apoyo del proceso de toma de decisiones internas, así como también para el conocimiento de terceros interesados en la gestión.

De ahí que a través de ella se deben producir los estados financieros necesarios para mostrar los resultados de la gestión presupuestaria, financiera y patrimonial de las organizaciones públicas, todo ello con la estructura, oportunidad y periodicidad que las normas y los usuarios requieran. Para que ello sea posible, todo hecho económico que ocurra en las instituciones, tenga o no carácter presupuestario, que altere o pueda alterar los valores de la ecuación patrimonial debe estar reflejado en la contabilidad.

Al igual que en el diseño del Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF), en el SIGESCOF INSTITUCIONAL la contabilidad es considerada como el componente integrador de todo el sistema de administración financiera, que opera fundamentado en las normas generales de contabilidad dictadas por la Contraloría General de la República, en los principios de contabilidad generalmente aceptados, incorporando el proceso presupuestario y su marco legal vigente.

Al concebir la contabilidad como parte central del sistema de información de las instituciones públicas operando por medios informáticos, es posible obtener oportunamente por agregación de la información previamente registrada y almacenada, los diferentes estados financieros que se requieren.

Dentro de este contexto de la contabilidad, la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP) introdujo ese nuevo elemento del enfoque sistémico en el sistema de contabilidad pública en Venezuela al asignarle las características de único e integrado, al establecer:
(Copiar artículo de la ley).

LA OFICINA NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

El órgano rector del sistema es la OFICINA NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA (ONCOP) y sus principales funciones con incidencia en estos entes son:

- *prescribir los sistemas de contabilidad para la República y sus entes descentralizados sin fines empresariales, mediante instrucciones y modelos que se publicarán en la Gaceta Oficial.*
- *Asesorar técnicamente en la implantación de las normas, procedimientos y sistemas de contabilidad que prescriba.*
- *Organizar el sistema contable de tal forma que permita conocer permanentemente la gestión presupuestaria, de tesorería y patrimonial de la República y de sus entes descentralizados.*
- *Consolidar los estados financieros de la República y sus entes descentralizados.*
- *Coordinar la actividad y vigilar el funcionamiento de las oficinas de contabilidad de los órganos de la república y sus entes descentralizados.*
- *Llevar en cuenta especial el movimiento de las erogaciones con cargo a los recursos originados en operaciones de crédito público de la República y sus entes descentralizados.*
- *Elaborar la Cuenta General de Hacienda,*
- *Elaborar las cuentas económicas del sector público, de acuerdo con el sistema de cuentas nacionales. La unidad de contabilidad de cada ente descentralizado es la responsable de aplicar internamente el proceso contable, en acatamiento de las normas e instrucciones que a tal efecto dicte la ONC.*

Principales características de la Contabilidad del Sector Público;

En el marco del Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas, sus principales características son:

- *Es único, común y aplicable a los entes sin fines empresariales del sector público.*
- *Recopila, valúa, procesa y expone los hechos económicos que afecten o puedan afectar el patrimonio de las entidades públicas.*
- *Considera como ente contable a toda institución con personalidad jurídica propia e independiente.*
- *Está diseñado y operará en función de los principios de contabilidad generalmente aplicables en el sector público.*
- *Con la finalidad de hacer extensivo el SIGECOF a los entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales se incorporan procesos y aspectos particulares de su administración financiera, así como las disposiciones normativas y reglamentarias, a fin de hacer viable su aplicación y garantizar las diferentes salidas.*

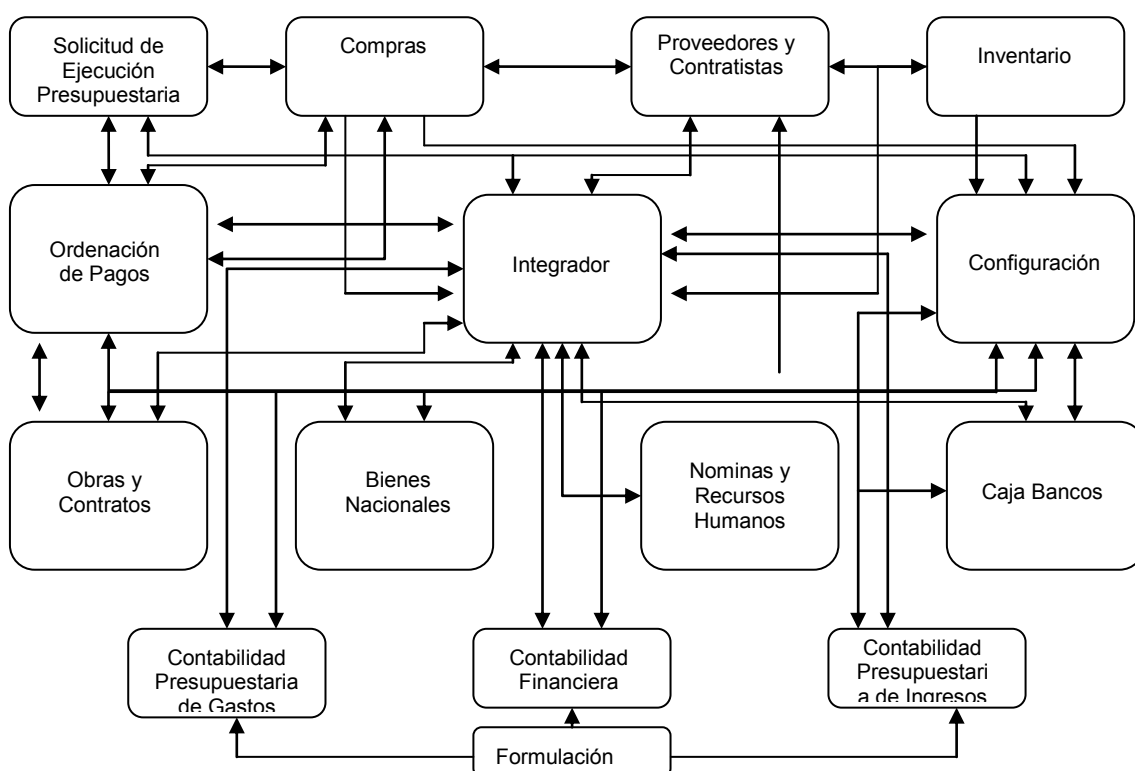
Requisitos del Sistema de Contabilidad Pública:

La conceptualización y diseño del sistema contemplan los siguientes requisitos para que la contabilidad opere como un sistema integrado de información sobre todos los aspectos de la administración financiera de las instituciones:

- *Registro único de las transacciones.*
- *Diseño de un sistema integrado de cuentas presupuestarias, contables y de tesorería.*
- *Universalidad del registro.*
- *Selección de los momentos contables que permitan interrelacionar los subsistemas de la administración financiera.*
- *Conceptualización ampliada de los términos de “ingresos” y “gastos”.*

Cumplíendose los requisitos básicos antes señalados, el funcionamiento del sistema integrado en medios informáticos garantizará en tiempo real la información presupuestaria, económica, financiera y patrimonial, tal como se representa en el siguiente diagrama:

DIAGRAMA DE INTEGRACION



Momentos Contables para el Registro de Gastos e ingresos

Registro de la Ejecución Presupuestaria del Gasto

La contabilidad presupuestaria de gastos es un subsistema de la contabilidad de las organizaciones del sector público que tiene por objeto el registro sistemático, adecuado y oportuno de las transacciones relativas a la ejecución financiera del presupuesto de gastos de los entes públicos; por tanto, son objetivos específicos del subsistema:

- Producir información para posibilitar el control previo al gasto y al pago
- Posibilitar la legalidad en los actos de la gestión financiera
- Permitir la evaluación de presupuesto
- Permitir la determinación del flujo y de recursos.

El subsistema tiene su fundamento en el artículo 44 de la ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público que establece: "Se considera gastado un crédito cuando queda afectado definitivamente al causarse un gasto...".

Como se observó, la base contable del presupuesto de gastos en Venezuela es por la causación de las transacciones financieras. Pero es importante destacar que, para los entes descentralizados la base de registro siempre fue la causación y el registro del compromiso se utilizó como mecanismo para afectar preventivamente la disponibilidad de los créditos presupuestarios. Por otra parte, el pago se registra en la contabilidad presupuestaria para reflejar la cancelación de las obligaciones asumidas.

La Ley Orgánica de la Administración financiera del Sector Público en su artículo 44 señala las tres etapas del gasto como son: el precompromiso, el compromiso, el gasto causado y el pago.

El Precompromiso

Este momento del gasto constituye un acto de administración interna que no origina efectos jurídicos frente a terceros, utilizado normalmente para garantizar el crédito presupuestario cuando el proceso de contratación o compra lo amerita. La unidad ejecutora local solicitante del bien o servicio congela los créditos con la requisición, punto de cuenta o memorandum; si bien el registro del precompromiso no tiene efectos contables, en el sistema se registra la imputación, se verifica la disponibilidad del crédito y se reserva el mismo sin

afectar legalmente la disponibilidad del crédito, validando la congelación correspondiente.

Las disposiciones legales no establecen el registro obligatorio de este momento; sin embargo, de las consideraciones anteriores se infiere su uso con carácter opcional y de apoyo a la toma de decisiones.

El Compromiso

Implica el nacimiento de una obligación jurídica o administrativa entre un ente público y de terceros derivada de la intención de adquirir un bien o un servicio y que dará lugar a una salida de fondos, una vez que se cumplan las condiciones del contrato respectivo.

La unidad ejecutora local formula una solicitud de compra o servicio mediante una requisición, la Dirección de Administración, a través de la unidad de compras y contratos canaliza los trámites que establecen los reglamentos internos de delegación de facultades y/o competencias, a los fines de autorizar la compra o contratación; emite la orden de compra o servicio, indicando la imputación presupuestaria al mínimo nivel de específica y/o subespecífica, monto, descripción del bien o servicio a adquirir, el beneficiario y sus datos correspondientes a cédula de identidad, RIF ó NIT, condiciones del contrato (fianzas, anticipos, retenciones, etc.), el número y tipo de documento de soporte (oferta de servicio o cotización) y el número y fecha de otorgamiento de la buena pro, de ser el caso.

Al prepararse la orden de compra, por medios electrónicos se genera automáticamente el registro en el sistema contable. El sistema confirma si existe disponibilidad de crédito y verifica la cuota asignada en la programación del gasto, le asigna al proyecto de compromiso un número correlativo que debe mantenerse hasta el final para fines de control y auditoría y lo asocia al precompromiso correspondiente, si procede. Si hay un cambio de imputación, verifica nuevamente la disponibilidad, tanto de crédito presupuestario como de cuota asignada en la programación del gasto.

Cuando el compromiso es considerado validamente adquirido, es decir, una vez que se haya cumplido con lo establecido en artículo___ del Reglamento No. 4 de la LOAFSP, se realiza la validación del registro contable. Es importante señalar que las transacciones de compromiso pueden modificarse y anularse, lo que generará los ajustes correspondientes. El registro del compromiso debe también efectuarse en los casos en que se dispone la realización de gastos sin contraprestación, como son las transferencias a terceros, el cual se soportará con la documentación respectiva. Con el registro del compromiso se genera el correspondiente asiento de orden en la contabilidad general.

El Causado

El causado es el momento del gasto en el cual surge la obligación de pago por la recepción conforme de un bien o servicio, por cumplimiento de los requisitos administrativos dispuestos para la realización de gastos sin contraprestación. El registro del causado integra la ejecución presupuestaria con las variaciones patrimoniales; en esta etapa se produce una variación cualitativa y cuantitativa en el patrimonio originada por las transacciones con incidencia económica y financiera. Con el registro del causado queda afectado definitivamente el crédito presupuestario y se determina la salida automática de los asientos por partida doble de la contabilidad general. La recepción del bien o servicio, por parte de la unidad de compras y contratos o por la unidad solicitante formaliza la ejecución del gasto. La carga en el sistema genera el registro del causado presupuestariamente relacionado con el compromiso correspondiente, así como los asientos contables, debitando las cuentas que aumentan los gastos y acreditando las cuentas por pagar.

La unidad administradora del ente recibe la documentación de respaldo del registro del causado (Acta de recepción definitiva, o aceptación de la orden del servicio recibido, factura y solicitud de pago) e instruye la generación de la orden de pago la orden de pago será conformada por la autoridad competente mediante firma electrónica, con lo cual se validará el registro contable. El registro del causado requerirá la existencia previa del compromiso correspondiente, salvo en los casos de ejecución de gastos referidos a servicios básicos sin contrato, comisiones bancarias, y otros gastos específicos; para los cuales el sistema contemplará la opción de registrar simultáneamente el compromiso y el causado.

El Pago

El pago representa el momento en el cual se extingue o se honra una obligación o se hace efectivo un anticipo financiero. Cuando la orden de pago llega física y electrónicamente a la tesorería del ente, esta unidad verifica la disponibilidad de caja y de la programación de pagos para el período y procede a instruir el pago mediante cheque o indica al agente financiero realizar el abono en cuenta, según sea el caso. El registro del pago en los estados de ejecución presupuestaria, genera el respectivo asiento por partida doble mediante el cual disminuyen las disponibilidades en caja y banco y reduce las cuentas por pagar. Luego de producirse los movimientos bancarios se procede a realizar la conciliación bancaria correspondiente.

Estas cuatro etapas se materializan en las instituciones de diversas maneras y en forma combinada:

El compromiso simple, el cual se corresponde con los actos con contraprestación por cumplir.

El compromiso más el gasto causado en forma simultánea, se corresponde con los actos con contraprestación cumplida.

El gasto causado simple se realiza cuando previamente se ha registrado un compromiso.

El gasto causado más el pago en forma simultánea, cuando previamente se ha asentado el compromiso.

El pago simple se efectúa cuando se han registrado el compromiso y el gasto causado previamente.

El registro simultáneo del compromiso, el gasto causado y el pago, se realiza en ciertos casos, especialmente cuando se ejecutan los fondos en anticipo.

Registro del Uso de los Materiales y Bienes Adquiridos

Se prevén los mecanismos en el sistema para la captura y registro del momento de la aplicación de los materiales y bienes adquiridos a los programas y proyectos, a los fines de determinar los costos incurridos en el cumplimiento de las metas previstas. Este momento permite establecer el vínculo de las metas con los costos incurridos, y se facilita su identificación a partir del registro del causado. La incorporación de materiales y suministros no determina en todos los casos su uso inmediato, pueden ser almacenados para ser aplicados al proceso en otro período, originando salidas del inventario (activo circulante) que serán capturadas por la contabilidad patrimonial y llevadas a la cuantificación de los costos cuando sea el caso.

El registro del uso o aplicación de los bienes, materiales y suministros también permite conocer el impacto económico de la gestión, expresados en el estado de resultados. En el caso de servicios personales y no personales el momento del uso coincide con el causado, obteniéndose automáticamente el costo aplicado por esos conceptos a los distintos programas y proyectos. La incorporación de activos reales puede no necesariamente coincidir con su aplicación a gastos de capital o a la inversión bruta, el sistema captura este momento y genera los asientos de la contabilidad por partida doble.

La cuantificación del costo que se lleva a gasto corriente derivado del uso de los activos en operación, se determina a través de la depreciación y mediante la amortización del costo, se determina la cuota aplicada a gasto corriente por el uso de activos intangibles. En ambos casos, se generan los asientos de la contabilidad general por partida doble, con la aplicación de la metodología de cálculo de la depreciación y amortización.

Otros Registros en el Sistema Integrado

La condición o requisito de “Universalidad del registro implica que en el sistema se deben registrar todas las transacciones con efecto económico - financiero, sean presupuestarias o extrapresupuestarias, tengan o no efecto monetario; con lo cual se garantizará que los estados de ejecución presupuestaria y los estados financieros al final de cada período muestren la verdadera situación ocurrida, la cual se reflejará en las cuentas de egresos y recursos, y en las cuentas contables correspondientes. A dichos efectos, el funcionamiento integrado del sistema exige el acoplamiento de los clasificadores de cuentas para que los datos ingresados por un clasificador se procesen y generen las imputaciones a los códigos del otro clasificador.

Además de los registros relativos al proceso de ingresos y gastos, con base en los momentos seleccionados descritos anteriormente, se contempla que el sistema permita la realización de registros que por su carácter serán ingresados directamente desde el módulo de la contabilidad, utilizando el plan de cuenta contable. Estos registros se efectuarán con base en los modelos de asientos previstos, y están refiriéndose entre otros a la amortización de activos intangibles, depreciación de activos en operación, actualización y/o revalorización de activos reales y financieros, diferencias en cambio, pérdidas de inventario, desincorporaciones, constitución de provisiones por incobrabilidad, capitalización de construcciones en proceso, desincorporación de obras del dominio público, entre otros. También será necesario contemplar el registro de las aplicaciones y de las fuentes financieras, tales como la cancelación de cuentas por pagar y el cobro de deudas. Los asientos de ajuste y de cierre se realizarán desde el módulo contable por el funcionario competente, los cuales no involucran partidas presupuestarias y afectan solamente cuentas contables.

Aspectos Operativos del Registro Presupuestario del Gasto

Los primeros registros consisten en el establecimiento de la estructura presupuestaria, las cuentas presupuestarias, la apertura de los montos asignados en la Distribución Administrativa del Presupuesto de Gastos así como la integración de las cuentas presupuestarias con las de contabilidad patrimonial.

- **Compromiso simple**

Este registro se efectúa a través de una orden de compra, contrato, orden de registro de compromiso, punto de cuenta, etc. Dicha operación no tiene incidencia patrimonial. En el sistema automatizado integrado estos registros se efectúan a través del módulo de compras, el de obras o cualquier otro módulo desarrollado para tales registros. Al emitir la Orden de Compra se presiona la opción de contabilizar y por ese solo efecto quedaría ya asentado en la

contabilidad presupuestaria de gastos. De la misma forma pudieran registrarse los demás compromisos generados a través de los contratos firmados para la ejecución de proyectos y obras, los cuales se efectúan como se dijo, a través del módulo respectivo.

- **Compromiso y gasto causado simultáneo**

Este registro se presenta en aquellas operaciones provenientes de actos con contraprestación cumplida, como son los servicios de teléfono, luz, agua, etc, cuando los mismos no se contratan previamente.

En el sistema automatizado, este registro se realiza a través del módulo de órdenes de pago o de Cuentas a Pagar. El registro podrá ser realizado de acuerdo con las siguientes opciones: la primera, a través de una factura o recibo, afectándose en forma simultánea la columna de compromiso y de gasto causado en las específicas y subespecíficas correspondientes; procediéndose a realizar en forma automática el cargo a la cuenta de gastos o activo en la contabilidad general.

Gasto x o Activo	xxxx	
Ctas a Pagar		xxxx

- **Gasto causado simple**

Este asiento se produce cuando previamente se ha registrado un compromiso simple. Al igual que en el caso anterior, se registra la factura a través del módulo de Órdenes de Pago o de Cuentas a Pagar, para generar la Orden de Pago correspondiente. En la operación se afecta la columna de gastos causados en la contabilidad presupuestaria y en forma automática la cuenta de Gastos o Activos, en la Contabilidad General.

Gastos o Activo	xxxx	
Cuentas a Pagar		xxxx

- **Gasto causado y pago simultáneo**

Este tipo de operación también se presenta en las organizaciones descentralizadas, pero de manera muy esporádica; como ejemplo podemos citar: cuando se comprometen las nóminas por todo el año. En tal caso, la causación y el pago se registra simultáneamente a través de la carta-orden que se envía al banco. El asiento procede sólo cuando previamente se haya efectuado un compromiso simple y se registra por el monto bruto por el cual se efectuó dicha transacción. En el proceso se afectan automáticamente las cuentas de **Gastos o Activo**.

Gastos o Activo	xxx	
Bancos		xxx

- **Pago simple**

Este registro se efectúa a través de un cheque que cancela un gasto causado previamente registrado. Se asienta por el monto bruto de la transacción y se debitan automáticamente las cuentas de pasivo de acuerdo con su tipo. Esta operación se realiza a través del módulo de Bancos, produciéndose por ese solo efecto el siguiente asiento en la Contabilidad General:

Cuentas a Pagar	xxx	
a: Bancos		xxx

- **Compromiso, gasto causado y pago simultáneo**

Este registro se produce básicamente, en aquellos casos de gastos ocasionados por comisiones bancarias y otros gastos financieros registrados a través de notas de débito o de Fondos en Anticipo o caja chica. El asiento se efectúa a través del módulo de Bancos, registrándose automáticamente en la Contabilidad General el siguiente asiento:

Gasto o Activo	xxx	
Bancos		xxxx

Aspectos operativos del registro presupuestario del ingreso

Antes de abordar el tema es necesario hacer una breve reseña del concepto de ingreso. En contabilidad, el ingreso se corresponde con la entrada de dinero o al derecho a percibirlo como consecuencia de una transacción relativa, ya sea al objeto económico, al uso de la propiedad de la entidad o al recibir un aporte financiero cuyo destino sea financiar sus gastos.

Para iniciar el registro de la ejecución de los ingresos, se contará con la información transferida del subsistema de presupuesto, correspondiente al presupuesto aprobado. A través de dicho subsistema se obtendrá:

- **Estimación original:** *Corresponde a la carga de información que, a través de la formulación del presupuesto, se haya realizado y resultara finalmente aprobada en la Ley respectiva. En caso que la norma legal correspondiente no fuera sancionada al inicio del ejercicio, esta información se tomará a partir de la funcionalidad del sistema prevista como reconducción del presupuesto.*
- **Variaciones:** *Corresponde a los incrementos o disminuciones de las estimaciones de ingresos previstas originalmente, así como a nuevas fuentes de financiamiento que surjan durante el ejercicio presupuestario, las cuales pueden originar modificaciones en el presupuesto de gastos, aprobadas estas por las instancias competentes.*
- **Actualización de las estimaciones de recursos:** *Es la resultante de la estimación inicial de ingresos más o menos las variaciones que ocurran durante el ejercicio presupuestario; estas variaciones pueden conducir a modificaciones en los créditos presupuestarios y en consecuencia en reprogramaciones de los estados financieros proyectados y de la cuenta ahorro e inversión financiamiento.*

Etapas del gasto:

- **Devengado:** *es el momento cuando, por una relación jurídica, el ente adquiere el derecho de percibir una determinada cantidad de recursos y, simultáneamente una obligación de pago por parte de personas naturales y jurídicas. Corresponde este momento a la liquidación de un aporte o transferencia, y a la emisión de facturas y/o documentos equivalentes por la provisión de bienes y servicios por parte del ente descentralizado. En el sistema integrado el momento del devengado es el seleccionado para vincular las transacciones presupuestarias de ingresos con la contabilidad patrimonial.*
- **Recaudado:** *corresponde al momento en que se produce el ingreso efectivo de los fondos, independientemente del momento en que los mismos se hubieren devengado. Se produce la percepción o recaudación de los recursos en el momento en que ingresan o se ponen a disposición del ente descentralizado. En ambas etapas, devengado y recaudado, se producen cambios o modificaciones en la situación patrimonial, económica y financiera del ente.*

El registro de los ingresos se efectuará identificando los ramos y subramos genéricos, específicos y subespecíficos de acuerdo con las cuentas de recursos del Plan de Cuentas Presupuestarias; con sus respectivas conexiones con el Plan de Cuentas Contable. También será necesario utilizar la

clasificación económica de los recursos a los fines de identificarlos según sean ingresos corrientes, ingresos de capital y financieros para que una vez capturados se facilite la estructuración automática de la cuenta de ahorro e inversión financiamiento. En razón de ello se dispondrá en la base de datos de las equivalencias necesarias que posibiliten la formación de dicha cuenta.

Los ingresos serán objeto de registro en el sistema integrado con base a los procedimientos diseñados para cada caso. Las transferencias corrientes y de capital se reconocerán en el momento en que ingresen efectivamente y/o estén a la disposición del ente; en cuyo caso se registrará simultáneamente el devengado y recaudado. Al término del ejercicio, dichas transferencias serán registradas como devengadas por el monto correspondiente al saldo no recibido en el ejercicio; y automáticamente se reflejará en la contabilidad patrimonial el asiento por partida doble, acreditando una cuenta de ingreso y debitando una cuenta por cobrar. Igualmente serán registrados como devengados y recaudados simultáneamente los ingresos provenientes de las ventas de bienes y servicios al contado y los ingresos que provengan de donaciones en efectivo.

Los ingresos derivados de la venta de bienes y servicios a crédito deberán reconocerse como devengados con la emisión de la factura, originando automáticamente el registro de una Cuenta por cobrar en la contabilidad general. Los ingresos que se originen del cumplimiento de convenios y contratos, como es el caso de los arrendamientos, se reconocerán para su registro en el momento del devengado y generan el registro de una cuenta por cobrar. Los préstamos que se obtengan serán capturados en el momento en el cual el monto esté a disposición del ente. Los ingresos por concepto de intereses originados por los activos (depósitos, colocaciones, etc.) se registrarán como devengados según las condiciones convenidas para las colocaciones, y como ingresos de caja cuando se acredite o abone el monto correspondiente en la cuenta bancaria del ente.

El sistema recibe información directamente de las unidades operativas del ente descentralizado responsables de la liquidación de ingresos, con la documentación soporte que contenga todos los datos inherentes a la transacción realizada, tales como deudor, monto del ingreso (o deuda) y los conceptos que originaron el derecho de cobrar una determinada cantidad de dinero. Automáticamente se generarán los registros presupuestarios del ingreso y de los asientos en la contabilidad general por partida doble; bien sea que la transacción signifique ingresos que se hagan efectivo en el acto, o que se establezcan plazos y vencimientos para el cobro.

Se prevé el funcionamiento con auxiliares contables que permitan mayor detalle de las transacciones de ingreso, y que a la vez facilite la gestión de cobro cuando corresponda; en tal sentido la unidad de tesorería del ente recibirá en forma automática (física y electrónicamente) los expedientes de las operaciones realizadas con la finalidad de administrar con eficiencia y eficacia los procesos del circuito financiero.

Se estima el funcionamiento de la tesorería del ente descentralizado con base al esquema del sistema de Cuenta Única del Tesoro prevista en la LOAFSP, que permita la centralización y el ordenamiento de los recursos percibidos y posibilite la optimización de la gerencia de tesorería, en analogía con el esquema de cuenta única del tesoro de la República.

Es importante considerar que también se registrarán en el sistema integrado las transacciones de ingresos que no se revierten en entradas de efectivo tales como las donaciones en especie, con lo cual se garantiza que se disponga de toda la información que afecte la situación patrimonial del ente.

La Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público define, clasifica y establece toda una normativa relacionada con el ingreso tanto para la República, como para los entes descentralizados. En efecto, la Ley en su artículo 7 apartes 5,6,7,8,9 y 10 reza:

- **Se entiende por ingresos ordinarios, los ingresos recurrentes.**
- **Se entiende por ingresos extraordinarios, los ingresos no recurrentes, tales como los proveniente de operaciones de crédito público y de leyes que originen ingresos de carácter eventual o cuya vigencia no exceda de 3 años**
- **Se entiende por ingresos corrientes, los ingresos recurrentes, sean o no tributarios, petroleros o no petroleros.**
- **Se entiende por ingresos de capital, ingresos por concepto de ventas de activos y por concepto de transferencias con fines de capital.**
- **Se entiende por ingreso total, la suma de los ingresos corrientes y de capital.**
- **Se entiende por ingresos recurrentes, aquellos que se prevea producir se hayan producido por más de 3 años.**

El reglamento No. 4 de la actual Ley de Administración Financiera del Sector Público, en su artículo 17, refiriéndose al registro de la ejecución del presupuesto de ingresos, establece:

El registro contable de los ingresos devengados, se realizará por el acto administrativo de la notificación al contribuyente o deudor de la planilla de liquidación, momento en el cual se hace exigible el derecho pendiente de la República.

- **Asignación presupuestaria de Ingresos.**

Al comienzo de cada año se registran las diferentes cuentas de ingresos por cada ramo, subramo genérico, específico y subespecífico en el módulo de Contabilidad Presupuestaria de Ingresos. Luego, se asientan los montos fijados en el presupuesto de la institución para el año que comienza.

- **Comprobante del ingreso.**

Al devengarse o recaudarse un ingreso, se elabora el comprobante respectivo y se registra de acuerdo con el código de operación correspondiente, produciéndose simultáneamente los asientos presupuestarios y contables. En consecuencia, al efectuarse el registro de un ingreso de facturación previa, se debe generar, por ese solo efecto, un asiento en la contabilidad general como sigue:

Cuentas a Cobrar xxx
a: Ingresos xxx

Cuando se devengue y recaude un ingreso simultáneamente, existen tres opciones para su registro:

1. Que el registro se efectúe a través del subsistema de recaudación y de allí se generen los asientos en tesorería, contabilidad presupuestaria y contabilidad general.
2. Que el registro se realice a través del subsistema de Bancos y de allí se originen los registros en los demás módulos mencionados.
3. Que dicho registro se asiente en el subsistema de contabilidad presupuestaria y de allí se generen los demás registros integrados en el libro o módulo de contabilidad general.

En todos los casos señalados, el asiento contable que origina será:

Caja o Banco xxx
a: Ingresos xxx