

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES

Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

Departamento de Contabilidad y Finanzas

Cátedra: Contabilidad Especializada

Asignatura: SEMINARIO DE PRESUPUESTO POR PROGRAMAS

Apuntes de Presupuestos

Autora: Prof. Nayibe Ablan Bortone

Mérida, Noviembre de 2001

Usuarios a los cuales va dirigido el módulo:

El módulo instruccional “Apuntes de Presupuestos” va dirigido a los estudiantes de la asignatura “Seminario de Presupuesto por Programas”, la cual forma parte del ciclo especializado y es cursada a partir del octavo semestre en las carreras de Administración y Contaduría Pública de acuerdo con el plan de estudios de la Universidad de Los Andes.

Objetivos:

El módulo tiene como objetivo fundamental capacitar al estudiante a fin de que:

- a) Logre una visión global y general acerca de los presupuestos, a través de información dada sobre: origen, tipos, requisitos, entre otros.
- b) Maneje un bagaje de conocimientos acerca de los presupuestos en el sector público.
- c) Aplique los principios y procedimientos presupuestarios con el fin de elaborar un presupuesto por programas a un organismo público.

Estrategias y actividades instruccionales:

Con el fin de promover el aprendizaje significativo se emplearán:

Con relación a estrategias didácticas para el aprendizaje: técnica expositiva, del interrogatorio y de la discusión.

En cuanto a estrategias y actividades de enseñanza: las analogías y preguntas intercaladas.

Orientaciones didácticas:

Para la consecución de los objetivos arriba mencionados, se presenta el siguiente módulo, el cual incluye bibliografía de consulta, con la finalidad de animar al estudiante a

profundizar sobre los contenidos aquí desarrollados y, recurrir a la asesoría o tutoría del profesor cuando así él lo considere conveniente, enriqueciendo así la experiencia de aprendizaje.

El módulo pretende contribuir a la reflexión y disertación del tema en el aula, por lo que se requiere que el mismo sea leído con anterioridad a la sesión de clase en la cual se traten los temas que él incluye.

El texto se divide en tres unidades. La unidad 1 introduce al alumno de forma general en los sistemas presupuestarios de cualquier organización: pública, privada; comercial, de servicios, manufacturera; lucrativa o no. La unidad 2 desarrolla lo concerniente al presupuesto en un sector específico de la economía: el público. La unidad 3 analiza la técnica presupuestaria empleada en el sector público para formular, ejecutar y controlar los presupuestos: Presupuestos por Programas.

A fin de que se adquiriera una visión detallada del módulo, se presenta el siguiente cuadro de contenido.

Contenido

1. Generalidades sobre el presupuesto

- 1.1. El presupuesto: antecedentes
- 1.2. Definición
- 1.3. Ubicación en el tiempo
- 1.4. Objetivos
- 1.5. Características
- 1.6. Ventajas y limitaciones
- 1.7. Principios para confeccionar un presupuesto
- 1.8. Necesidad de implantar un sistema, un manual y un comité presupuestario
- 1.9. Tipos de presupuesto
- 1.10. Aspectos de comportamiento humano en el presupuesto

2. El presupuesto Público: Aspectos Conceptuales del Presupuesto.

- 2.1. Concepto
- 2.2. Importancia
- 2.3. Relación con el presupuesto privado
- 2.4. Características
- 2.5. Objetivos
- 2.6. Responsabilidad presupuestaria
- 2.7. El ciclo presupuestario.

3. El Presupuesto por Programas

3.1. Definición

3.2. Diferencias entre el presupuesto por programas y el presupuesto tradicional

3.3 Ventajas

3.4. Limitaciones

3.5. Características

3.6. Contenido. Categorías programáticas: identificación y descripción.

3.7. Proceso de programación.

3.8. Medición de la producción pública.

3.9. Tipos de productos y su Cuantificación para el control de gestión.

Bibliografía Básica

Bibliografía Complementaria

1. Generalidades sobre el Presupuesto

El presupuesto: antecedentes, definición, ubicación en el tiempo, objetivos, características, ventajas y limitaciones. Principios para confeccionar un presupuesto. Necesidad de implantar un sistema, un manual y un comité presupuestario. Tipos de presupuesto. Aspectos de comportamiento humano en el presupuesto.

1. El Presupuesto:

1.1. Antecedentes

Se puede afirmar que el hombre ha presupuestado desde la más remota antigüedad, desde la época de las cavernas, cuando debía provisionarse por lo menos de alimentos y vestidos para poder subsistir (cuando siente sus primeras necesidades y comienza a buscar los medios con que satisfacerlas). Por ejemplo, los egipcios hacían estimaciones de sus cosechas de trigo para así prevenirse de años de escasez.

Algunos autores sostienen el origen del presupuesto en la revolución francesa, cuando este pueblo por intermedio de sus representantes estableció los impuestos que debían pagarse y la forma de invertir dichos recursos. Sin embargo fue en 1820 cuando Francia adoptó formalmente la técnica presupuestaria. Otros sostienen que fue el parlamento Británico quien comienza a utilizarlo. Lo cierto es que debido al éxito obtenido se difunde la aplicación del presupuesto en el sector gubernamental, en 1821 lo adopta EE.UU.

La técnica presupuestaria continúa en evolución y entre los años 1912 A 1925 y especialmente después de la primera guerra mundial, el sector privado se dio cuenta que podía utilizar ventajosamente el presupuesto para controlar gastos, adoptando esta técnica y extendiéndose en las empresas de todo el mundo, sobretodo por la creciente competencia que exige cada día organizaciones más eficientes.

En nuestro país se crea en 1941 el Consejo Nacional de Presupuesto. Hasta 1962 se formula el presupuesto de ingresos por ramos de origen y el de gasto de acuerdo a su naturaleza u objeto (presupuesto tradicional), ya que para este año se elaboró un

presupuesto (PPP) por programas que se presentó como documento anexo a la Ley de presupuesto. A partir del año 1971 se cambia el sistema presupuestario tradicional por el PPP, es decir se le dio carácter de Ley a un documento que durante 9 años se estuvo presentando como anexo.

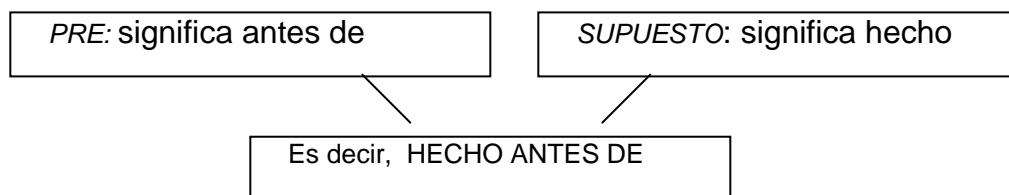
No obstante, no existía un instrumento legal que normara de manera específica el proceso presupuestario en el sector público. Para llenar este vacío legal, en 1976 se promulga la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario, la cual luego de ser reformada parcialmente en varias oportunidades, fue derogada y sustituida recientemente por la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público – LOAF- (2000).

En la empresa privada, es utilizado como técnica formal, lamentable y generalmente, sólo en las grandes organizaciones, aunque algunas las pequeñas también lo hacen, pero no con toda la importancia que este merece. Es errado pensar que los presupuestos solo pueden aplicarse en organizaciones grandes y complejas, o solo para aquellas que sean fabricantes. Ellos pueden adaptarse a cualquier organización, lucrativa o no, pública o privada, de servicios, manufactura etc., pero al igual a que la contabilidad no podemos diseñar un sistema único de control y planificación de utilidades que resulte apropiado para todas las empresas. Este debe desarrollarse específicamente para la organización particular que se trate.

Concluyendo, podemos decir que cualquier persona natural o jurídica es sujeto de presupuesto, porque siempre ha tratado de anticiparse al futuro, previendo lo que pueda suceder, ideando mecanismos para hacer frente a circunstancias inciertas.

1.2. Definición de Presupuesto:

La palabra presupuesto se compone etimológicamente de 2 raíces latinas:



Y deriva del verbo *presuponer*: dar por conocido o en forma anticipada una cosa.

Una revisión a la literatura existente en la materia, nos permite identificar diversas definiciones de presupuesto, entre las cuales podemos citar las siguientes:

De acuerdo con Sabino (1991) Es una *estimación formal* de los ingresos y egresos que habrán de producirse durante un periodo dado, frecuentemente un año, tanto para un negocio en particular como para el gobierno. El presupuesto se diferencia de los balances en que no refleja las transacciones realizadas sino las que se supone ocurrirán a futuro.

Para Cabezas el presupuesto es un *estado financiero* y/o cuantitativo preparado con anterioridad a un periodo de tiempo definido, de la política a seguir durante tal periodo con el propósito de lograr un objetivo dado.

González (1988), lo define como un *sistema* que permite evaluar o medir en dinero un plan o un programa de acción con la finalidad de cumplir con un objetivo y alcanzar unas metas.

Paniagua (1996) conceptúa a los presupuestos como una contabilidad en términos de futuro.

El presupuesto es también un *sistema* de información integrado de por lo menos tres elementos: formulación, ejecución y control, los cuales conllevan al logro de objetivos establecidos en un plan.

Como se observa, el presupuesto ha sido definido como *estimación, estado financiero, sistema* y por otros autores como *método, técnica, plan*, etc. En realidad, todas estas acepciones pueden ser empleadas por cuanto si bien es cierto que no tienen el mismo significado, la expresión presupuestaria es tan amplia que podría estar contenida en cualquiera de ellas.

Sin embargo, al adaptar diversas definiciones, podemos resumir que el presupuesto es:

Un plan integrado y coordinado, expresado en términos físicos y financieros, el cual incluye la estimación de los ingresos y gastos para un periodo determinado y tiene como fin el logro de uno o varios objetivos en una organización.

El presupuesto es un plan :

Integrado: porque reúne todas las actividades de una organización, región país, etc.

Coordinado: requiere la interrelación entre todas estas, y no depende exclusivamente de una persona, pues su éxito esta en la participación del recurso humano de la organización que lo adopte.

Tiene como principal objeto el logro de objetivos: porque no puede concebirse como una simple estimación de ingresos y gastos, pues forma parte del proceso de planificación y es producto de él.

1.3. Ubicación del presupuesto en el tiempo:

E/F HISTORICOS	HOY	E/F PROYECTADOS
(pasado)	(presente)	(futuro)
Hechos que fueron o sucedieron		Hechos que queremos que sucedan
Contabilidad Financiera como sistema de acumulación de información		Contabilidad administrativa: aparece el presupuesto empresarial
La información se resume en estados financieros históricos		La información se sintetiza en estados financieros proyectados
Lo que paso es irreversible		Esto puede modificarse, como consecuencia la planificación y los presupuestos deben ser flexibles.

Fuente: Burbano (1997)

El presupuesto se ubica dentro de la contabilidad administrativa (acumulación y comunicación de datos de los subsistemas que componen la entidad, los cuales eran usados por la parte interna: administración). La contabilidad financiera se ubica en el pasado (procesa información ya acontecida para la toma de decisiones).

1.4. Objetivos:

- Determinar, en términos físicos y monetarios, los recursos humanos, materiales, técnicos y servicios necesarios para el logro de los fines establecidos en el plan.
- Servir como un instrumento para la ejecución del plan en el tiempo y lugar previstos.
- Precisar el grado de cumplimiento o desviación de los objetivos y metas propuestos, para poder establecer acciones correctivas.
- Facilitar el proceso administrativo.

1.5. Características:

Paniagua (1996) enuncia como características de los presupuestos, las siguientes:

- “ Como algo inherente a su naturaleza, deben ser flexibles, dado que están basados en estimación de acontecimientos futuros de realización pronosticable pero incierta y, sujetos a condiciones tales como variaciones en volúmenes, cambios de métodos operativos, de políticas internas y externas...;
- Sus bases deben ser fehacientes, las cifras presupuestadas deben fundamentarse en estudios, investigaciones y conclusiones lógicas y, además las metas fijadas deben ser alcanzables;
- Deben ser específicos, concretos y objetivos; y
- En forma genérica, constituyen uno de los mejores recursos de control para el hombre de negocios, sabiéndolo utilizar”

1.6. Ventajas y Limitaciones del Presupuesto

1.6.1. Ventajas del presupuesto:

Diversas son las ventajas que obtiene una organización al adoptar un sistema de presupuesto, entre las cuales podemos citar:

- Ayuda a reducir la incertidumbre que se encuentra en el medio económico donde se desarrollan las organizaciones (estas deben planear sus actividades para sobrevivir, ya que mientras mas incertidumbre exista en el futuro, mayores riesgos tendrán que correr). Obliga a los gerentes a pensar en el futuro.
- Permite establecer relación entre los fines por cumplir (objetivos y metas) y los medios o recursos con que alcanzarlos.
- Mejora la administración, por cuanto la información que recaba relativa a objetivos, metas, unidades ejecutoras, funciones, etc.. permite detectar la existencia de unidades administrativas que en forma aislada estuvieran al mismo tiempo realizando funciones similares, al mismo tiempo que facilita la vigilancia de cada una de las funciones o actividades de la empresa.
- Para evaluar la productividad y la eficiencia al comparar las metas logradas con las programadas, examinando en forma periódica la ejecución de actividades.
- Identifica y establece claramente la responsabilidad por el cumplimiento de las metas.
- Es un instrumento flexible capaz de adaptarse a los cambios del entorno.
- Implica la participación de todo el personal y por tanto la integración de la institución.
- Genera en los integrantes la necesidad de idear medidas para utilizar eficazmente los limitados recursos de la empresa.
- Permite tener una visión clara sobre los objetivos a lograr, los recursos con que se cuentan, los métodos a aplicar y las políticas a seguir.
- Por todo lo expuesto, agrega valor a la organización.

1.6.2. Limitaciones del Presupuesto:

Si bien es cierto que el presupuesto ofrece múltiples ventajas, presenta también ciertas restricciones que es oportuno mencionar:

- Sus datos son estimaciones y por lo tanto están sujetos al juicio y la experiencia de quienes fueron encargados de plantearlos.
- Implantación y funcionamiento a largo plazo, generalmente los beneficios se obtienen después del 2 ó 3er. Periodo cuando ya el personal que colaboró en su ejecución esté convencido de las necesidades del mismo; por lo que es requiere cierta dosis de paciencia y optimismo.
- Se requiere de un personal entrenado y motivado a colaborar.
- Un plan presupuestario esta diseñado para servir de guía a la administración y no para sustituir a esta.
- Debe ser flexible para no perder su sentido y aplicabilidad.

1.7 Principios Presupuestarios:

Los presupuestos se rigen por una serie de normas técnicas que le confieren mayor legitimidad. Estas normas son los principios presupuestarios. Los principios no son más que “ guías específicas para la acción” .

Es necesario aplicarlos en todo el proceso, por cuanto de ello depende que el presupuesto brinde sus ventajas.

A continuación se enuncian los principios presupuestarios clasificados en tres grupos: políticos, contables y económicos, y se expresan con aplicación al sector público.

1.7.1. Principios Políticos:

- Equilibrio presupuestario: Es un principio de aplicación exclusiva en el sector público y se refiere esencialmente al aspecto financiero del presupuesto, aun cuando este depende de la decisión del gobierno y del grado de estabilidad de la economía (déficit y superávit). Establece que los ingresos y los gastos deben guardar perfecta armonía, vale decir, que los unos no deben exceder a los otros, que el monto total estimado para los gastos debe ser igual a todos los ingresos previstos para el mismo periodo fiscal. La LOAF contempla este principio en el Art. 16 : “ *Los presupuestos públicos deben mostrar equilibrio entre el total de las cantidades autorizadas para gastos y aplicaciones financieras y el total de las cantidades estimadas como ingresos y fuentes financieras*” . Para preservar el cumplimiento de este principio, se establece la figura de ajuste a los gastos cuando se prevea una disminución de los ingresos estimados.
- Programación: El principio establece que el presupuesto debe incluir el contenido y la forma de la programación, es decir, que deben programarse los objetivos adoptados vinculados a los expresados en los planes de desarrollo, el conjunto de acciones necesarias requeridas para el logro de esos objetivos, los recursos humanos, materiales y otros necesarios para ejecutar dichas acciones y los financieros para la adquisición de los recursos. En el sector público, el presupuesto debe elaborarse siguiendo los lineamientos del Plan de Desarrollo Económico y Social de la Nación. El presupuesto es un instrumento a través del cual se cumplen los planes del Estado.
- Universalidad: Todo aquello que sea materia de presupuesto, debe ser incorporado en él. El presupuesto debe contemplar la totalidad de ingresos y gastos, de allí que de no existir la previsión presupuestaria (crédito presupuestario), no podrá acordarse gasto alguno. Este principio está previsto en el Art. 12 de la LOAF y es de tal importancia en nuestro sistema presupuestario que, salvo situaciones de emergencia su violación es sancionada por la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público, cuyo Art. 35 impone multa, independientemente de la responsabilidad civil y penal, a todos aquellos funcionarios que, sin disponer de los recursos presupuestarios, efectúen gastos o contraigan compromisos que puedan afectar la responsabilidad del ente público.

- Exclusividad: complementa el principio de universalidad, exigiendo que no se incluyan en la Ley anual de presupuesto, asuntos que no sean inherentes a esta materia. El presupuesto solo debe relacionarse con materia financiera y programática.
- Unidad: Debe existir un solo presupuesto para cada función y todos los que se aplican deben estar debidamente coordinados. Los presupuesto en el sector publico deben ser elaborados con plena influencia de la política presupuestaria única definida en la Ley, basándose en un solo método y expresándose uniformemente.
- Acuciosidad: Se debe tender a la fijación de objetivos posibles de alcanzar, complementarios entre sí y prioritarios. En el sentido financiero, el presupuesto debe elaborarse con el mayor grado de exactitud y sinceridad, evitando prever gastos abultados y estimaciones de ingresos demasiado optimistas.
- Periodicidad/Anualidad: Se refiere al período de duración o de validez que debe tener el presupuesto. En la mayoría de los países se considera el período presupuestario de duración anual. Mediante este principio se procura la armonización de dos posiciones extremas; adoptando un período que no sea tan amplio que imposibilite la previsión con cierto grado de minuciosidad, ni tan breve que impida la realización de las metas.

De acuerdo a este principio el presupuesto debe formularse para un año y ejecutarse en el mismo, iniciándose el 1 de enero y concluyendo el 31 de diciembre de cada ejercicio fiscal. Ello quiere decir que los gastos deben afectar el respectivo ejercicio presupuestario, o sea, que no es posible imputar el presupuesto de gastos, con la única excepción que se establezca en una partida especial prevista en el presupuesto para tal fin.

Asimismo, establecen las normas presupuestarias que no se podrán contraer compromisos ni causarse gastos con cargo al presupuesto expirado y los créditos no comprometidos caducan, es decir, no pueden seguir utilizándose para el ejercicio siguiente.

No obstante, si es posible afectar presupuestos futuros por cuanto se prevé que cuando se autoricen gastos cuya ejecución exceda del ejercicio presupuestario, se deberá incluir en el presupuesto, un cuadro donde se identifique su naturaleza, monto total, cronograma de ejecución, recursos erogados en ejercicios precedentes, y los que se erogarán en un futuro. (Art 19 LOAF).

- Flexibilidad: el presupuesto debe carecer de rigideces que impidan que se constituya en un elemento eficaz de administración, gobierno y planificación. Se debe dotar a los niveles administrativos del poder suficiente para modificar los medios en provecho de los fines prioritarios del estado.

Como quiera que los presupuestos de cualquier entidad (pública o privada) se basan en estimaciones, en expectativas de ingresos y de gastos, expectativas que pueden ser mayores o menores que lo previsto, es de suponer que existan mecanismos para suplir las deficiencias que pudieran producirse en la ejecución del documento. Tales mecanismos son en el sector público: los créditos adicionales, los trasposos de créditos presupuestarios, las rectificaciones al presupuesto y los ajustes e insubsistencias.

Recordemos que el presupuesto del sector privado es flexible tanto en su elaboración como en su ejecución. El presupuesto en el sector público es rígido en cuanto a su elaboración, pero flexible en su ejecución.

- Continuidad: Se refiere a la secuencia que debe existir en el sistema presupuestario. El presupuesto anual es reflejo de la evaluación de un presupuesto precedente. Igualmente en su proceso se toman en cuenta expectativas de ejercicios futuros.
- Claridad: Se refiere a la forma de presentación del documento presupuestario, el cual para facilitar la comprensión de todos los sectores debe expresarse de manera clara y ordenada.
- Especialización CUALITATIVA: Significa que los recursos asignados en el presupuesto para un fin deben ser invertidos exclusivamente en él.
- Especialización CUANTITATIVA: Sólo serán contraídos y realizados gastos en el caso y hasta el monto de los recursos previstos para ellos en el presupuesto. (no puede gastarse más de lo presupuestado).
- Publicidad: Exige que las diversas fases del presupuesto, se verifiquen en público, de modo que todo el mundo tenga la posibilidad de enterarse de la administración financiera. A tal efecto, debe cumplirse lo siguiente:
 - Publicarse en forma regular y clara el proyecto de presupuesto y la contabilidad presupuestaria.

- La discusión del presupuesto y de los empréstitos en la Asamblea Nacional debe ser pública.
- Cualquiera puede criticar el presupuesto, sin ningún temor.

1.7.2. Principios Contables: son reflejo de los principios políticos al contabilizar los ingresos y gastos

- Unidad de Caja: La tesorería debe estar centralizada. Este principio guarda relación con el de universalidad al evitar la afectación de determinado rubro de ingreso para el pago de un gasto estipulado, procurando que la totalidad de los recursos financieros sirvan para el financiamiento de los gastos públicos generales, de los desembolsos de gobierno, administración, operación, y construcción de obras de interés colectivo. Quiere evitarse con este principio, la práctica de destinar o afectar algún rubro o ingreso a un fin específico por ejemplo que se destinara el producto del impuesto patente de vehículos a la reparación de aceras.
- Cuantía bruta: En un presupuesto deben expresarse todos los ingresos y gastos por su total original bruto, aun cuando estén vinculados los ingresos y los gastos.
- Ejercicio Cerrado: El presupuesto debe planificarse para un año, las transacciones deben registrarse oportunamente y en el ejercicio económico que corresponda. Cualquier nueva transacción debe registrarse en el presupuesto siguiente.
- Especificación: Debe señalarse con precisión las fuentes que originan los recursos, y en el caso de las erogaciones, las características de los bienes y servicios que deben adquirirse. El presupuesto debe contener toda la información necesaria para el cabal entendimiento, control y evaluación de dicho documento. Sin embargo es recomendable mantener un equilibrio de manera que se cuente con la información precisa si llegar a ser demasiado abundante de manera que perjudique la visión en conjunto.

1.7.3. Principios Económicos: responden al porque de la actividad presupuestaria y su cuantía

- Gestión Mínima: El presupuesto se debe limitar a la gestión básica que debe cumplir el Estado. Los gastos del Estado han de ser lo más pequeños posibles.
- Neutralidad: Consiste en que el presupuesto de ingresos no debe afectar la situación material y financiera del contribuyente. No debe tener el efectos secundarios.
- Nivelación: Los gastos ordinarios deberán cubrirse con los Ingresos ordinarios.
- Deuda Autoliquidable: Destinar el dinero de la deuda en actividades que generen los recursos para pagarla. Se debe Invertir el dinero en un bien de capital que permita pagar la deuda más los intereses.

1.8. Necesidad de implantar un Sistema, un Manual y un Comité de Presupuestos. El Director de Presupuestos.

Sistema de Presupuesto

Comencemos por definir el término *sistema*: el mismo puede ser entendido como un conjunto de partes lógicamente organizadas e interdependientes las cuales tiene por finalidad el logro de un objetivo.

Los sistemas actúan bajo ciertas *premisas o postulados*. De importancia para nuestro estudio son los siguientes:

- Cada una de las partes tienen funciones específicas.
- Todos los elementos son de igual importancia.
- Un cambio en un elemento afecta a los restantes elementos del sistema.
- Los sistemas se descomponen en subsistemas, los cuales cumplen con las mismas características de los primeros.

El sistema presupuestario es un sistema de información compuesto de por lo menos tres elementos: la formulación, ejecución y el control los cuales conllevan al logro de objetivos establecidos en un plan. (ver figura 1)

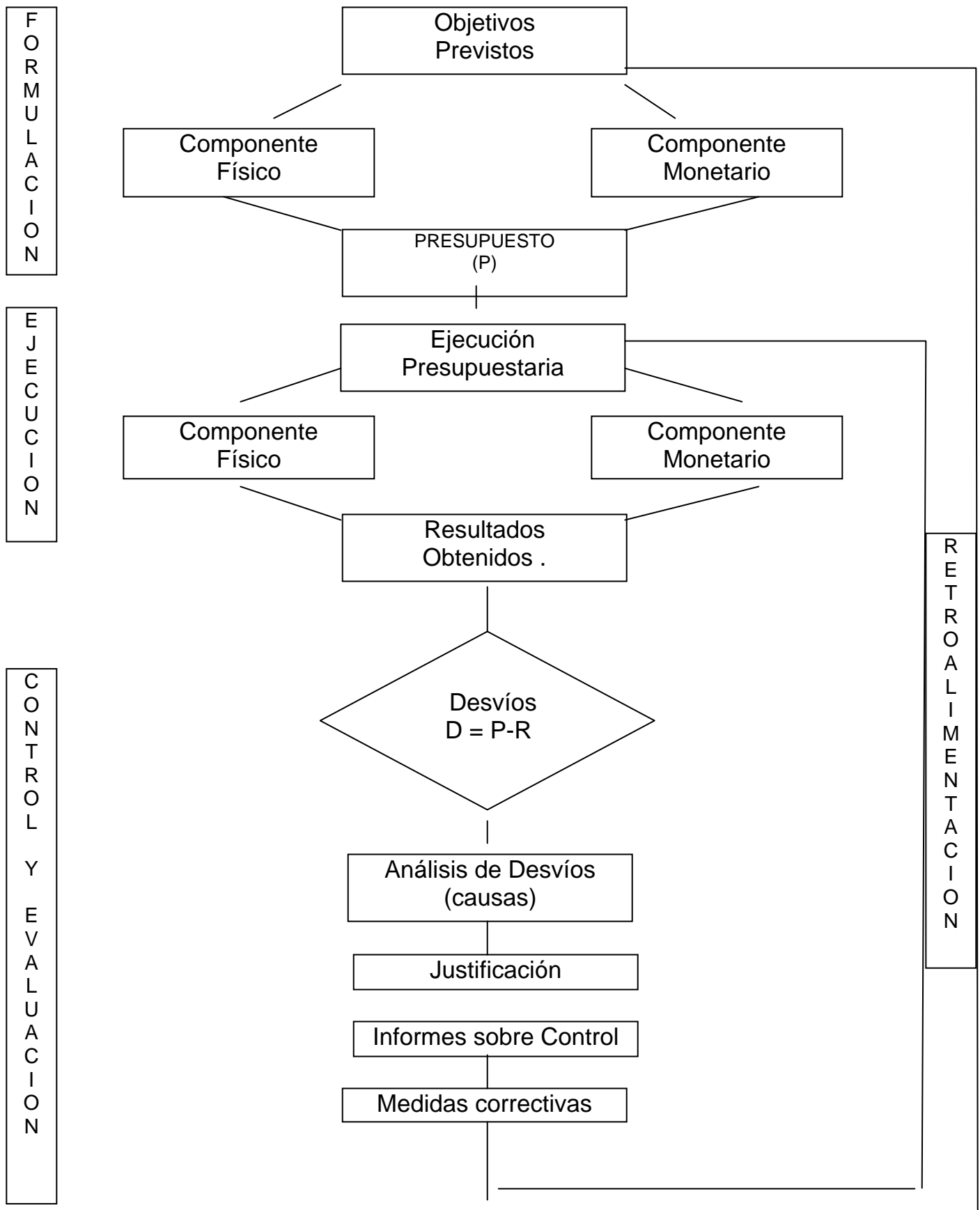


Fig. 1 Esquema del Sistema Presupuestario. Fuente: Mosshino (modificado)

Formulación. el proceso comienza con la identificación de ciertos objetivos previstos en los planes, los cuales están expresados en primer lugar en términos físicos (horas mano de obra, metros, horas extras, volumen de producción, etc) y luego se transforman a un denominador común que es la moneda, para ser plasmados en el documento denominado presupuesto (p).

Ejecución. la puesta en marcha del mismo, es lo que denotamos ejecución presupuestaria: llevar acabo lo estipulado, de igual manera en atención al componente físico y el monetario.

Control. de la ejecución, se generan los resultados (r) registrados por el sistema contable. Por lo menos una vez al mes es necesario comparar (p) con (r) y en caso de que surjan desviaciones significativas se procederá a determinar la justificación o los responsables, para posteriormente ser documentados a los fines de diseñar e implementar las medidas correctivas necesarias. Estas medidas pueden afectar la ejecución o los propios objetivos, generando en este caso modificaciones al presupuesto.

Requisitos para su instalación

Para asegurar el éxito en el diseño, redefinición o evaluación de un sistema presupuestario, es necesario realizar de antemano la revisión, estudio y análisis de ciertos factores que inciden en su funcionamiento.

El Contador o Administrador a quien se le encomiende esta labor con seguridad se preguntará ...¿por dónde comenzar?. Los aspectos a ser analizados dependerán siempre de las características de cada organización, por lo cual, esta lista no se considera exhaustiva. Sin embargo, con el ánimo de ofrecer una idea de los elementos a considerar, se puede asegurar que el trabajo quedará casi completo con una revisión de los siguientes aspectos:

En cuanto a los factores de origen externos (el ámbito donde la organización actúa) se podrían citar:

- La competencia, nacional e internacional;

- La demanda del mercado, la reputación de la organización, la calidad del producto o servicio;
- La inflación, el tipo de cambio y las políticas económicas.

En relación con los factores internos (lo que en el interior de la organización se desenvuelve) tenemos:

- Manual de organización y funciones
- Sistema contable
- Sistema de control interno
- Duración del periodo contable y periodo de presupuesto
- Manual de presupuestos
- Comité y Director de presupuestos
- Estándares
- Motivación del personal hacia el proceso
- Normas y leyes que rigen a la organización
- Informes
- Condiciones económicas y financieras de la entidad

1. Manual de organización y funciones: constituye un documento guía en el cual se describen la misión, visión, objetivos y funciones de la organización y de las unidades que la conforman. Ofrece información valiosa acerca de los niveles de autoridad, la responsabilidad que corresponde a cada departamento o división y las líneas formales de comunicación. Tiene una gran importancia para la asignación de responsabilidades en el cumplimiento de las metas, (etapa de formulación), el alcance de las mismas (etapa de ejecución) y la determinación de las justificaciones en las desviaciones. (etapa de control).

2. Sistema Contable: Un sistema contable es un sistema de información que agrupa un conjunto de procedimientos con el fin de registrar y presentar información contable para la toma de decisiones y el control. De acuerdo con Duque (2000), los sistemas de contabilidad general son una parte importante de los sistemas contables de cualquier organización, pues configuran un *conjunto de cuentas, libros, asientos, formas y reportes contables* que conllevan a la obtención de la información contable.

En la medida en que la información contable sea adecuada, confiable y acertada, el sistema presupuestario lo será también, por cuanto este último se nutre de la información del primero para: a) servir de base para la preparación de estimaciones presupuestarias, y b) efectuar acciones de control al comparar los resultados obtenidos (registrados por la contabilidad) con los programados. Para lograr esto es importante estructurar el presupuesto financiero en los mismos términos que el plan de cuentas de la organización.

De lo anterior se desprende que un error en el sistema contable, acarrea fallas en el sistema de presupuesto.

3. Sistema de Control Interno: el control interno, en un sentido amplio, incluye:

- a) Los *controles contables*, los cuales tienen efecto directo sobre los estados financieros y están dirigidos a salvaguardar los activos, verificar la confiabilidad y exactitud de la información financiera y estimular el cumplimiento de las políticas. Así, el establecimiento de adecuados controles contables constituye la base sobre la cual descansa la confiabilidad del sistema contable. Ejemplos de controles contables son: sistemas de autorización y aprobación, segregación de tareas, controles físicos sobre los activos, etc.
- b) Los *controles administrativos*, los cuales no tienen, generalmente, relación directa con las cifras de los estados financieros, pero que comprenden el plan de la organización, y todos los métodos y procedimientos relacionados con la eficiencia de las operaciones. Ejemplos: programas de adiestramiento del personal, controles de calidad, informes, etc.

4. Duración del periodo contable y periodo de presupuesto: Como se mencionó en la sección referente a los principios presupuestarios, convencionalmente se ha establecido el periodo de validez del presupuesto en un año, el cual se hace coincidir con el ejercicio

contable, y este a su vez con el año fiscal. Sin embargo, para efectos de retroalimentar el proceso, este tiempo se considera extenso, por lo cual el presupuesto se divide en periodos más cortos, generalmente mensuales para coincidir con los reportes contables.

5. **Manual del presupuestos:** El Manual de presupuestos es un conjunto de instrucciones escritas que dictan las normas y procedimientos para elaborar, ejecutar y controlar el presupuesto. Tiene como fin documentar el proceso. Sirve de guía integral para la actividad presupuestaria.

Es necesario determinar si este existe, si está en uso y si su contenido es el adecuado. Este debe abarcar por lo menos:

- Objetivos del plan presupuestario
- Organización a través de la cual funcionará el presupuesto
- Deberes y responsabilidades de los que intervienen en el proceso, principalmente del comité, del director y los jefes de departamento.
- Duración del periodo y sub-periodos del presupuesto.
- Pasos a seguir para la confección y aprobación del presupuesto.
- Fechas en que deberán estar listas las cédulas presupuestarias y los informes relacionados con los presupuestos.
- Procedimientos que se aplicarán a las unidades para la preparación de las cédulas presupuestarias y reportes.

Y toda la información que se juzgue conveniente para la exitosa elaboración, ejecución y control del presupuesto.

6. Comité y Director de Presupuestos:

El comité de presupuestos es un comité ejecutivo: grupo de personas -generalmente quienes tienen mayor autoridad en un departamento o sección- donde se fijan las políticas básicas que regirán para la programación de las operaciones.

Para establecer un comité es determinante el tamaño y la capacidad económica de una organización.

Si estamos hablando de una empresa privada pequeña el Contador es el que tiene competencia en la labor de planificación.

Si nos referimos a empresas de mayor tamaño se podrá establecer un comité a los fines de coordinar las actividades.

Funciones del comité:

- Recibir los presupuestos parciales de cada departamento (de manos del director de presupuestos) analizarlos y hacer las observaciones necesarias.
- Estudiar los cambios de los presupuestos parciales.
- Aprobar el presupuesto general de la empresa.
- Considerar y aprobar los cambios que se propongan al presupuesto general, una vez iniciado el periodo presupuestario.
- Recibir informes sobre la ejecución sobre el presupuesto
- Recomendar medidas cuando sean necesarias.

Los beneficios que se obtienen al establecer un comité son múltiples (Burbano):

- Coordinación de ideas y compromiso en la ejecución de los objetivos.
- Mayor participación al personal en la administración de la empresa
- Despierta el interés del personal para el logro de los objetivos propuestos.

Director de Presupuestos:

Es una figura que tiene a su cargo facilitar el óptimo desenvolvimiento del ciclo presupuestario. Son funciones de el director:

- Preparar el manual de presupuesto
- Recoger información de los departamentos y llevarla a consideración del comité
- Facilitar al Comité la información pertinente para examinar y aprobar los presupuestos.

- Informar a los departamentos sobre los cambios propuestos por el comité y tramitar ante estos el presupuesto por él aprobado.
- Coordinar la interrelación de los datos entre los diferentes departamentos.
- Realizar comparaciones entre lo real y lo presupuestado.
- Presentar los estados financieros basados en las estimaciones y presentarlos al comité con las correspondientes recomendaciones.
- Supervisar el proceso presupuestario y mejorarlo constantemente.

7. Estándares: En el caso de empresas manufactureras, el estándar se refiere a una norma o medida que permite predeterminar el volumen y composición de futuras operaciones, con base a un escenario previsto. El estándar también es útil en la comparación de lo ejecutado con lo programado. Generalmente se establecen estándares para cada elemento del costo de fabricación de un producto, y en algunos casos también a las utilidades.

8. Motivación del personal hacia el proceso: Todo el personal debe estar capacitado y entrenado para comprender el sistema presupuestario y motivado para contar con su apoyo en la elaboración, ejecución y control.

9. Normas y leyes que rigen la organización: definir el régimen legal al cual está sujeta la entidad: las leyes, normas y reglamentos que rigen la organización, así como estatutos, acta constitutiva y actas de asamblea.

11. Informes. Constituyen el medio a través del cual, se documentan las decisiones relativas al proceso y, se comunican. Estas decisiones se refieren básicamente a políticas y datos para la planificación de las actividades, así como también a las medidas correctivas que deben aplicarse como consecuencia de la desviación en el cumplimiento de los objetivos. De acuerdo con Martínez (1969) es imprescindible que los informes cumplan con ciertas características:

- **Prontitud:** un informe atrasado pierde su valor.
- **Exactitud:** deben ser objetivos para no causar confusiones ni ambigüedades.

- Fijación de responsabilidad: para que sea útil como medio de control.
- Imparcialidad: bien sea en las actividades de planeación o de la ejecución.

1.9. Tipos de presupuestos:

De acuerdo con Burbano (1997), los presupuestos se clasifican:

Según la Flexibilidad:

a) Rígidos o fijos: se elaboran para un solo nivel de actividad (ventas) o volumen de producción y una vez alcanzado este no permite hacer los ajustes necesarios por las variaciones que suceden realmente. Este presupuesto es sencillo de elaborar pero no permite un eficiente control de costos.

b) Flexible o variables: Se elaboran para diferentes niveles de actividad y son capaces de adaptarse a las circunstancias que surjan en cualquier momento. Para cada nivel de actividad de la empresa muestra como debe variar su importe de acuerdo a los cambios en volumen ya sea de ventas o de producción. Ofrece mayores ventajas para el control de la ejecución, pero son complicados y costosos.

Ejemplo:

	Estático	Real	Variación
Ingreso Neto	10.000.000,00	9.500.000,00	(500.000,00)
Reparaciones	200.000,00	196.000,00	(4.000,00)
Suministros	100.000,00	98.000,00	(2.000,00)

cada costo estático/ ingreso estático $200.000,00/10.000.000,00=0.2(9.500.000,00)=190.000,00$ Este debió ser el monto de la partida reparaciones.

cada costo estático/ ingreso estatico= 100.000,00/10.000.000,00=

0.1(9.500.000,00) = **95.000,00** Este debió ser el monto de la partida suministros

Según el periodo de tiempo que cubran:

a) Corto plazo: Si la planificación se hace para cumplir el ciclo de operaciones de una año.

b) Largo plazo: En este campo podríamos ubicar los planes de desarrollo que adopta el Estado y las grandes empresas. El presupuesto a largo plazo es una expresión cuantificada del planeamiento estratégico. Este último ofrece una clara y amplia definición de lo que es el negocio, es una macroplanificación. El presupuesto estratégico, a largo plazo, y el presupuesto maestro deben estar íntimamente relacionados si en la empresa existe una adecuada coordinación entre funciones y actividades.

En el sector público, esta coordinación se debe hacer entre el Plan de Desarrollo Económico y Social de la Nación, el Marco Plurianual del Presupuesto, el Plan Operativo Anual y la Ley de Presupuesto de cada año.

Según la aplicabilidad en la empresa:

a) De operación: Resume las metas de las áreas operativas de la empresa y su contenido se resume en un estado de ganancias y pérdidas proyectado. Podemos incluir aquí:

- presupuesto de ventas, de compras, de gastos operacionales, ingresos y egresos extraordinarios, etc.

b) Financieros: incluye el cálculo de partidas que inciden fundamentalmente en el balance general ejemplo:

- presupuesto de caja, de cobranzas, etc.

El presupuesto maestro o integral está formado por estos dos grupos.

Según la periodicidad de los ingresos y gastos:

- Presupuestos ordinarios: incluye los ingresos normales y recurrentes, como los impuestos, así como los gastos periódicos y reiterados, necesarios para el mantenimiento de la infraestructura y los servicios.
- Presupuestos extraordinarios: contiene los gastos esporádicos y los ingresos que se estimen percibir por el mismo concepto, tales como los provenientes de operaciones de crédito público.

Según el sector en el cual se utilicen:

a) Sector publico: cuando en ellos están contenidos los programas de funcionamiento o de inversión del estado o de organismos oficiales

b) Sector privado: Usado por las empresas particulares.

Adicionalmente, podemos agrupar los presupuestos en función de la técnica empleada para formularlos, ejecutarlos y controlarlos. Así tenemos por lo menos los siguientes:

a) Presupuesto tradicional: empleado sobre todo antes del año 1960. Consiste en la asignación de recursos tomando en consideración básicamente la adquisición de los bienes y servicios según su naturaleza o destino, sin ofrecer la posibilidad de correlacionar tales bienes con las metas u objetivos que se pretenden alcanzar. Es sólo un instrumento financiero y de control, y no está vinculado a un proceso consiente de planificación.

b) Presupuesto por programas: Es un sistema que presta particular atención a las cosas que un gobierno realiza, y no a las que adquiere, pues estas son sólo medios que utiliza para el cumplimiento de sus funciones. Es el sistema adoptado por el sector público venezolano a partir de año 1971.

c) Presupuesto base cero: El enfoque acostumbrado de los presupuestos es comenzar con el nivel actual de operaciones y gasto y justificar después los nuevos programas o los desembolsos adicionales deseados para el próximo año. En el presupuesto base cero no existen las cosas dadas por hechas, sino que se parte de la premisa básica de que el presupuesto para el próximo año es <<cero>>, y que todo desembolso – antiguo o nuevo- debe justificarse sobre la base de su costo y beneficio.

1.10 Aspectos de comportamiento humano en el presupuesto:

Uno de los aspectos mas significativos del proceso presupuestario es el grado de participación en la elaboración del presupuesto que los altos niveles estan dispuestos a delegar a los niveles medio y bajo.

En un presupuesto autoritario o totalitario las partidas presupuestarias son especificadas por los altos niveles con la expectativa de que los niveles medio y bajo sean responsables de lograr exactamente lo que estos hayan impuesto.

No se permite la flexibilidad o la iniciativa de las partes ejecutoras. Luego, los altos niveles supervisan en forma minuciosa para asegurar lo dispuesto. Un presupuesto autoritario se identifica con la teoría X de Mc Gregor que nos dice que 1) a los empleados no les gusta el trabajo; 2) que tienen que ser forzados para que cumplan los planes de la gerencia.

Muchas veces los altos niveles cometen el error de suponer que los presupuestos pueden utilizarse como instrumentos efectivos de presión para incrementar la productividad, lo que estos no visualizan es el efecto de tal presión sobre el comportamiento, que conlleva a que:

- Los empleados traten de no excederse en el cumplimiento del presupuesto con el fin de que el nivel de desempeño no sea fijado aún mas alto.
- Se revierta la intención pues se reduce la eficiencia debido a la distracción y el nerviosismo que causa la presión y el stress.

En contraste se encuentran los presupuestos democráticos o participativos los cuales se explican con base a la hipótesis alternativa de Mc Gregor (teoría Y) que dice: 1) que a los empleados les gusta trabajar; 2) estarán motivados a lograr las metas de la organización si se comprometen por sí mismos a realizarlo.

En estos presupuestos los niveles medio y bajo pronostican lo que ellos realmente creen que será su desempeño, la alta gerencia interfiere en la coordinación de las actividades.

Los niveles bajos y medios pueden cometer el error de acolchonar el presupuesto. Las Holguras o Acolchonamientos presupuestales son sobre o sub estimaciones que ese dan en los presupuestos., por ejemplo:

- Las estimaciones del presupuesto de ventas se subexpresan para protegerse y para obtener méritos en caso de excederse.
- Los gastos se sobrestiman para tener más dinero y el gastar menos de lo presupuestado sea bien visto por los altos niveles. Otro problema que se presenta es la tendencia de la administración de los niveles inferiores a aprobar desembolsos casi al final del periodo presupuestal, cuando hay un excedente, para que así la asignación para el próximo periodo no sea rebajada si se devuelve dinero sobrante.

La holgura es el resultado de un círculo vicioso: se introduce la holgura en un presupuesto porque este será recortado al ser revisado por la administración y a su vez se recorta el presupuesto porque este ha sido previamente acolchonados.

El arreglo a esta situación esta: 1) en la educación presupuestaria (entrenamiento y motivación) dirigida a desarrollar actitudes favorables hacia la planificación y el control, 2) en la atención de los altos niveles ya que estos deben hacer hincapié tanto en las variaciones desfavorables como en las favorables. Todas aquellas variaciones favorables o desfavorables que se deban a holguras o a una mala planificación deben ser discutidas con la persona responsable.

Autoevaluación

1. Redacte una definición de presupuesto que contenga los elementos considerados “ esenciales” .
2. Explique tres de los objetivos que se desean lograr con un sistema presupuestario.
3. Argumente tres razones para convencer a un Gerente renuente de instalar un sistema presupuestario en su organización.
4. Explique con un ejemplo, la aplicabilidad de cuatro principios presupuestarios a los organismos públicos.

2. El presupuesto Público

Aspectos Conceptuales del Presupuesto.

Concepto, Importancia, relación con el presupuesto privado, características, objetivos, responsabilidad presupuestaria, el ciclo presupuestario.

2. 1. Concepto:

El problema de los gobiernos es igual al de las personas, pero más complicado y difícil, pues se trata de atender las necesidades básicas de la población, frente a unos recursos escasos y limitados.

El presupuesto nacional es un complejo documento que ofrece una relación detallada de los ingresos y egresos de cada una de las dependencias del Estado: ministerios, corporaciones, etc. y constituye un medio eficaz que facilita la toma de decisiones en relación a los recursos públicos limitados.

Entre las definiciones de presupuesto público tenemos:

“ Es un *documento especial* donde se prevén los ingresos a recaudar y los gastos a realizar, al mismo tiempo que se autoriza la recaudación de dichos recursos y la realización de los gastos, durante un periodo determinado. Allí están presentes dos elementos básicos que son previsión y autorización” (González, 1988).

Esta definición, hace énfasis en el aspecto contable-financiero del presupuesto y, en su connotación política, sin embargo, en vista de la significación que éste posee para el Estado, la sociedad y la economía, se le concibe en la actualidad como: “ *sistema* mediante el cual se elabora, aprueba, coordina la ejecución, controla y evalúa la producción pública (bien o servicio) de una institución, sector o región en función de las políticas de desarrollo previstas en los planes” (Asociación Venezolana de Presupuesto Público, 1995).

“ *Plan financiero* de acción programada que facilita la coordinación de las actividades del gobierno nacional, buscando eficiencia y economía en los recursos y estableciendo adecuados controles fiscales” (Cabezas, 1978).

La Asociación Venezolana de Presupuesto Público (1995) al hacer referencia al enfoque moderno del presupuesto expresa que el mismo está sustentado en el carácter integral de esta técnica. Este planteamiento está soportado en dos enfoques íntimamente vinculados e independientes:

a) Uno de carácter *extrínseco*, es decir, que sobrepasa los límites de la técnica presupuestaria, y se refiere al presupuesto como el último eslabón de la cadena de planificación. En este sentido, se le considera como parte del plan operativo anual, el cual desprende sus objetivos de las orientaciones y metas de un plan a mediano plazo (Marco plurianual del presupuesto), el que a su vez, está sujeto a los lineamientos de un plan a largo plazo (Plan de Desarrollo Económico y Social de la Nación).

b) Otro de carácter *intrínseco*: se refiere a la presencia de los elementos propios de la programación: adopción de los objetivos, determinación de las acciones necesarias para lograrlos, cálculo y asignación de los recursos humanos, materiales y servicios necesarios y por último, expresión financiera de cada uno de ellos.

Para completar y resumir lo antes expuesto, advertimos que el presupuesto posee múltiples y complejas connotaciones, pues puede ser definido como un excelente instrumento de:

Planificación: traduce en el corto plazo las orientaciones que se plasman en el mediano y largo plazo. Es un medio para concretar en el día a día los objetivos plasmados en el plan de desarrollo económico y social.

Control: limita al gobierno al cumplimiento de los planes previstos, al establecer las autorizaciones máximas de gastos que podrán realizarse en un periodo determinado. Permite determinar desviaciones al ser comparado con los datos provenientes de la ejecución, para luego establecer las modificaciones pertinentes.

Gestión Gubernamental: apoya la gestión del gobierno por cuanto expresa en acciones concretas y resultados propuestos, decisiones gubernamentales.

El presupuesto público constituye el verdadero “ programa de gobierno” por cuanto refleja las políticas que de carácter educativo, agrícola, comercial, científico,

sanitario y asistencial, seguridad, justicia, etc. que se propone instrumentar un gobierno en un ejercicio fiscal.

Jurídico: en Venezuela, la Constitución Nacional (1999) señala en el artículo 313 que el presupuesto nacional será aprobado anualmente por ley. Por lo tanto, debe transitar todas las etapas que ese mismo texto establece para la formación de las leyes.

Al contener el presupuesto numerosas propuestas que se reflejarán en todos los sectores del país, es lógico que sus habitantes (afectados e interesados) participen en él, lo cual se logra con la discusión y sanción del proyecto por parte de la Asamblea Nacional.

De igual manera, el presupuesto se constituye en ley, para ser de obligatorio cumplimiento y no dejar a la discreción de los funcionarios públicos el manejo de los fondos que en el se contemplan.

Administración: el presupuesto es una herramienta para administrar por cuanto a través de él se formulan objetivos y normas, se ponen en marcha los planes y se implantan sistemas de control legales y administrativos. La ejecución del presupuesto obliga a la delegación de autoridad y división del trabajo. Mas aún, constituye junto con la contabilidad gubernamental uno de los elementos básicos para la toma de decisiones.

2. 2. Importancia

1) El presupuesto es un instrumento para cumplir el Plan de la Nación, por lo tanto, debe formularse, sancionarse y ejecutarse en forma tal que asegure el logro de los objetivos previstos en el Plan (González).

2) Como se explicó, es una herramienta de Administración, planificación, control, gestión gubernamental y jurídica.

3) Ofrece un espacio para la coordinación de las acciones relativas a asuntos políticos, económicos y sociales.

4) Sirve de soporte para la asignación de recursos y provee la base legal para la realización del gasto público.

- 5) Es un instrumento para la toma de decisiones en el sector público.
- 6) Delimita y especifica con claridad las unidades o funcionarios responsables de ejecutar los programas y proyectos, estableciendo así la base para vigilar el cumplimiento de los mandatos establecidos en el presupuesto.

2. 3. Relación con el Presupuesto Privado

Al comparar el presupuesto empleado por la empresa particular y el usado por los entes públicos, se encuentran ciertos elementos comunes, derivados de su naturaleza, los cuales llamamos semejanzas, y otros que por el contrario marcan distinguos entre ambos, y los llamamos desventajas.

2. 3.1. Semejanzas:

- 1) Se realizan generalmente para el periodo de un año.
- 2) Se elaboran sobre la base de un proyecto.
- 3) Ambos buscan el mejor uso de los recursos.
- 4) Son flexibles en su ejecución: en el sector privado, por la variación en los volúmenes de ventas y/o producción y en el sector público por las modificaciones que permite la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público y su reglamento. (Bastidas).
- 5) Están expresados en términos físicos y financieros.

2. 3.2. Diferencias:

Elemento de Comparación	Presupuesto Público	Presupuesto Privado
Objetivo	Los ingresos son un instrumento. Tiene como fin el cumplimiento de las metas de desarrollo económico, social e institucional del país.	Los ingresos son su fin. Busca un beneficio o lucro.
Excedentes de ingresos sobre gastos.	Los excedentes de ingresos se reinvierten en la sociedad.	Los excedentes de ingresos incrementan el patrimonio de la empresa y de sus accionistas.
Difusión de la Información	El presupuesto es de conocimiento público.	El presupuesto es de conocimiento privado.
Flexibilidad en su formulación	Es rígida en su elaboración, pues debe ceñirse a lo establecido en la Ley.	Es flexible en su elaboración, pues se afecta de acuerdo a la voluntad de los directores y accionistas.
Control	La acción de control es más rigurosa, las desviaciones acarrear responsabilidades civiles, administrativas y penales.	La acción de control es menos rigurosa, las desviaciones acarrear sanciones internas.
Influencia de las decisiones	Las decisiones a nivel presupuestario afectan la política fiscal, monetaria y cambiaria del país.	Las decisiones a nivel presupuestario afectan a la empresa y su entorno: clientes, proveedores, competencia, etc.

Punto de equilibrio	El presupuesto se formula con equilibrio.	El punto de equilibrio se obtiene sólo para determinar el nivel mínimo de actividad a partir del cual la empresa comienza a obtener beneficios.
Técnica empleada para presupuestar	Presupuesto por programa.	Cualquiera.

2.4. Características

- 1) Requiere de un proyecto y está contenido en un plan.
- 2) El periodo presupuestario es de duración anual.
- 3) Se formula, ejecuta y controla bajo la técnica de presupuesto por programas.
- 4) Tiene carácter de ley.
- 5) Cuenta con clasificadores de ingresos y gastos.
- 6) Como algo inherente a su naturaleza, deben ser flexibles.
- 7) Sus datos deben estar fundamentados en estudios, análisis e investigaciones.

2.5. Objetivos

- 1) Prever ingresos y gastos futuros para anticiparse a las necesidades del ente.
- 2) Trasformar las políticas del gobierno en programas de acción por medio de la asignación de recursos.

- 3) Proveer las cuentas necesarias para el registro de la contabilidad fiscal.
- 4) Permitir la evaluación periódica de la gestión gubernamental (al comparar lo presupuestado con lo ejecutado).
- 5) Facilitar el proceso administrativo.
- 6) Proveer la base para la realización del gasto público.
- 7) Cumplir con los planes de la nación a largo, mediano y corto plazo.
- 8) Coordinar las decisiones políticas, económicas y sociales.
- 9) Coordinar las actividades de organismos gubernamentales (acciones complementarias).
- 10) Establecer una relación entre los fines por cumplir y los medios con que alcanzados.
- 11) Minimizar costos, al darle el mejor uso a los recursos.
- 12) Facilitar el control (a través del establecimiento de metas y normas de rendimiento).

2.6. Responsabilidad presupuestaria

En los presupuestos se indicarán las unidades administrativas que tengan a su cargo la producción de bienes y servicios prevista. En los casos de ejecución presupuestaria con la participación de diferentes unidades administrativas de uno o varios órganos públicos, se indicará la actividad que a cada uno de ellos corresponda y los recursos asignados para el cumplimiento de las metas previstas. Así mismo, se designarán a los funcionarios encargados de las metas y objetivos presupuestarios quienes responderán por el cumplimiento de los mismos y el eficiente uso de los recursos asignados (Arts. 17 y 18 LOAF).

2.7. El Ciclo Presupuestario Público

Es el proceso en el cual se:

- ☞ Formula el proyecto de ley (y aprueba por parte de ejecutivo)
- ☞ Discute
- ☞ Sanciona
- ☞ Promulga
- ☞ Ejecuta y
- ☞ Controla el presupuesto.

El proceso presupuestario consiste en la realización de estas seis etapas que deben estar estrechamente interrelacionadas. Este proceso constituye una real unidad; el tratamiento por separado de cada una de las etapas sólo se efectúa para facilitar su análisis. No es posible llevar a cabo aisladamente alguna de ellas ya que es un proceso continuo, pues mientras se ejecuta un presupuesto otro se está formulando y así sucesivamente.

Se tratará en esta sección lo concerniente al ciclo presupuestario de la Administración Central, el cual puede servir de guía para estudiar otros ciclos presupuestarios públicos, como el municipal o estatal:

2.7.1. Formulación

La formulación del presupuesto de la Administración Central se rige por la sección cuarta del capítulo II de la LOAF y por la sección tercera del capítulo III del reglamento No. 1 de la LOAF sobre el sistema presupuestario. De allí se desprende que la misma comprende tres fases:

a) *Diseño de la política presupuestaria previa*: el Presidente de la República en Consejo de Ministros, fijará anualmente y antes del 31 de Julio de cada año los

lineamientos generales para la formulación del proyecto de ley, y las prioridades de los gastos. A tales fines, el Ministerio de Finanzas, a través de la Oficina Nacional de Presupuesto (ONAPRE), preparará la versión inicial de los lineamientos de política presupuestaria, consistentes con el marco plurianual del presupuesto, y lo presentará al Presidente de la República, para su posterior consideración en Consejo de Ministros.

Por su parte, el Ministerio de Planificación y Desarrollo evaluará el cumplimiento de los planes y políticas nacionales, y estimará las metas físicas para el ejercicio que se formula. Por último, la ONAPRE elaborará la versión definitiva de la política presupuestaria para cada organismo.

La política presupuestaria previa representa el conjunto de normas, orientaciones y procedimientos en los cuales deben basarse las instituciones del sector público para elaborar sus presupuestos. La política presupuestaria previa debe ser única para todo el sector público, en el sentido de que cada uno de los organismos deriven de su política presupuestaria específica y concreta de un marco global que les otorgue coherencia.

La política presupuestaria previa generalmente se refiere a la política de financiamiento de gastos, de salarios, precios, endeudamiento, convenios internacionales, etc.

b) *Elaboración de los proyectos de presupuestos por las instituciones:* Seguidamente, la ONAPRE elabora formularios con sus correspondientes instructivos que remite a los organismos que se benefician del presupuesto, para que confeccionen sus proyectos. Sobre la base de los lineamientos que imparte la máxima autoridad de cada uno de estos organismos y, la política presupuestaria establecida por el Ejecutivo, los responsables de los programas y proyectos realizan sus estimaciones de recursos y las remiten a las oficinas sectoriales de presupuesto (dentro de la misma institución), quienes se encargan de constatar las necesidades de recursos en concordancia con los objetivos del plan de gobierno y sobre estas necesidades formulan su petición.

Una vez sancionados por las instancias que correspondan dentro de los propios entes, se remiten a sus organismos de adscripción, quienes luego de aprobarlos, los envían a la ONAPRE.

c) *Formulación del proyecto de Ley del Presupuesto:* La ONAPRE recibe los proyectos y los analiza, comprobando que exista coherencia entre la política presupuestaria previa y éstos. En caso de existir discrepancias serán analizadas entre las máximas autoridades del organismo y las de la ONAPRE. Una vez efectuado el proceso de análisis, ajuste y discusión, y consolidada la información, se presenta al Presidente de la República en Consejo de Ministros para su aprobación.

2.7.2. Discusión y Sanción

Una vez aprobado el proyecto por el Ejecutivo Nacional y, de acuerdo con el artículo 38 de la LOAF, debe ser presentado a la Asamblea Nacional antes del 15 de Octubre de cada año para su discusión y sanción, y ser acompañado de una exposición de motivos que exprese los objetivos que se propone alcanzar y demás información que se estime oportuna.

Si el Ejecutivo Nacional, por cualquier razón, no presenta antes del 15 de Octubre el proyecto de ley de presupuesto, o si el mismo fuese rechazado o no aprobado por la Asamblea Nacional antes del 15 de diciembre de cada año, el Presidente en Consejo de Ministros reconducirá el presupuesto vigente, modificándolo de acuerdo con lo establecido en el artículo 39 de la LOAF.

2.7.3. Promulgación

Luego de su sanción, la Asamblea remite el proyecto de ley de presupuesto al Presidente de la República para su promulgación (firma y publicación en Gaceta Oficial con el correspondiente “Cúmplase”), dentro de los 10 días siguientes a aquél en que lo haya recibido.

De acuerdo con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), el Presidente podrá, en ese lapso, y previo acuerdo con el Consejo de Ministros, solicitar a la Asamblea Nacional que modifique alguna de las disposiciones de la Ley o levante su sanción. Este órgano decidirá por mayoría absoluta acerca de las consideraciones

planteadas por el Presidente, quien luego deberá promulgarlo sin poder formular nuevas observaciones.

2.7.4. Ejecución

Para poner en marcha lo previsto, en *un tiempo* y en *un espacio* concreto es necesario antes *programar la ejecución*, con el propósito de compatibilizar para cada uno de los sub-periodos del ejercicio presupuestario, los recursos materiales y humanos requeridos para el cumplimiento de las metas programadas, con los recursos financieros efectivamente disponibles, asegurando así una ejecución ordenada de los programas y proyectos presupuestarios. La programación de la ejecución es necesaria por cuanto los ingresos y los gastos no se perciben y realizan en el mismo momento. Tiene su base legal en el artículo 50 de la LOAF.

La programación de la ejecución debe realizarse tanto en términos físicos como financieros. La física, por servir de base a la financiera, debe realizarse previamente a ella.

Los elementos sobre los cuales recae la programación de la ejecución son los siguientes:

a) Productos: consiste en la cuantificación de los productos terminales e intermedios (los cuales se expresan a través de metas y volúmenes de trabajo, respectivamente), a lograrse en cada sub-periodo presupuestario por unidad ejecutora.

b) Recursos reales: consiste en la definición para cada subperiodo del ejercicio presupuestario del tipo, cantidad, calidad y fechas de utilización de los recursos humanos, materiales y servicios necesarios para realizar las acciones necesarias para la producción.

c) Recursos Financieros: significa prever para cada lapso, por parte de los ingresos, el monto a causar y/o recaudar de cada fuente y, el monto a comprometer, causar y pagar de los créditos presupuestarios para el caso de los gastos.

Entre las ventajas que brinda el programar la ejecución, se citan:

- Compatibiliza los flujos de ingresos y egresos, con el fin de mantener un equilibrio en tesorería.
- Prevé las medidas necesarias para contar oportunamente con los recursos humanos y materiales.
- Evita paralizar los programas por falta de recursos financieros.
- Permite asignar las cuotas de desembolsos a los organismos ejecutores con base a sus necesidades.

Luego, se realiza la *ejecución* en sí, la cual se concibe como un conjunto de acciones para lograr los objetivos y metas establecidas en el presupuesto.

La ejecución se realiza en dos planes vinculados e interdependientes: (AVPP)

a) Ejecución Física: consiste en realizar las acciones y emplear los recursos con el fin de lograr los productos, en la calidad y cantidad adecuada, en el tiempo y lugar previstos. Aquí encontramos dos subsistemas que actúan coordinadamente: uno *productivo u operativo*, el cual se encarga de llevar acabo los productos y servicios que constituyen la razón de ser del organismo, tales como: enseñanza, atención médica, etc. y el otro *administrativo* a quien corresponde actividades como contabilidad, computación, recursos humanos, etc. (ver figura 2).

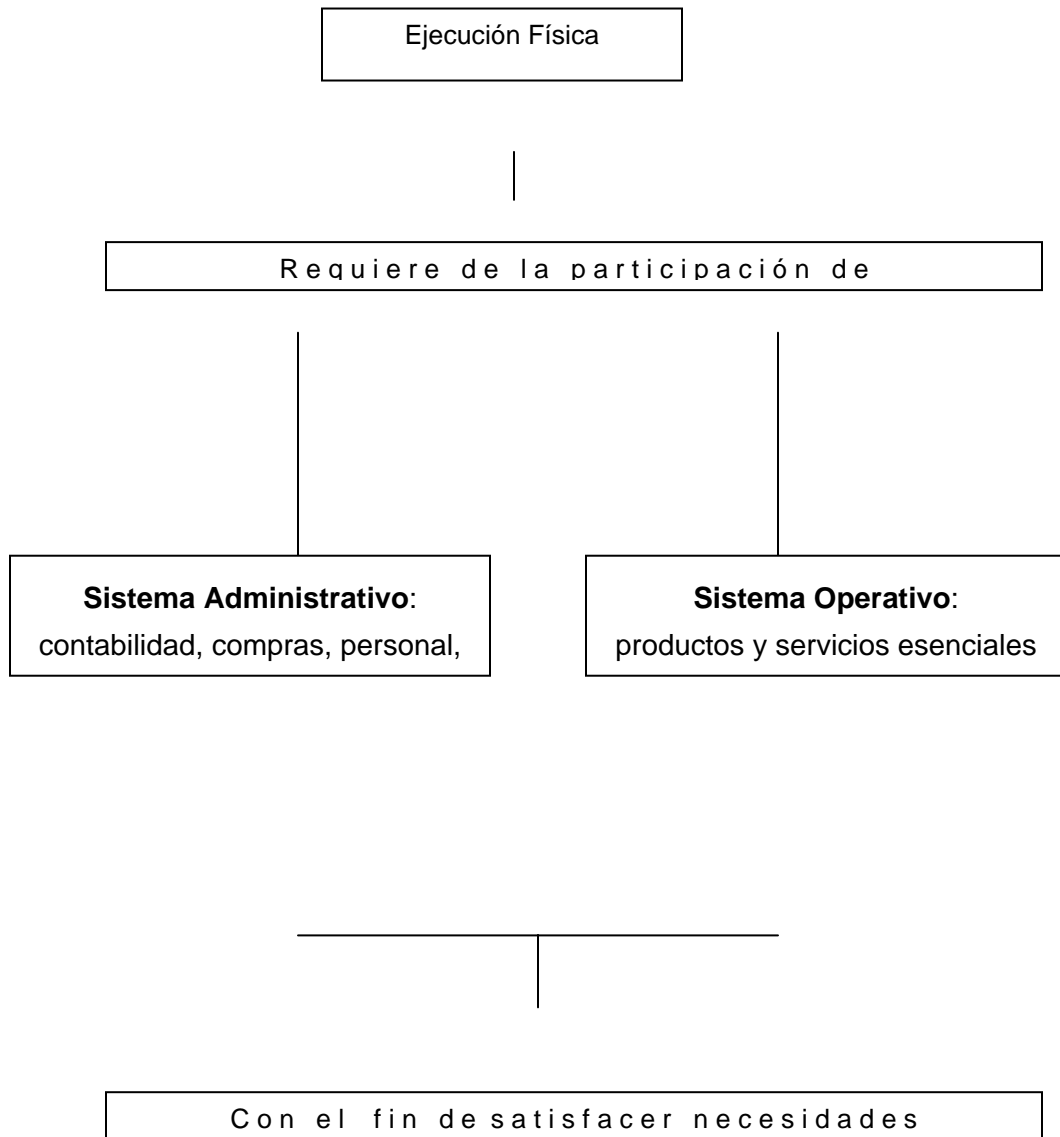


Fig. 2. Ejecución física del presupuesto

b) Ejecución Financiera: se refiere a la obtención de los ingresos estimados, así como el uso de los créditos presupuestarios autorizados.

Esta ejecución financiera se efectúa por etapas, tanto para el caso de los ingresos como el de los gastos.

La conceptualización de estas etapas reviste gran importancia, ya que una de ellas se selecciona para dar por obtenido el ingreso o utilizado el crédito presupuestario a efectos de la liquidación del presupuesto. Las etapas son:

Para la ejecución de los *ingresos* se identificarán tres etapas o momentos, ellos son:

- *Causación*, es el momento en que nace el derecho de percibir en ingreso en razón de la venta de bienes y servicios o de disposiciones legales (tributos) que establecen ese derecho.
- *Liquidación*: momento en que se determina la cuantía de ese derecho, el cual se perfecciona mediante un acto administrativo.
- *Recaudación*: momento en el cual se extingue ese derecho, mediante la transferencia al acreedor de parte del patrimonio del deudor, a objeto de eliminar la deuda.

Ejemplos:

A) En una empresa productora y/o comercializadora:

1. Entrega del bien: causación.
2. Conformación de la factura: liquidación.
3. Recepción del pago: recaudación.

B) Aportes del Ejecutivo a un ente descentralizado:

1. Aprobación por parte de la Asamblea Nacional: causación.
2. Recepción de la orden de pago: momento en que se conoce el monto liquidado y se hace efectivo el aporte.

En el caso de la ejecución de los *gastos*, se determinan tres momentos relevantes, por los efectos legales o patrimoniales de los mismos, ellos son:

- *Compromiso*: Es el acto administrativo mediante el cual se afecta preventivamente un crédito presupuestario, con el objeto de garantizar el registro de un gasto. Algunos momentos en que corresponde el registro del compromiso, serían: la emisión de una orden de compra o servicio, la firma de un contrato, nombramiento de personal temporal, etc.

El artículo 54 de la LOAF establece que ningún pago puede ser ordenado sino para pagar obligaciones *validamente contraídas* y causadas, por lo tanto, surge la duda acerca de ¿cuáles condiciones debe cumplir un acto administrativo para considerarse válidamente adquirido?

El artículo 57 del Reglamento No. 1 de la LOAF nos ofrece la respuesta al mencionar como requisitos los siguientes:

- o Que sean efectuados por funcionarios competentes (es decir que el firmante sea funcionario autorizado para comprometer la administración).

- o Que en su virtud se originen obligaciones al fisco de acuerdo con los criterios establecidos al respecto. (se refiere al uso de los documentos para tramitar compromisos: orden de compra, etc.)

- o Que la naturaleza y el monto del respectivo gasto este previsto en una partida presupuestaria con crédito disponible en el presupuesto vigente (es decir, que exista en el presupuesto la partida y que tenga disponibilidad suficiente).

- o Que se ajuste a las normas y procedimientos legales (cumplir con todos los procesos legales que se requieran como control previo, licitación, etc., si le compete.

- o Que esté expresado el monto, la cantidad o la especie de los bienes y servicios, según corresponda y la persona natural o jurídica de quien se los adquiere.

- o Que esté identificado el beneficiario y el monto, cuando se refiera a gastos sin contraprestación.

- *Gasto Causado*: momento en el que se hace exigible el pago con terceros, ya sea por la recepción de bienes o servicios, o por disposiciones legales o contractuales. Se presentan dos modalidades para su registro: a) sólo se registran las ordenes de pago sin cancelar. b) Se asienta con uno de los siguientes documentos: facturas, valuaciones de obras, anticipos a proveedores, documentos aceptados como rendición de cuenta, etc.

- *Pago*: momento en el cual se extingue la obligación con terceros. Se registran a través de alguno de los siguientes documentos: ordenes de pago canceladas, cheques emitidos, etc.

Ejemplos:

A) adquisición de un bien:

1. Emisión y aprobación de la orden de compra: compromiso
2. Recepción del bien: causación
3. Emisión de la orden del pago: pago

B) Transferencia por Beca

1. Firma del contrato: compromiso
2. Vencimiento de la mensualidad : causación
3. Emisión del cheque: pago.

Ahora bien, al estudiar el momento del pago en la ejecución de un gasto es necesario hacer referencia al documento que permite liquidar el gasto: *la orden de pago*. Una orden de pago es un mandamiento contra el tesoro (nacional, estatal o municipal) mediante las cuales se determina la cuantía de un gasto y se autoriza su pago.

El artículo 60 del Reglamento No. 1 complementa al artículo 54 de la LOAF (ver etapas del compromiso) al expresar textualmente lo siguiente: “ ningún pago puede ser ordenado con cargo al tesoro sino para pagar obligaciones válidamente contraídas *salvo los avances y anticipos* que autorice el Ejecutivo Nacional...” . De dicha norma se desprende que sólo existen tres formas de erogación de fondos del tesoro:

a) Mediante las ordenes de pago destinadas a cancelar obligaciones validamente contraídas, llamadas *ordenes de pago directas* (emitidas a favor del beneficiario)

b) Mediante ordenes de pago denominadas *avances*, las que se utilizan para transferir fondos a ciertos funcionarios para que estos, a su vez, cancelen las respectivas obligaciones validamente adquiridas. Estos avances constituyen adelantos de fondos del tesoro realizados a determinados funcionarios para que actuando como agentes de tesorería efectúen el pago de gastos derivados de los siguientes conceptos:

- Gastos de defensa y seguridad del Estado.
- Gastos de embajadas, consulados y otros cuerpos diplomáticos constituidos en el exterior.
- Sueldos, salarios, primas y en general gastos relacionados con remuneraciones al personal.
- Pensiones y Jubilaciones.
- Becas.

- Los referidos a la partida asignaciones no distribuidas (artículo 63 Reglamento)

c) Mediante ordenes de pago denominadas *Fondos de Anticipo*, giradas con carácter permanente y de reposición periódica, a los funcionarios responsables de las unidades administradoras del organismo, quienes deben rendir cuenta del uso de los mismos.

Los conceptos autorizados por el reglamento para hacer uso del fondo son:

- Gastos de personal, excepto los cancelados con los fondos en avance.
- Materiales y suministros.
- Servicios no personales, excepto servicios de gestión administrativa prestados por organismos de asistencia técnica.
- Activos reales, con alguna excepción.
- Donaciones a personas.

Por otra parte, por el número de pagos que se autorizan, las ordenes de pago pueden ser:

a) Ordenes de pago *especiales*: cuando se autoriza un solo pago.

b) Ordenes de pago *permanentes*: mediante las cuales se ordenan mediante un solo documento varios pagos periódicos y de igual momento pudiendo ser semanales, quincenales o mensuales.

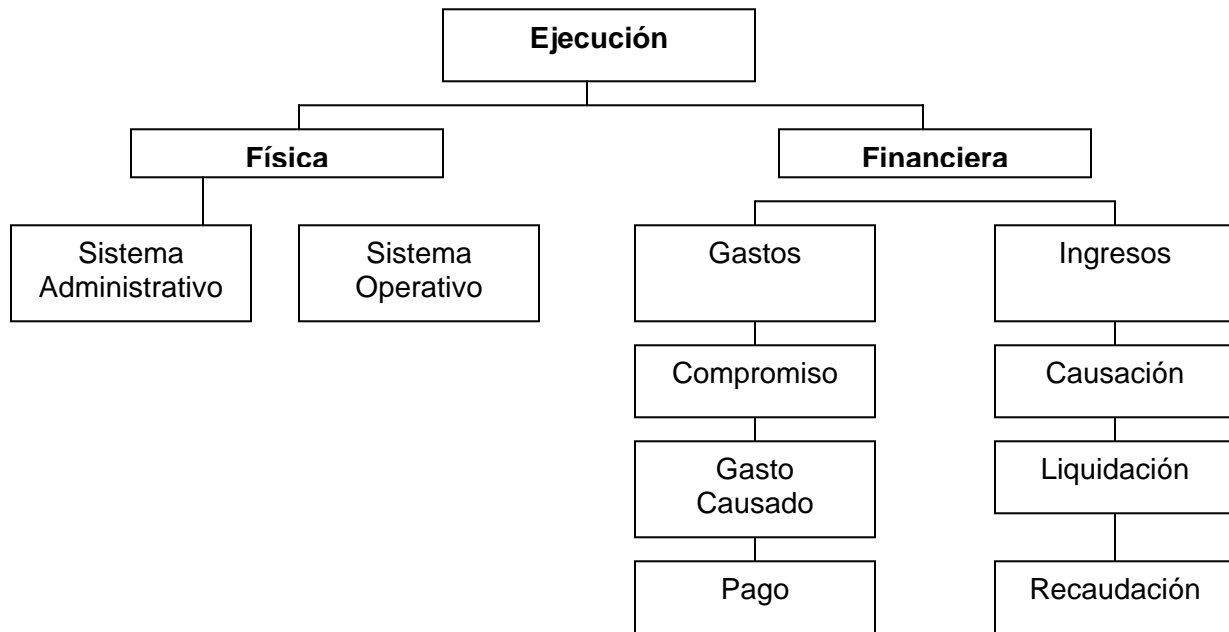


Fig. 3. Esquema de la ejecución del presupuesto

2.7.5. Control

Consiste en una serie de actividades que se realizan a los fines de medir los resultados obtenidos en la ejecución, evaluarlos y establecer medidas correctivas, si es el caso.

De acuerdo con la Asociación Venezolana de Presupuesto Público, los elementos de un sistema de control son:

- a) Determinación de los objetivos, tanto en términos físicos como financieros.
- b) Medición de los resultados, para lo cual deben establecerse con anticipación los instrumentos manuales, mecánicos o electrónicos que permitan cuantificar la ejecución.
- c) Registro de la ejecución.
- d) Determinación de las desviaciones, mediante comparación física y financiera de lo presupuestado con lo ejecutado.

e) Emisión de informes de ejecución presupuestaria, donde se analicen las causas de las desviaciones (externas o internas).

f) Adopción de medidas correctivas.

Ahora bien, con el objeto de tener una visión amplia del control presupuestario, se presentan las principales clasificaciones que de él se originan.

1.- De acuerdo con la ubicación del órgano controlador con relación al órgano controlado:

- Control Externo: realizado sobre la ejecución del presupuesto por un órgano independiente de la administración activa.

- Control Interno: ejercido por los propios órganos encargados de ejecutar el presupuesto, así como el que realice a los organismos que le estén subordinados.

2.- Oportunidad en que se realiza el control:

- Control previo: efectuado antes de realizarse la operación, con la finalidad de asegurarse que la ejecución del presupuesto se realice conforme a la ley. Ejemplos:

- La previsión de garantías.
- Cotizaciones o licitaciones para asegurar precios óptimos
- Sobre las ordenes de pago sin cancelar para verificar su legalidad.
- Emisión de orden de compra.

- Control perceptivo o concomitante: es el que se realiza en el momento de efectuarse la operación (la recaudación de ingresos, causación de los gastos o movilización de los bienes) Ejemplo:

- Cotejo entre orden de compra y la factura al momento de recibir los bienes.

- Control posterior: se efectúa luego de perfeccionarse la operación.

Ejemplos:

- Examen de los documentos que justifican el gasto, para verificar veracidad y exactitud de las operaciones y cumplimiento de las disposiciones legales.

- Examen sobre los ingresos para verificar que se ha enterado en caja todo lo recaudado, así como la actuación diligente en el cobro de las acreencias del organismo.

3.- Aspectos a controlar:

- Control Físico: se ejerce con la finalidad de verificar el correcto uso de los recursos humanos, materiales y servicios, asociado con el logro de las metas y volúmenes de trabajo, en armonía con la cantidad, calidad y tiempo previsto.

- Control Financiero: se refiere a la verificación del cumplimiento de los resultados programados en términos monetarios.

Autoevaluación

1. Defina, de acuerdo a la información suministrada en el texto, qué es un presupuesto público.

2. Señale cuatro diferencias entre los presupuestos públicos y privados.

3. Enumere las etapas del ciclo presupuestario público.

III. El Presupuesto por Programas

Definición, diferencias entre el presupuesto por programas y el presupuesto tradicional, ventajas, limitaciones, características. Contenido. Categoría programáticas: identificación y descripción. Proceso de programación. Medición de la producción pública. Tipos de productos y su Cuantificación para el control de gestión.

3. 1. Definición:

No obstante que existen diferentes técnicas de elaboración del presupuesto, las normas legales vigentes estipulan que el mismo debe elaborarse “por programas”, ello quiere decir que se asignarán los recursos con base a los resultados expresados mediante los bienes y servicios que se producirán en la entidad. En razón de ello, cada programa subprograma o proyecto se determinarán las metas para cuantificar dichos resultados, que permitirán evaluar la *eficacia*, es decir, el logro de los objetivos previstos, así como la *eficiencia*, o sea, la relación entre ese resultado y el gasto ejecutado con el logro del mismo.

El presupuesto por programas es una presentación sistemática de las actividades que realizan los organismos del gobierno, de los objetivos y metas que se proponen lograr y del costo de ejecución de los programas y proyectos a desarrollar anualmente, es decir, el presupuesto por programas permite conocer que actividades se pretenden realizar, en que magnitud, a que costo, y cual es el organismo que se dedica a su ejecución.

Anteriormente los presupuestos públicos no eran sino largas listas de lo que el gobierno estaba autorizado a comprar, por lo que principalmente tenía un carácter contable. A esto se le conoce como presupuesto tradicional. Sin embargo, en la medida en que el

sector público se impone como promotor del desarrollo nacional, el papel jurídico-contable del presupuesto pasa a un segundo plano, para ser un instrumento de política económica, de programación y de administración. Bajo esta óptica, ya los presupuesto no pueden seguir siendo la simple enumeración de los ingresos y las autorizaciones para los gastos, pues de esta forma no desempeña una función programadora de las actividades del Estado. El presupuesto tiene que ser un instrumento a través del cual se cumplan los planes del Estado.

El presupuesto por programas es un sistema que presta particular atención a las cosas que el gobierno realiza mas que a las que adquiere. Estas cosas que el gobierno adquiere (servicios, equipos de transporte, etc.) son las que utiliza para dar cumplimiento a las funciones que realiza como son: construcción de carreteras, hospitales, prestar servicios asistenciales, de seguridad, formación de soldados, etc. (Primera definición de las Naciones Unidas)

El manual del Presupuesto por Programas lo define como un sistema mediante el cual se elabora, aprueba, coordina la ejecución, controla y evalúa la producción pública (bien o servicio), de una institución, sector o región, en función de las políticas de desarrollo previstas en los planes. La técnica debe incluir además, en forma expresa, todos los elementos de la programación (objetivos, metas, volúmenes de trabajo, recursos reales y financieros) que justifiquen y garanticen el logro de los objetivos previstos.

El presupuesto por programas se aplica a cualquier actividad económica y con el mismo fin en el sector público o en el privado.

3. 2. Diferencias entre el presupuesto por programas y el presupuesto tradicional

Como se explicó en el tema 1, en Venezuela se adaptó la técnica de presupuesto por programas en el año 1971. Con anterioridad a esa fecha se diseñaban los presupuestos bajo el enfoque conocido como presupuesto tradicional. Ambas técnicas presentan sustanciales diferencias que nos permiten comprender mejor las definiciones antes expuestas. El siguiente cuadro las muestra:

Elemento de Comparación	Presupuesto Tradicional	Presupuesto por Programas
1. Por la finalidad	Énfasis en las cosas que el gobierno compra.	Énfasis en las cosas que el gobierno hace.
2. Por el uso de los sistemas de clasificación	Se basa en las clasificaciones institucionales y por objeto del gasto que no se prestan para el análisis de la política fiscal.	Utiliza muchas clasificaciones: económica, funcional, por programas, institucional, por objeto, etc. Que facilitan el análisis de la política fiscal.
3. Por la conexión con la planificación	No facilita la planificación y a veces ni la considera.	Forma parte del proceso de planificación.
4. Por la identificación de objetivos y metas	No permite identificarlos.	Identifica las metas en relación con los planes.
5. Por las unidades de asignación	Asigna los recursos a los organismos administrativos y según el objeto del gasto.	Asigna los recursos a los programas y de acuerdo a las metas.
6. Por la forma control	Énfasis en el control financiero y legal (cheque entre la cantidad solicitada y el saldo de la partida respectiva).	Énfasis además en el resultado de la ejecución de los programas, es decir, en las realizaciones físicas.
7. Por la posibilidad de establecer la responsabilidad	Establece sólo responsabilidad legal y financiera.	Establece además, la responsabilidad por la ejecución de las metas.
8. Por la posibilidad de detectar la duplicación de labores	No permite identificar duplicidad.	Identifica casi de inmediato las duplicaciones.

9. Por la naturaleza del Empírico y mecánico. En base a técnicas.
proceso.

Fuente: Rodríguez, José (1973).

3.3. Ventajas del Presupuesto por Programas:

- Es un instrumento de política económica y de racionalización administrativa.
- Facilita la vinculación entre la planificación a largo plazo y las acciones a corto plazo.
- Provee la base para una mejor asignación de los recursos.
- Permite que esta claramente identificada la persona responsable administrativa, civil y penalmente por los recursos que se le asignan.
- Hace posible la observación de “las cosas que un gobierno realiza” en términos de producción de bienes y servicios específicos dirigidos hacia la comunidad.
- Ofrece la posibilidad de evaluar los resultados y determinar la eficiencia en el cumplimiento de las metas.
- Permite mejor comprensión del documento presupuestario.
- Es un excelente instrumento de administración.

3.4. Limitaciones

- La técnica de presupuesto por programas es muy exigente y requiere el uso de recursos humanos altamente capacitados que la entienda y que la pueda gerencia de manera eficiente.

- Problemas en la planeación: presupuesto por programas no significa planeación per se, es solamente una ayuda para la planeación.
- Problemas de implementaron: puede aparecer resistencia la cambio, de hecho en Venezuela se ha hecho difícil sustituir la forma tradicional de presupuestar.
- Los verdaderos frutos se obtienen a largo plazo.
- Disconformidad conceptual: en la mayoría de los países latinos, incluyendo a Venezuela, no existen criterios homogéneos en cuanto a las categorías programáticas, lo que dificulta la estructuración de los programas bajo esquemas metodológicos uniformes.

3.5. Características

De acuerdo con González (1988), las características más relevantes del presupuesto por programas son:

- Ordena y sistematiza para determinar resultados y medir costos.
- Sirve de instrumento de análisis que revela las actividades y proyectos del gobierno, establecidos en planes globales o sectoriales de desarrollo.
- Permite encuadrar las decisiones de los organismos y servicios públicos, dentro de las líneas de acción en una forma armónica.
- Facilita la supervisión adecuada de los programas.
- Ayuda la articulación armónica de las diversas actividades gubernamentales.

3.6. Contenido

El presupuesto por programas esta compuesto de una parte programática y otra presupuestaria.

A) PROGRAMÁTICA: es considerada la mas importante, por cuanto nos revela lo que se piensa hacer, cómo hacerlo y los elementos con que se cuentan para tal fin. Esta constituida por:

OBJETIVOS:

Para poder realizar los fines (finalidades de la institución, que les han sido asignadas por leyes o por estatutos) se plantean los objetivos. Desde el punto de vista presupuestario es un enunciado de carácter general, que expresa lo que se estima alcanzar en términos de bienes y servicios para un periodo determinado. Dicho objetivo debe coadyuvar siempre al logro de una política. A nivel de cada programa se hace necesario justificar los recursos en función de las actuaciones que se esperan obtener para el periodo. Ej. Mejorar la asistencia hospitalaria.

META, PRODUCCIÓN - META Y VOLUMEN DE TRABAJO:

La meta expresa la cuantificación de bienes y servicios terminales cuyo proceso productivo finaliza durante un ejercicio económico-financiero. *La producción-meta* se refiere también a la cuantificación de bienes y servicios terminales, pero se diferencia de la primera en que ésta surge de los procesos productivos en los cuales una parte de la producción finaliza en el ejercicio presupuestario y otra queda en proceso para ejercicios posteriores. Finalmente, el *volumen de trabajo* es la cuantificación de los bienes y servicios intermedios.

Ej.

Programa/ Proyecto	Unidad de Medida de	
	<i>Producción -Meta</i>	<i>Meta</i>
Enseñanza primaria	Alumno en enseñanza	Alumno graduado
Construcción de viviendas	M2 de viviendas en construcción	M2 de viviendas terminadas o construidas

Actividad	Tareas	Unidad de Medida de
		<i>Volumen de trabajo</i>
Administración de personal	Selección de personal	Prueba de admisión
	Contratación de personal	Persona contratada

Es necesario aclarar que la meta, producción-meta y volumen de trabajo serían las cantidades estimadas en cada categoría.

La metas puede ser clasificadas así:

A) De acuerdo a la influencia que ejerzan, en la cuantía de su ejecución, los usuarios de las mismas: *Controlables*: la programación de su cantidad depende

exclusivamente de los recursos reales y financieros previstos, por Ej: pavimentar x kms. de calles. *No Controlables* su materialización no sólo depende de la disponibilidad de recursos, sino también de las demandas de los usuarios o el comportamiento de la población. Ejemplo: certificados de matrimonio a expedirse, servicios de telégrafos, etc.

B) De acuerdo con la periodicidad con que se obtienen en un ejercicio presupuestario: *Periódicas: o continuas*, las que se logran en forma diaria, mensual, trimestral, etc, a lo largo del ejercicio presupuestario: pacientes atendidos o el peaje cobrado en una autopista, por ejemplo. *No periódicas: o puntuales* aquellas que se obtienen sólo en determinado momento del ejercicio, por ejemplo: el número de egresados de educación superior.

C) De acuerdo a los términos en los cuales se expresen: *Cuantitativas*: se expresan en términos físicos. Ejemplo: cantidad de niños vacunados, *Cualitativas*: se expresan en términos de calidad o nivel de rendimiento, por ejemplo: nivel de enseñanza o calidad del pavimento.

CATEGORÍAS PROGRAMÁTICAS O FUNCIONALES:

Pueden definirse como “ ...cada uno de los centros de gestión productiva del organismo donde mediante una determinada tecnología de producción se combinan insumos con el fin de lograr uno o varios productos. Estos productos pueden ser terminales cuando constituyen el fin para el cual fue creada dicha institución y contribuyen con una política e intermedios cuando coadyuvan a la obtención de dichos productos terminales. Sus insumos están perfectamente definidos en términos físicos y financieros...” Calderaro, Antonio (1996). Cumplen con una doble función: delimitan el ámbito de las diversas acciones presupuestarias y permiten jerarquizar las mismas en orden a su relevancia presupuestaria.

Los bienes y servicios terminales son los que se vuelcan a la comunidad, están destinados a satisfacer necesidades de la población o de terceros cumpliendo objetivos

económicos o sociales, constituyen la razón de ser de una organización, para la cual fue creada, es decir bienes o servicios que crean o incrementan la capacidad productiva de la entidad. *Los bienes y servicios intermedios* son aquellos necesarios para obtener la producción final, forman parte de la cadena de producción, ósea, que lo condicionan de manera directa o indirecta. Por ejemplo: la producción de hierro colado en una empresa condiciona directamente la producción de acero. Los servicios de transporte, mantenimiento, finanzas; lo condicionan en forma indirecta.

Un centro de gestión productiva es un centro de combinación y asignación formal de recursos en función de una producción predecible.

Se subdividen en:

Funciones: Son grandes divisiones del esfuerzo total dirigido hacia una finalidad principal del gobierno. Ej. Educación.

Programa: Conjunto de acciones destinadas a cumplir las funciones, a las cuales se les establece objetivos y metas. El programa es la unidad básica del proceso presupuestario .

El programa es una categoría de producción terminal. Se conforma de categoría programáticas de menos nivel como lo son subprogramas, los proyectos y las actividades que confluyen al logro de su producción y debe tener los recursos materiales, humanos y servicios necesarios para el logro de los productos terminales, los créditos presupuestarios requeridos para la adquisición de los recursos reales; así mismo debe contar con una unidad administrativa denominada unidad ejecutora, que es la responsable de combinar los citados recursos para el logro de esos productos.

Programa	Productos terminales	Política/Función
Educación	Egresados	Educativa
Media		

Subprograma: Categoría intermedia entre programas y actividades que surge cuando la complejidad del programa sea tal, que se haga necesario agrupar actividades homogéneas, es decir, que tengan características similares. El subprograma es también una categoría de producción terminal pero se diferencian de los del programa en dos aspectos fundamentales 1) la producción terminal de cada subprograma son sumables en unidades físicas con las de los restantes subprogramas para dar lugar a las del programa; 2) La tecnología de producción, o sea, la forma de producir los bienes y servicios es diferente en cada subprograma del mismo programa. lo podríamos dividir en “urbana “y “rural”.

Se conforma de categoría programáticas de menos nivel como lo son los proyectos y las actividades que confluyen al logro de su producción y debe tener los recursos materiales, humanos y servicios necesarios para el logro de los productos terminales, los créditos presupuestarios requeridos para la adquisición de los recursos reales; así mismo debe contar con una unidad administrativa denominada unidad ejecutora, que es la responsable de combinar los citados recursos para el logro de esos productos.

Programa	Subprogramas	Productos terminales
Educación	Diversificada	Egresados
Media	Comercial	

Actividad: Representan divisiones de las acciones que se llevan a cabo para cumplir las metas de un programa, subprograma o proyecto. Es una categoría de producción intermedia y es acción presupuestaria de mínimo nivel. La actividad se compone de un conjunto de tareas y debe contener los recursos materiales, humanos y servicios necesarios para el logro de los productos intermedios, los créditos presupuestarios requeridos para la adquisición de los recursos reales; así mismo debe contar con una unidad administrativa denominada unidad ejecutora, que es la responsable de combinar los citados recursos para el logro de esos productos.

En función de su relación de condicionamiento a los programas, subprogramas o proyectos, las actividades pueden ser:

Específica: actividad que condiciona la producción de un solo programa.

Común: actividad que condiciona la producción de dos o más programas, pero no a todos.

Central: actividad que condiciona la producción de todos los programas de la institución.

Tipos	Programa	Actividad
Específica	Preescolar	Atención pedagógica
	Programa preescolar	
Común	Programa básica	Control y certificación de calificaciones
	Programa media	
Central	Servicios centrales	Planificación y presupuesto

Proyecto: Es una categoría presupuestaria cuyo resultado o producto esta constituido por bienes de capital; es decir, bienes o servicios que crean o incrementan la capacidad productiva de la entidad y por lo tanto contribuyen a la formación de capital de la misma. En consecuencia, las obras y demás bienes a construirse o los servicios de ampliaciones y mejoras, así como las conservaciones y reparaciones mayores, es decir, que incrementen el valor o vida útil de manera significativa de dichas obras y bienes deben formularse en la categoría programática de proyecto, con independencia de que los mismos sean ejecutados directamente por la administración o contratados con terceros.

El proyecto puede constituir una categoría de producción terminal o puede ser una categoría de producción intermedia. Por ejemplo, las escuelas y los hospitales construidos por MINDUR representan productos terminales para esta institución, mientras que si el Ministerio de Salud o Educación construyen sus propias edificaciones los proyectos son de producción intermedia ya que se trata de requisitos necesarios para que se logre la docencia o se atienda a los pacientes.

El proyecto se conforma por un conjunto de obras complementarias, o por una sola obra que cumple cabalmente con el objetivo del proyecto. Los proyectos se clasifican, al igual que las actividades, en central, común y específicos. Ejemplo:

Proyecto	Obras
Autopista a Oriente	Viaducto
	Túneles
	Muros de contención
Edificaciones escolares	Ciclo básico en Guarenas
	Ciclo Básico en Mérida

Obra: Es una etapa concreta de un proyecto. Es una categoría de producción intermedia, en consecuencia constituye una desagregación del proyecto, que especifica el producto del mismo. Se conforma por un conjunto de trabajos. Es una acción presupuestaria de mínimo nivel.

Proyecto	Obra	Trabajo
Metro de Caracas	Estación Chacao	Estudio del suelo
		Pilotaje
		Paredes
		Encofrado

Tarea o Trabajo: Es una acción operacional más no presupuestaria. No cumple con el requisito de ser un centro formal de asignación de recursos y por lo tanto no es una categoría programática.

Ejemplos:

Objetivo del Estado: Crecimiento económico.

Meta: incrementar en 1% el PIB.

Para ello debe realizar una serie de FUNCIONES: EDUCACIÓN, SALUD, DEFENSA, etc. Cada una de estas funciones requerirá de un programa y cada programa exigirá que se realice una serie de actividades o proyectos:

Función Ministerio de Salud

Programa 1: Saneamiento ambiental.

Actividad 1: adiestramiento de personal

Actividad 2: campaña de erradicación de la malaria, etc.

Programa 2: Servicios normativos de salud

Actividad 1: atención medica a empleados.

Función : Transporte y Comunicaciones

Programa 7: Vialidad

Subprograma 2: Carreteras

proyecto 1: Construcción carretera panamericana tramo Merida-El Vigía.

Obra 1: Construcción del distribuidor

Tarea1: Desmonte del terreno

Tarea 2 : nivelación del terreno

Obra 2: Construcción de los túneles

UNIDADES EJECUTORAS : Son las unidades administrativas responsables de cumplir con las funciones asignadas. Cada una de ellas debe desarrollar todo una parte de un programa, subprograma, actividad o proyecto. Lo ideal es que una función sea realizada por un ministerio y que los programas de esas funciones sean ejecutados por las instituciones adscritas o dependientes de ese despacho.

RECURSOS REALES: Para que las acciones previstas a nivel de las categorías programáticas se alcancen, se hace necesario la utilización de recursos humanos, materiales y servicios que representan los denominados recursos reales.

RECURSOS FINANCIEROS: La valoración de los recursos reales da origen a los recursos financieros o créditos presupuestarios que se requerirán para un periodo determinado.

B) PRESUPUESTARIA: es el segundo componente de un presupuesto por programas, y se refiere a la asignación de recursos por categorías funcionales y a la obtención de ingresos para esas categorías funcionales. Los recursos son asignados a las partidas presupuestarias establecidas en el Plan Único de Cuentas.

3.7. Proceso de Programación

Así como en el presupuesto tradicional el criterio institucional es el punto clave, en el presupuesto por programas este punto lo ocupa el concepto de programa. El éxito del mismo depende en gran forma de la estructura de los programas. Encontramos tres pasos en el diseño de las estructuras programáticas:

- Recopilación de la información, tanto de carácter interno como de carácter externo de la institución: se refiere al conocimiento de las características administrativas y legales de la organización que nos permita identificar, qué hace, quién lo hace y cómo, para poder precisar, entre otras cosas, los bienes y servicios terminales e intermedios que requiere producir para el cumplimiento de sus funciones, la tecnología empleada para llevarlo a cabo, los recursos humanos que participan en el proceso, las relaciones con otras instituciones públicas y privadas, etc.
- Análisis de la información.

- Elaboración de las estructuras programáticas: se sugieren dos fases: 1) identificación del esquema de programas del presupuesto, y 2) composición interna de cada programa.

1) Identificación del esquema de programas del presupuesto: debe tenerse en cuenta que los programas del presupuesto deben guardar concordancia la política presupuestaria previa y traducir los objetivos del plan. Por ejemplo si el plan establece como objetivo del sector agrícola aumentar la producción ganadera, el presupuesto debe tener el o los programas que se van a ejecutar para lograr ese objetivo como: sanidad animal, créditos ganaderos, inseminación artificial, etc. o también podría ser un solo programa de fomento y cada uno de estos conceptos mencionados ser las actividades. Por otra parte debe establecer coordinación con los otros programas. Por ejemplo: dentro del sector salud el programa atención hospitalaria debe elaborarse en coordinación con los programas de formación de enfermeras, construcción de hospitales, etc.

2) Composición interna de cada programa: consiste en determinar el número de subprogramas, proyectos, actividades y obras que deberá contener; para ello primeramente debemos definir la meta del programa y después preguntarnos que debemos hacer para obtener esa meta. Estas acciones deben estar bien definidas. Se comienza por determinar las acciones de mínimo nivel, pues las de mayor nivel resultarán de la agrupación de las primeras. En este paso se define también la unidad administrativa responsable de llevar a cabo estas acciones y los tipos, calidades y cantidades de recursos reales con su expresión financiera.

3.8. Medición de la Producción Pública

Los presupuestos deben prever la forma como van a ser medidos *los resultados* que arrojarán cada una de las categorías programáticas, para luego ser empleados en: a) la evaluación de los mismos, determinando así la eficiencia y la eficacia de la gestión; b) el cálculo y asignación de los recursos en la programación presupuestaria.

No obstante, el resultado de cualquier producción tiene aspectos cuantitativos como cualitativos. En algunos casos el examen de los aspectos cuantitativos -a través del establecimiento de *unidades de medición* o coeficientes de rendimiento- se complementa con lo cualitativo. Por ejemplo, en la enseñanza universitaria es tan importante la cuantificación de los egresados, como de la calidad de la enseñanza que se imparte. En otros casos los no tiene sentido examinar los aspectos cuantitativos, y sólo el análisis de los cualitativo le otorga sentido a la evaluación, como por ejemplo, un programa de relaciones internacionales del Ministerio de Relaciones Exteriores. *Por lo tanto, la medición de la producción queda reservada a los bienes y servicios que puedan ser cuantificables.* Para los no cuantificables, deberán establecerse las características cualitativas que definan su eficacia.

Situados en el ámbito de lo cuantificable, es necesario definir unidades de medida que permitan cuantificar la producción de los bienes o servicios generados en un periodo de tiempo dado. Para su adecuada determinación, estas unidades deben cumplir los siguientes requisitos:

- Debe reflejar la naturaleza del bien o servicio de que se trate.
- Ser representativa del bien o servicio que se mide.
- Expresarse en términos sencillos y claros.
- Posibilitar el registro del bien o servicio que se produce

Las unidades de medida de medida pueden adoptar distintas formas, según los criterios de clasificación que se emplean:

- Según su grado de uso:
 - Comunes o universales: unidades de medidas utilizadas en los sistemas legales de medición. Ejemplo: metro, kilómetro, kilogramo, hectárea, etc.
 - Específicas: propias de cada tipo de bien o servicio.
- Según su grado de complejidad:

- Simple: se expresa mediante una sola unidad de medición. Ejemplo: paciente atendido.
- Compuesta: combina dos o más unidades de medición. Ejemplo: paciente atendido-día.
- Según su forma de presentación:
 - Absoluta: se expresa en valores absolutos. Ejemplo: número de pruebas de laboratorio realizadas.
 - Relativa: se expresa en forma de números índices. Ejemplos: porcentaje de trabajo realizado, ración alimentaria distribuida / ración alimentaria producida.

3.9. Tipos de Productos y su Cuantificación para el Control de Gestión

Si bien es cierto que las unidades de medida permiten cuantificar la producción de bienes y servicios generados en un periodo de tiempo determinado, dicha cuantificación va a depender de la naturaleza de esos bienes y servicios, vale decir, si estos son terminales o intermedios.

Como se mencionó anteriormente, *la cuantificación de los productos terminales* se denomina meta (si se acaban en un ejercicio) o producción-meta (si están en proceso) y se originan, en forma exclusiva, desde las categorías programáticas programas, subprogramas y en algunos casos proyectos.

La cuantificación de la producción terminal es básica para establecer la eficiencia y eficacia de la gestión presupuestaria pública, en tanto permite estimar la contribución al logro de las políticas (a través de la meta), la producción intermedia que se requiere y por ende los recursos reales y financieros necesarios (a través de la producción-meta). Por ejemplo: La cantidad de alumnos egresados en cualquier nivel educativo (meta) permite mediar la contribución que se efectúa al logro de la política en esta materia, mientras que la cantidad de alumnos matriculados (producción-meta) permite cuantificar la cantidad de

producción intermedia requerida (horas-clase, etc), y por ende los recursos reales y financieros necesarios (docentes, útiles, etc.)

Por otra parte, *la cuantificación de los productos intermedios* se denomina volumen de trabajo y se originan desde las categorías programáticas actividades, obras y en algunos casos proyectos. Sin embargo, se ha convenido en que la cuantificación del volumen de trabajo de las *actividades* se realice mediante tareas, y el de las *obras* por intermedio de los trabajos que la conforman.

La cuantificación de la producción intermedia es necesaria para estimar los requerimientos por actividades y obras de los insumos necesarios.

Autoevaluación

1. Establezca cuatro diferencias entre el presupuesto tradicional y el presupuesto por programas.
2. Explique las categorías programáticas del presupuesto por programas
3. Diseñe un programa para la protección de los ríos y sus cuencas.
4. Establezca las unidades de medición para los siguientes programas:
 - a) Aseo urbano
 - b) Hacienda Municipal
 - c) Tratamiento de aguas negras
 - d) Inseminación ganadera

Bibliografía Básica

ASOCIACION VENEZOLANA DE PRESUPUESTO PUBLICO (1995). Aspectos Conceptuales y Metodológicos del Presupuesto Público Venezolano. 3ra. Ed. Venezuela: Editorial Autor.

BURBANO, Jorge. (1997). Presupuestos: Enfoque Moderno de Planeación y Control de Utilidades. 2da. Ed. Colombia: Editorial McGraw- Hill.

CABEZAS, Ramiro. (1990). Manual del Presupuesto. Venezuela: Editorial FEC.

GACETA OFICIAL No. 37.029. Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. 05-09-2000.

GACETA OFICIAL No. 39.091. Reglamento No. 1 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema Presupuestario. 08-12-2001.

GONZALEZ, José. (1989). Presupuesto Público y Empresarial. Venezuela: Ediciones El Cojo.

MARTINEZ, Angel. (1969). El Presupuesto Empresarial: Condiciones para la Instalación de un Sistema Presupuestario. IIES. Venezuela: UCV.

RODRIGUEZ, José. (1973). Elementos de Economía Presupuestaria. Venezuela: Ministerio de Hacienda.

PANIAGUA, Bravo (1997). Sistema de Control Presupuestario. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

SABINO, Carlos. (1991). Diccionario de Economía y Finanzas. Venezuela: Editorial Panapo.

Bibliografía Complementaria

AMAT, Joan. (1998). Control Presupuestario. España.

Arroyo, Eduardo (2000). Diccionario del Régimen Presupuestario Venezolano. Venezuela: Libros de El Nacional.

MOROS, Gilberto (1999). Criterios sobre Presupuesto Público y Contabilidad Gubernamental. Venezuela: Editorial autor.

WELSCH, Glenn. (1994). Presupuesto: Planificación y Control de Utilidades. México: Editorial Prentice Hall.