

MANUAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

INTRODUCCION

El presente Manual de Contabilidad Gubernamental que expide el Ministerio de Economía y Finanzas fue elaborado en la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental, Coordinación de Directrices y Normativa Contable, conforme a lo prescrito en el Art. 13 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, está basado en la codificación de la normativa técnica contable del Sistema de Administración Financiera, junto a la cual persigue establecer y mantener en cada institución del Estado, un sistema específico y único de Contabilidad y de información gerencial que integre las operaciones financieras, presupuestarias, patrimoniales y de costos e incorpore los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables al sector público y que está destinado a satisfacer los requerimientos operacionales y gerenciales de información, para la toma de decisiones.

Este aporte constituye un Manual de procedimientos técnicos de operación contable y tiene entre sus finalidades, la de cubrir la demanda de las personas que están al servicio de instituciones públicas en áreas financieras o de control, necesitan disponer de una guía metodológica de aplicación práctica de la normativa del Sistema de Administración Financiera que entró en vigencia en el país a partir de Enero de 2001 y que funciona bajo la rectoría del Ministerio de Economía y Finanzas.

Inicia su primer capítulo con el desarrollo teórico conceptual que le sirve de sustento, en el que se explican los aspectos básicos de la Contabilidad Gubernamental y de su integración con la ejecución presupuestaria, que se producen en los momentos en que los hechos económicos ocurren.

En su segundo capítulo se presenta ejemplos de registros contables que constituyen aplicaciones de las Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental, relacionados con ingresos corrientes, de capital y de financiamiento; de igual modo, se ejemplifican registros en cuanto a gastos corrientes, de producción, de inversión, capital y aplicación del financiamiento; de modo que se cubre en gran parte las posibilidades de registro de eventos contables de origen presupuestario, a la luz de la normativa contable de más relevancia y uso en el ámbito del Sector Público no Financiero.

En dicho capítulo también se insertan ejemplos de transacciones que no tienen incidencia en el Presupuesto y otras, relacionadas con las cuentas de orden, destinadas a brindar a la administración mayor información para control y administración de sus derechos y obligaciones contingentes.

En los siguientes capítulos se han organizado varios ejercicios completos de aplicación, correspondientes a hipotéticas entidades del Gobierno Central y del Gobierno Seccional Autónomo, a fin de cubrir de forma más específica las diferentes casuísticas operacionales contables que tienen.

Tras dichos ejercicios se hallarán las salidas o la información contable y presupuestaria que las unidades financieras respectivas deben producir mensualmente, parte de la cual debe entregarse con el carácter de obligatorio y con la periodicidad antes señalada, al Ministerio de Economía y Finanzas.

CAPITULO I

Fundamentos Legales y Conceptuales de la Contabilidad Gubernamental

Base Legal

El Art. 97 de la Constitución Política de la República del Ecuador, establece los deberes y responsabilidades que tienen todos los ciudadanos, sin perjuicio de otros previstos en esa Constitución y la ley; entre otros en el numeral 9 establece: “Administrar honradamente el patrimonio público.”, y en el 13 señala: “Asumir las funciones públicas como un servicio a la colectividad, y rendir cuentas a la sociedad y a la autoridad, conforme a la ley.”.

El Art. 120 de la “Suprema Ley” del Estado ecuatoriano prescribe: “No habrá dignatario, autoridad, funcionario ni servidor público exento de responsabilidades por los actos realizados en el ejercicio de sus funciones, o por sus omisiones.”.

Por otra parte, su Art. 121 dispone: “Las normas para establecer la responsabilidad administrativa, civil y penal por el manejo y administración de fondos, bienes o recursos públicos, se aplicarán a los dignatarios, funcionarios y servidores de los organismos e instituciones del Estado.

Los dignatarios elegidos por votación popular, los delegados o representantes a los cuerpos colegiados de las instituciones del Estado y los funcionarios y servidores públicos en general, estarán sujetos a las sanciones establecidas por comisión de delitos de peculado, cohecho, concusión y enriquecimiento ilícito. La acción para perseguirlos y las penas correspondientes serán imprescriptibles y, en estos casos, los juicios se iniciarán y continuarán aun en ausencia de los acusados. Estas normas también se aplicarán a quienes participen en estos delitos, aunque no tengan las calidades antes señaladas; ellos serán sancionados de acuerdo con su grado de responsabilidad.”.

El Art. 13 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado dice: “La Contabilidad Gubernamental, como parte del sistema de control interno, tendrá como finalidades establecer y mantener en cada institución del Estado un sistema específico y único de contabilidad y de información gerencial que integre las operaciones financieras, presupuestarias, patrimoniales y de costos, que incorpore los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables al sector público, y que satisfaga los requerimientos operacionales y gerenciales para la toma de decisiones, de conformidad con las políticas y normas que al efecto expida el Ministerio de Economía y Finanzas.”.

Dicha “rendición de cuentas” a la sociedad y a la autoridad, se produce en cuanto a la gestión financiera y patrimonial a través de la entrega de la información producida como resultado del proceso Contable, que transparenta el cómo se han administrado y utilizado los “recursos públicos” puestos a la disposición de los ciudadanos, al asumir funciones públicas.

Por otra parte el Art. 21 de la Ley Orgánica de Responsabilidad, Estabilización y Transparencia Fiscal establece que las máximas autoridades de cada entidad u organismo del sector público enviarán, mensualmente, dentro de los 30 días del mes siguiente, al Ministerio de Economía y Finanzas, la información presupuestaria, financiera y contable, de acuerdo con las normas técnicas, expedidas por ese Portafolio. Además, remitirán trimestralmente la información de la ejecución de sus planes operativos y de los planes de reducción de la deuda, si fuere del caso, para fines de consolidación y divulgación.

La Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública garantiza y norma el ejercicio del derecho fundamental de las personas a la información, establece que el titular de la entidad o representante legal será el responsable de la atención suficiente y necesaria a la publicidad de la información pública, así como de su libertad de acceso y de recibir y contestar las solicitudes de acceso a la información, en el plazo perentorio de diez días, mismo que puede prorrogarse por cinco días más por causas debidamente justificadas e informadas al peticionario.

Cabe también anotar, que según lo establece la Ley Orgánica de Administración Financiera, el Ministerio de Economía y Finanzas es el órgano rector del Sistema Nacional de Presupuesto Público y tiene la obligación de elaborar el sistema de información que registre los resultados que se deriven de las operaciones presupuestarias, de forma compatible con el sistema de Contabilidad Gubernamental; le corresponde también la atribución de establecer las normas técnicas de presupuesto y los clasificadores presupuestarios de ingresos y gastos, siendo su titular el funcionario responsable, en el grado superior, de la administración de los recursos financieros del Gobierno Nacional.

Con dichos antecedentes constitucionales y legales resulta claro y preciso señalar que las máximas autoridades de cada institución pública, son los principales responsables de la entrega de la información financiera, la que debe producirse mensualmente y de acuerdo con las políticas y normas técnicas expedidas por esa Cartera de Estado.

Sistema de Administración Financiera - SAFI

En cumplimiento de los mandatos constitucionales y legales sustantivos antes referidos, el Ministerio de Economía y Finanzas ha expedido y actualizado la normativa del Sistema de Administración Financiera (Gráfico 1), constituida por los Principios de dicho Sistema, los Principios y Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental, el Catálogo General de Cuentas, las Normas Técnicas de Presupuesto, el Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos y las Normas Técnicas de Tesorería, elementos que constituyen la normatividad secundaria que rige la gestión financiera pública en el Ecuador.

Dicho sistema está integrado por el conjunto de elementos interrelacionados, interactuantes e interdependientes, que debidamente organizados y coordinados entre sí, persiguen la consecución de un fin común, el transparentar la administración financiera del Estado.



Gráfico 1

Dicha normativa tiene por finalidad instruir y orientar al funcionario financiero en su gestión, disponga o no de sistemas informáticos para auxiliar sus actividades.

Este Manual didáctico de la Contabilidad Gubernamental se dedica a instruir respecto de la aplicación de los Principios y Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental, elementos que constituyen los fundamentos básicos y las orientaciones técnicas, en su orden, para el reconocimiento, valoración, registro y control contable de los hechos económicos que ocurren en los entes públicos, bajo la visión sistemática e integradora que debe existir entre los diversos componentes del Sistema de Administración Financiera, y fundamentalmente, entre Presupuesto, Contabilidad y Tesorería.

Base Conceptual

La característica principal de la Contabilidad aplicada en el ámbito “gubernamental” está dada por la integración de las operaciones patrimoniales con las presupuestarias, al momento en que suceden los hechos económicos; los instrumentos que hacen posible la interconexión entre el Presupuesto y la Contabilidad, son el Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos y el Catálogo General de Cuentas.

Para comenzar el tratamiento del tema central del presente Manual es preciso referirse al elemento presupuestario, en razón de su especial significación y participación en el desarrollo del proceso contable gubernamental; por consiguiente, pero sin profundizar en los conceptos, se inicia con la exposición de los elementos presupuestarios más sobresalientes.

El Presupuesto

El Presupuesto del Estado es el instrumento de política fiscal en el cual constan las estimaciones de ingresos a obtener, así como de los gastos que podrán realizarse en función del financiamiento previsto. Es decir, constan por una parte el origen de sus fuentes de financiamiento a través de la identificación de las diversas fuentes tributarias y no tributarias y por otra, el destino que se dará a los recursos financieros durante su vigencia.

La formulación del presupuesto en el país tiene el marco legal de referencia de la Constitución Política de la República, disposiciones de Ley, Decretos, normas técnicas complementarias de carácter secundario constantes en acuerdos ministeriales emitidos por el ente rector de la administración financiera pública y otras disposiciones administrativas.

El Presupuesto debe tener determinadas características para ser razonablemente formulado: estar fundamentado en la planificación y en la programación de acciones debidamente priorizadas, en ese sentido se dice que el Presupuesto es la cola de la Planificación; debe contener todas las previsiones de ingresos y gastos sin excepción y estar debidamente equilibrado; es decir, los ingresos deben ser siempre iguales a los gastos.



Gráfico 2

El equilibrio presupuestario representado en el siguiente (Gráfico 2), es un principio básico de transparencia que debe observarse para que no existan presiones que pongan en peligro la estabilidad macroeconómica del país, además tiene que reflejar lo más fielmente posible el comportamiento esperado de los ingresos y gastos, evitando las sobre o las subestimaciones.

Proceso presupuestario

El proceso presupuestario esta constituido por una serie cíclica de fases o etapas que implican actividades que deben cumplirse en forma ordenada y secuencial (excepto las dos últimas), estas son:

Etapas del Proceso Presupuestario

1. Planificación	2. Programación	3. Formulación o Elaboración
4. Discusión y Aprobación	5. Ejecución	6. Clausura
7. Liquidación	8. Control	9. Evaluación

Cuadro 1

Planificación. Etapa permanente y continua en la que deben participar, bajo la dirección, coordinación y supervisión de la unidad interna encargada de la Planificación, todas las unidades administrativas de cada institución, con el propósito de esbozar las acciones que llevarían a cabo en el corto, mediano y largo plazo, las que deben guardar conformidad con sus respectivas competencias y estar enmarcadas dentro de la visión y misión institucional.

En los últimos años esta etapa ya no se la considera de responsabilidad privativa de los dignatarios, funcionarios, servidores y trabajadores de la entidad, sino que se la ha abierto a la participación ciudadana, para que pueda expresar con libertad sus deseos y aspiraciones, lo que sin duda va a coadyuvar a ampliar el espectro de necesidades insatisfechas.

En esta fase esencial en toda actividad humana, quienes intervienen estarán orientados a idealizar, a soñar sin limitaciones, a pensar sobre todas las acciones que podrían hacerse en bien del país o de la comunidad del área de influencia de las actividades de índole administrativa, de construcción de proyectos de obra pública y de programas sociales que realice, y que vayan a procurar el bienestar económico y social.

En la medida de la calidad de los participantes, se podrá construir un cúmulo de actividades, proyectos y programas que se destinarán al estudio y consideración del ente estatal de planificación, para que con esa base pueda construirse un banco de proyectos y programas.

Programación. En función de las políticas y directrices establecidas por el Gobierno de turno, las acciones a cumplir en esta fase están encaminadas primero a priorizar las actividades, proyectos y programas que estarían dentro de los lineamientos definidos por la autoridad, a establecer cronogramas de cumplimiento y a efectuar una serie de precisiones: objetivos, costos, plazos, coberturas, especificaciones técnicas, etc., a las que se ceñirán las actividades administrativas y productivas, las construcciones de obras o el desarrollo de programas sociales, para asegurar que los resultados esperados se cumplan de acuerdo a lo previsto, en los ámbitos, cantidades y calidades concertados.

La participación de las diversas unidades administrativas en este paso debe realizarse bajo la orientación y coordinación de la unidad de Planificación y de la unidad Financiera de la institución, la cual requiere compatibilizar a sus requerimientos las diferentes propuestas.

Formulación. En esta fase, contando ya con los cálculos técnicos de proyecciones y estimaciones de los ingresos a disponer o con los techos fijados por la autoridad competente en materia presupuestaria, es el momento de elaborar o de darle forma al proyecto de Presupuesto Institucional, compatibilizando los recursos financieros previstos, con los costos esperados de las actividades, proyectos y programas a desarrollar.

La formulación de la pro forma del Presupuesto General del Estado, de acuerdo con lo prescrito en la Constitución Política de la República, le corresponde a la Función Ejecutiva, la que debe elaborarla de acuerdo con su plan de desarrollo y debe presentarla al Congreso Nacional hasta el 1º. de Septiembre de cada año, salvo en aquel en que se posea el Presidente de la República, en el cual se lo presentará hasta el 31 de Enero del año para el cual va a regir el Presupuesto.

Dicho documento se lo entregará al Congreso Nacional encargado de tramitarlo, considerarlo y aprobarlo en el plazo legalmente establecido.

Discusión y Aprobación. Con fundamento en la pro forma o proyecto de Presupuesto, la autoridad competente, luego de las discusiones, reorientaciones, consensos y ajustes que surjan del estudio y tratamiento de los proyectos de Presupuesto, procederá a aprobarlos, requisito necesario para que entren en vigencia.

En tratándose del Presupuesto General del Estado, el Congreso lo aprobará o reformará hasta el 30 de Noviembre, si hasta esa fecha no lo aprobare, entrará en vigencia la pro forma elaborada por el Ejecutivo. En el año en que se poseione el Presidente de la República, la aprobación ocurrirá hasta el 28 de Febrero, entre tanto, registrará el presupuesto del año anterior.

El presupuesto general del Estado contendrá todos los ingresos y gastos del sector público no financiero, excepto los de los organismos del régimen seccional autónomo y de las empresas públicas, que constituyen presupuestos independientes de ese contexto general.

Ejecución. Una vez aprobados los presupuestos institucionales pueden ser ejecutados en el transcurso de su vigencia, que coincide con el año calendario; es decir, del 1º. de Enero al 31 de Diciembre. Esta etapa coincide con la instancia del flujo económico real de entrega o recepción de bienes económicos, que es registrada en la Contabilidad Gubernamental, de acuerdo al Principio del Devengado, en la cual se integran los hechos económicos ocurridos con las afectaciones presupuestarias correspondientes.

Durante la ejecución presupuestaria, el Ejecutivo debe contar con la aprobación previa del Congreso para incrementar gastos más allá del porcentaje determinado por la ley.

Clausura. La fecha límite para ejecutar el Presupuesto es hasta el 31 de Diciembre de cada año, después de ese término, ya no pueden contraerse compromisos ni obligaciones que lo afecten y los ingresos corresponderán al período en que se originen; queda cerrado e inhabilitado.

Liquidación. La etapa de liquidación presupuestaria comprende del 1º. de Enero al 31 de Marzo del año siguiente al de la vigencia del Presupuesto, constituye el período en el cual la autoridad presupuestaria central o descentralizada, deben informar sobre la gestión y resultados obtenidos de la ejecución presupuestaria al Congreso Nacional y al país.

Para que ello sea posible, los ejecutores de los diversos presupuestos individualizados tienen la obligación, conforme se precisó en la base legal inicialmente referida, de enviar mensualmente, la información financiera contable y presupuestaria al Ministerio de Economía y Finanzas, dentro de los 30 días del mes siguiente a la finalización del ejercicio fiscal anterior, para que con esos insumos se proceda a efectuar la agregación y consolidación de la ejecución presupuestaria realizada hasta el 31 de Diciembre. Es decir, es una etapa destinada, exclusivamente, para efectos de “rendir cuentas” a la sociedad ecuatoriana.

Como consecuencia de lo expresado y considerando lo expuesto respecto de la “clausura del presupuesto”, por ninguna circunstancia debe entenderse que la etapa de la liquidación presupuestaria corresponde a un lapso complementario o suplementario durante el cual se puede continuar ejecutando el presupuesto del año pasado.

Las etapas anteriores se caracterizan por ser secuenciales, es decir, que primero debe cumplirse la anterior para que proceda la siguiente.

Evaluación. La fase de evaluación presupuestaria, al igual que la de Control, son etapas no secuenciales dentro del proceso, es decir, están presentes en todo momento en que se efectúa una actividad en el ambiente presupuestario; está dirigida a medir y comparar el grado de cumplimiento de los objetivos planteados en el Presupuesto y sus documentos anexos de soporte, no sólo a la finalización de cada

actividad, proyecto o programa, sino en el transcurso de su desarrollo; sirve para alertar respecto a los avances logrados, con el propósito de que se adopten por parte de la autoridad competente las acciones correctivas correspondientes en forma oportuna, no cuando ya las cosas están concluidas.

Control. Esta etapa debe estar siempre presente en toda actividad humana, es permanente y debe aplicarse a todas y cada una de las diversas fases del proceso presupuestario arriba indicadas; cada servidor debe velar por la pertinencia y legalidad de sus actuaciones, antes y durante las acciones que cumple en el ámbito del control interno que es inherente a la institución. El control externo es privativo de la Contraloría General del Estado.

El control interno es el que debe ejercer todo empleado del Estado, sea máxima autoridad dignatario, funcionario o servidor, superior jerárquico o subordinado; tiene por finalidad, crear las condiciones para el ejercicio del control externo, está constituido por el control previo, continuo y posterior.

El control previo es el que debe ejecutar todo dignatario, funcionario, empleado y servidor público, antes de que lo que vaya a hacer cause efectos; el control continuo es el que deben realizar durante o en el mismo momento en que realizan las actividades inherentes a su cargo, de conformidad con los reglamentos orgánico funcionales; y, el control posterior es el que le compete a la unidad de auditoría interna, cuando existe en la institución, el que se ejecuta por delegación de la Contraloría General del Estado, se aplica a las actividades institucionales con posterioridad a su ejecución, está destinado a juzgar lo actuado y a imputar responsabilidades en los casos que corresponda.

El Presupuesto concebido en la forma descrita, contiene previsiones de ingresos y de gastos, llamados asignaciones, a dichos elementos se los define a continuación.

Ingresos

Generalmente se define al ingreso como el dinero, especies o cualquier ganancia o rendimiento de naturaleza económica, que puede obtener una persona natural, una persona jurídica (sociedad), o un gobierno.

En el sector privado (Empresas), los ingresos provienen de las ventas de bienes y servicios, de las regalías, rentas de la propiedad, intereses y rendimientos financieros y los beneficios o utilidades; son los recursos tangibles o intangibles obtenidos como resultado o en retribución por el uso de los factores de la producción en la gestión económica.

El ingreso en el sector público está conformado por los derechos de cobro provenientes, fundamentalmente, de los aportes obligatorios que demanda de las personas naturales y sociedades, haciendo uso de su facultad soberana de coacción; de la venta de los bienes y servicios, lo que obtiene por las concesiones que da al sector privado para que explote sus bienes patrimoniales; lo que percibe por la venta de sus inversiones en bienes de larga duración y el financiamiento que recibe del ahorro interno y externo.

El ingreso produce contablemente aumentos indirectos en la estructura patrimonial del Estado, en los casos en que su magnitud es mayor a la correspondiente a los gastos y costos incurridos; su incidencia es indirecta, debido a que para su registro se utilizan cuentas operacionales que permiten establecer el resultado de la gestión anual, antes de modificar el Patrimonio.

Gastos

Los gastos desde la óptica presupuestaria están constituidos por las adquisiciones de “bienes económicos” que realizan las personas o las instituciones para el cumplimiento de sus respectivos objetivos o fines; constituyen las compras de los insumos necesarios para el desarrollo de determinada función productiva, ya sea ésta de índole comercial, industrial, agropecuaria, minera, financiera, profesional, administrativa, etc.

Bienes económicos son aquellos bienes y servicios de naturaleza corporal o incorporal, mueble o inmueble, tangible o intangible, fungible o no fungible, que sirven para satisfacer necesidades y que tienen un precio.

Vistos desde la perspectiva contable, los gastos difieren de la concepción presupuestaria antes referida, se los reconoce por las “utilizaciones o consumos” que se hace de los bienes económicos, dentro del proceso administrativo o productivo en que intervienen.

Las obligaciones asumidas por determinada unidad económica provienen de las relaciones comerciales, al adquirir a terceros bienes o servicios o al recibirles obras previamente contratadas; pero también por aportes o transferencias sin contraprestación.

En la relación biunívoca que se establece en el mercado¹, los vendedores adquieren el derecho a exigir, en contraprestación por los bienes económicos entregados, el pago de los valores en los que se ha pactado la transacción; el comprador en cambio, tiene la obligación de redimir la deuda adquirida por la recepción de dichos bienes.

El conjunto de obligaciones asumidas por el Estado para con terceros, como consecuencia de la recepción total o parcial de bienes, el devengamiento de servicios y los pagos no recuperables del gobierno (transferencias), constituyen el gasto público.

Clasificación de los Ingresos y los Gastos de acuerdo a su naturaleza	
INGRESOS	GASTOS
Por el origen:	Por el destino:
Tributarios:	Gastos en Personal de:
- Impuestos	- Consumo
- Tasas	- Producción
- Contribuciones Especiales y de Mejora	- Inversión
	Bienes y Servicios de:
No Tributarios:	- Consumo
- Venta de Bienes y Servicios	- Producción
- Rentas de Inversiones (Patrimoniales)	- Inversión
- Aportes o Transferencias y Donaciones	Infraestructura Física:
- Endeudamiento	- Muebles
	- Inmuebles
	Gastos Financieros
	Otros Gastos
	Amortización de la Deuda

Cuadro 2

Ingresos. Los ingresos de acuerdo a su origen se clasifican en tributarios y no tributarios.

Ingresos tributarios. Según el Código Tributario, por tributos se entiende a los Impuestos, las Tasas y las Contribuciones Especiales o de Mejora.

Los tributos pueden ser nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos. La facultad de establecer, modificar o extinguir tributos, es exclusiva del Estado, mediante Ley; en consecuencia, no hay tributo sin Ley.

La Constitución Política de la República establece que sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos.

¹ Más adelante se profundiza el tema bajo el título “Visión Económica del Devengado (Flujos Reales y Monetarios)”.

Los impuestos constituyen aportes obligatorios establecidos en base a disposiciones legales, que los sujetos pasivos, las personas naturales o jurídicas, estamos obligados a cumplir o a rendir en favor del Estado, sea como contribuyentes o como responsables, sin esperar a cambio ningún tipo de contraprestación directa, ni proporcional, en relación al valor pagado. El impuesto al valor agregado, a la renta, a los consumos especiales, a la propiedad de predios urbanos, a los vehículos, etc., son ejemplos de este tipo de tributos.

Las tasas constituyen aportes obligatorios establecidos en base a disposiciones legales, que los sujetos pasivos, estamos obligados a rendir a favor del Estado, para acceder generalmente a un derecho, de ahí que se dice que, las tasas crean derechos; los peajes, las matrículas, las aduaneras, las de recolección de basura, son ejemplos de tasas.

Las contribuciones constituyen aportes obligatorios establecidos en base a disposiciones legales, que los sujetos pasivos, estamos obligados a rendir a favor del Estado, como consecuencia de haber recibido un beneficio previo; como ejemplo típico de este tributo, tenemos las contribuciones especiales y de mejora.

Ingresos no tributarios. Son aquellos que se originan o provienen de la gestión que desarrolla la entidad y que los obtiene de la venta de bienes y servicios, de la renta de sus inversiones y de su patrimonio, de los aportes o transferencias y donaciones que recibe, de otros ingresos no especificados que obtiene y del endeudamiento en que incurre.

Gastos. En cuanto a los gastos se los clasifica según el destino que se da a los recursos obtenidos, o sea en qué son utilizados y esto está en función de los insumos requeridos en los procesos administrativos, productivos e inversiones en que son utilizados; por ejemplo, se requerirá mano de obra a la que hay que remunerar, comprar materias primas, incurrir en gastos indirectos, adquirir muebles e inmuebles, realizar inversiones físicas y sociales, y redimir el endeudamiento obtenido.

Clasificación económica de los Ingresos y los Gastos

En función de la clasificación económica, los ingresos son: corrientes, de capital y de financiamiento; los gastos se clasifican en: corrientes, de producción, de inversión, de capital y de aplicación del financiamiento (Cuadro 3).

INGRESOS		GASTOS	
1	Corrientes	5	Corrientes
2	Capital	6	Producción
3	Financiamiento	7	Inversión
		8	Capital
		9	Aplicación del Financiamiento

Cuadro 3

- ❑ Ingresos corrientes son aquellos que provienen: de la acción coercitiva del Estado, entre ellos están los impuestos, las tasas y las contribuciones; de la venta de bienes y servicios producidos; del manejo económico del patrimonio, arrendamientos, intereses, utilidades; de la aplicación de multas; de la recepción de aportes y transferencias corrientes; etc.
- ❑ Los ingresos de capital provienen de las disminuciones de sus bienes de larga duración por la venta de activos económicos no financieros (bienes de larga duración: muebles e inmuebles y bienes no renovables); de la reducción de sus inversiones por la recuperación de deudores e inversiones financieras; y, de la recepción de fondos en calidad subvenciones, aportes o transferencias predestinados a la utilización en gastos para la formación bruta de capital fijo. Contrariamente a los ingresos corrientes, producen modificaciones directas en la composición patrimonial del Estado.
- ❑ Los ingresos de financiamiento se obtienen de los saldos sobrantes de caja y bancos del año anterior y de operaciones crediticias de origen interno o externo, destinadas a gastos de inversión. La LOAFYC establece la prohibición de cubrir con empréstitos los gastos administrativos de carácter permanente;

sin embargo, la costumbre nos ha llevado a utilizar el financiamiento para equilibrar el presupuesto y no necesariamente para cubrir gastos de inversión.

Los ingresos corrientes pueden destinarse a financiar cualquiera de los tipos de gasto, esto siempre será lo recomendable y deseable; los ingresos de capital y los de financiamiento sólo pueden destinarse a financiar gastos de producción, inversión y de capital.

- ❑ Gastos corrientes son aquellos en que incurren los entes públicos por la compra de bienes generalmente fungibles y servicios como la mano de obra, que quedan inservibles o desaparecen ya sea por el consumo o el uso de que son objeto en el proceso administrativo o productivo en el que son utilizados; incluyen también los intereses de la deuda pública tanto interna como externa y las transferencias.
- ❑ Los gastos de producción, inversión y de capital, son aquellos en los que incurren las instituciones públicas al adquirir insumos para la producción de bienes o servicios, la construcción de obras de infraestructura física, la realización de programas sociales y en la compra de bienes muebles de larga duración e inmuebles existentes en la economía; incluyen las reparaciones mayores en bienes y en obras.
- ❑ Los gastos de aplicación del financiamiento son aquellos destinados a la amortización de la deuda pública interna y externa.

La remuneración a la mano de obra, las compras de insumos materiales y los gastos indirectos, se subdividen en función de los procesos en que son utilizados en gastos de tipo corriente, de producción y de inversión.

Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos

Las clasificaciones económica y por el origen de los ingresos y el destino de los gastos, referidas anteriormente, forman parte del clasificador presupuestario de ingresos y gastos.



Gráfico 3

El Clasificador Presupuestario es el instrumento que permite establecer una clara y ordenada identificación de los diversos rubros de ingreso y de gasto; su codificación y detalle permiten discriminar el origen y el destino de las asignaciones constantes en el Presupuesto y su ordenamiento a partir de la concepción económica. Está constituido por 6 dígitos, que conforman 4 campos (Gráfico 3).

El primer dígito permite identificar el título y la clasificación económica del ingreso o del gasto, lo cual se puede apreciar en los Cuadros 3 y 4.

Juntos el primero y el segundo dígito constituyen el nivel de “grupo” del clasificador presupuestario y permiten identificar la “naturaleza” del ingreso o del gasto; o sea, el origen de los ingresos y el destino de los gastos (Cuadro 4).

INGRESOS		GASTOS	
1	Corrientes	5	Corrientes
11	Impuestos	51	Gastos en Personal
12	Seguridad Social	52	Prestaciones de la Seguridad Social
13	Tasas y Contribuciones	53	Bienes y Servicios de Consumo
14	Venta de Bienes y Servicios	55	Aporte Fiscal Corriente
15	Aporte Fiscal Corriente	56	Gastos Financieros
17	Rentas de Inversiones y Multas	57	Otros Gastos Corrientes
18	Transferenc. y Donaciones Corrientes	58	Transferenc. y Donaciones Corrientes
19	Otros Ingresos	59	Previsiones para Reasignación
2	De Capital	6	De Producción
24	Venta de Activos no Financieros	61	Gastos en Personal para Producción
25	Aporte Fiscal de Capital	63	Bienes y Servicios para Producción
27	Recuperación de Inversiones	67	Otros Gastos de Producción
28	Transferencias y Donaciones de Capital	7	De Inversión
		71	Gastos en Personal para Inversión
		73	Bienes y Servicios para Inversión
		75	Obras Públicas
		77	Otros Gastos de Inversión
		78	Transferencias y Donac. para Inversión
		8	De Capital
		84	Bienes de Larga Duración
		85	Aporte Fiscal de Capital
		87	Inversiones Financieras
		88	Transferencias y Donaciones de Capital
3	De Financiamiento	9	Aplicación del Financiamiento
36	Financiamiento Público	96	Amortización de la Deuda Pública
37	Saldos Disponibles	97	Pasivo Circulante

Cuadro 4

Como se puede observar, los ingresos tributarios provenientes de los impuestos, tasas y contribuciones y los no tributarios, como los provenientes de la venta de bienes y servicios, las rentas derivadas de las inversiones, los aportes fiscales, las transferencias, la venta de bienes de larga duración, la recuperación de inversiones, el financiamiento público interno o externo y el obtenido con saldos disponibles de caja y bancos, están contenidos en la clasificación por el origen o la naturaleza de los ingresos.

En el caso de los gastos, identifica si ellos son por gastos en personal con destino corriente, de producción o de inversión, prestaciones de la seguridad social, bienes y servicios de consumo, producción o inversión, aportes fiscales, gastos financieros, otros gastos, transferencias, obras públicas, adquisición de bienes de larga duración, uso de recursos en inversiones financieras, finalmente, para amortizar la deuda pública y el pasivo circulante.

Todos los grupos de ingresos y gastos intervienen en la definición de las Cuentas por Cobrar y de las Cuentas por Pagar, en la instancia de la ejecución presupuestaria que ocurre con el Devengado contable, excepto el grupo 37 cuya ejecución se produce por la existencia de disponibilidades al comienzo del ejercicio fiscal, disminuida en la proporción de la deuda flotante o de corto plazo y siempre que el resultado de esa diferencia sea positivo.

El tercer campo está conformado por 2 dígitos que identifican el “subgrupo” que permite conocer el concepto general de ingreso o de gasto de que se trata; y, el cuarto campo, también conformado por 2 dígitos, identifica el “rubro o ítem” o concepto específico de ingreso o gasto, cuyo detalle consta en el Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos.

Ejecución del Presupuesto

La vigencia del Presupuesto, como se precisó en las etapas del proceso presupuestario, está comprendida del 1 de Enero al 31 de Diciembre de cada año, tiempo durante el cual procede su ejecución y por ninguna circunstancia puede extenderse más allá del 31 de Diciembre de cada año, fecha límite de esta etapa presupuestaria, que coincide con la fecha de Clausura del Presupuesto, luego de la cual ya no pueden adquirirse derechos, contraerse compromisos, ni obligaciones que afecten al presupuesto del año anterior.

En la ejecución presupuestaria cabe establecer una clara diferenciación entre dos conceptos de suma importancia, el compromiso y la obligación.

Compromisos

El compromiso está constituido por el acto administrativo válido mediante el cual la autoridad competente, “decide” adquirir a terceros bienes o servicios, encargarles la realización de obras o efectuarles transferencias sin contraprestación; acciones de las que se derivan afectaciones o aplicaciones presupuestarias provisionales, las que mientras no se conviertan en obligaciones pueden ser anuladas total o parcialmente por la mismas autoridades que los contrajeron.

En la práctica pueden existir compromisos que abarquen uno o más ejercicios fiscales; en el último evento, mientras dure el proceso de importación de los bienes muebles, el cumplimiento de servicios contratados o las construcciones de obras, el ente financiero velará por que la autoridad presupuestaria competente considere en el Presupuesto institucional las asignaciones suficientes para cubrir los compromisos adquiridos a futuro.

El requisito básico para contraer compromisos es que exista en el Presupuesto de cada año el saldo suficiente de asignación, que permita cubrir el valor de la transacción a realizar y que aquella sea la prevista en el presupuesto según el concepto específico que corresponda.

Los compromisos pueden ser implícitos o explícitos.

Son compromisos implícitos, cuando su reconocimiento se produce en forma simultánea a la instancia del devengado contable; se registra en los auxiliares de las partidas cuyos clasificadores presupuestarios están “asociados a las contra cuentas” de las Cuentas por Pagar que intervienen en la transacción.

Compromisos explícitos son aquellos cuyo reconocimiento ocurre en el momento en que se legalizan instrumentos contractuales o se producen actos administrativos que demandan la reserva de montos de asignación, destinada a cubrir las decisiones de compra de bienes o servicios dispuestas por la administración.

El compromiso (C) subsiste hasta que las obras se realizan, los bienes se entregan o los servicios se prestan; una vez cumplidos esos condicionantes, el compromiso se convierte en obligación (O), se produce el gasto en estricto sentido presupuestario. No así en cuanto a la apreciación contable, en la que los gastos se aplican como consecuencia del devengamiento de los servicios, por el consumo o el deterioro proporcional (depreciación) de los bienes tangibles o por la amortización de los intangibles.

El compromiso siempre será mayor o mínimo igual al monto de las obligaciones. $C \geq O$; o lo que es lo mismo $O \leq C$.

Obligaciones

Las obligaciones se constituyen cuando “se reciben” de terceros los bienes, servicios u obras adquiridos o encargados por la autoridad competente mediante acto administrativo válido, haya existido o no compromiso previo; de estas acciones se derivan afectaciones presupuestarias definitivas que disminuyen los saldos de las asignaciones.

El evento que continúa a la generación de una obligación es generalmente su cancelación mediante el pago, o la compensación, salvo eventuales desavenencias en cuyos casos pueden darse otros pasos entre los que están las devoluciones y las acciones judiciales para exigir el cumplimiento de cláusulas contractuales celebradas. De lo expuesto se desprende que deben redimirse única y exclusivamente obligaciones legalmente exigibles.

Los anticipos cuando se otorgan no constituyen una forma de cancelar obligaciones, porque al entregarse, éstas no existen; pero si cuando se los recupera, evento en el que debe ocurrir la compensación del anticipo contra la respectiva Cuentas por Pagar.

Pagos

El pago es la etapa posterior a la obligación, en la que se produce ya el desembolso de dinero o la entrega de especie o servicio, para redimir o cancelar la obligación contraída, o la compensación con anticipos previamente conferidos.

Los pagos (P), en los más de los casos, constituyen egresos de bancos que se efectúan en cualquier tiempo, cualquiera sea la fecha en que se haya generado la deuda que se cancela; éstos pagos pueden ser menores o a lo sumo iguales a las obligaciones (O). $P \leq O$; $O \geq P$.

Pueden producirse también cancelaciones de Cuentas por Pagar, mediante la compensación con derechos de cobro, la entrega de bienes o servicios o también mediante la condonación o perdón de deudas; es decir, sin que necesariamente se efectúen egresos de bancos. La condonación constituye un ingreso, el cual se compensará con la obligación que de esa forma se redime.

Contabilidad Gubernamental

Concepto

La Contabilidad Gubernamental es la ciencia que, en base al conocimiento y aplicación de un conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos, permite efectuar el registro sistemático, cronológico y secuencial de los hechos económicos que ocurren en una organización, con la finalidad de producir información financiera, patrimonial y presupuestaria, confiable y oportuna, destinada a apoyar el proceso de toma de decisiones de los administradores y de terceros interesados en la gestión institucional y para servir de sustento al control que ejercen los organismos pertinentes².

Características

La Contabilidad “Gubernamental” tiene varias características:

- a) Integra las operaciones patrimoniales con las presupuestarias, las operaciones patrimoniales deben ser registradas por partida doble, las presupuestarias en cambio, por partida simple;
- b) Es de aplicación obligatoria en las entidades que conforman el Sector Público no Financiero;
- c) Utiliza el Catálogo General de Cuentas y el Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos, como elementos básicos, comunes, únicos y uniformes;
- d) Se fundamenta en los conceptos de centralización normativa a cargo del Ministerio de Economía y Finanzas y de descentralización operativa en cada ente financiero público;
- e) Crea una base común de datos financieros, que debidamente organizados se los convierte en información útil;
- f) Coadyuva a la determinación de los costos incurridos en actividades de producción de bienes y servicios, en inversiones en proyectos de construcción de obra material tangible y en programas de beneficio social llevados a cabo mediante el desarrollo de actividades que generan productos intangibles;
- g) Permite la agregación y consolidación sistemática de la información financiera producida por cada ente financiero;

² Contraloría General del Estado, Unidades de Auditoría Interna Institucionales y firmas privadas de auditoría.

- h) Produce información financiera para la toma de decisiones en los niveles internos de la administración, para los niveles externos que mantienen intereses con la gestión institucional, para decisiones estratégicas sectoriales y nacionales, y para el control sobre la pertinencia y propiedad de las operaciones realizadas; y,
- i) Los datos disponibles en sus cuentas de Activo, Pasivo, Patrimonio, Ingresos y Gastos de Gestión, “saldos y flujos”, proporcionan insumos para la producción de las cuentas nacionales y otros reportes financieros especializados, con la visión del Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional.

Proceso contable

El sistema contable gubernamental comprende 3 fases bien diferenciadas: comienza a partir del análisis de la documentación fuente, la extracción de datos de los hechos económicos u operaciones patrimoniales y presupuestarias acontecidas y su registro en los libros de entrada original; continúa con el direccionamiento de los elementos homogéneos a segmentos particularizados según su naturaleza; y concluye con la producción de la información de acuerdo a criterios de agrupación predefinidos.

La documentación fuente constituye la evidencia fiel de las transacciones u operaciones realizadas, es el sustento o soporte de las anotaciones a realizar; entre estos documentos se hallan: facturas, recibos, liquidaciones de compras, comprobantes de ingreso y egreso de dinero, contratos, garantías, actas de fiscalización, planillas de avance de obras, comprobantes de ingreso y egreso de existencias de bodega, roles de remuneraciones, planillas de aportes a la seguridad social, cheques, detalles de pagos, ordenes de transferencia de fondos, estados de cuenta bancarios con sus notas de débito y crédito, actas de donaciones recibidas o entregadas de bienes, actas de baja de bienes, justificativos de fondos rotativos, como los a rendir cuentas y de cajas chicas, etc.

Jornalización. Los datos obtenidos de la documentación fuente referida en el inciso anterior, que son extraídos convenientemente en base a criterios de la profesión, se los registra o anota mediante la elaboración de “asientos”, en el principal libro de entrada original contable denominado “Diario General Integrado” y se lo hace en cuentas específicas de movimiento, que responden a la naturaleza de las operaciones o hechos económicos acontecidos en la entidad. A esta actividad, catalogada como la más importante de todo el proceso contable, se la denomina journalización, es en la que se deposita todo el bagaje de conocimiento contable del profesional a cargo y de ella depende en gran medida, la validez, consistencia y transparencia de la información producida.

Mayorización. Es la actividad en la cual los registros realizados en el Libro Diario General Integrado, son trasladados al libro “Mayor”, agrupándolos en cuentas y auxiliares patrimoniales y presupuestarios, de acuerdo a una misma naturaleza, conceptualización o denominación, es un proceso mecánico automático o manual, según se disponga o no de herramientas informáticas.

Producción de Información. Finalizada la fase anterior de la mayorización, de cada una de las cuentas de movimiento que han intervenido en cada periodo, o hasta la fecha que se desee, se extraen los datos necesarios de las diversas cuentas contables “saldos y flujos”, para presentarlos debidamente ordenados y clasificados en reportes y estados financieros como el Balance de Comprobación, el Estado de Resultados, el Estado de Situación Financiera y el Estado de Flujo del Efectivo y de los auxiliares presupuestarios, para exponerlos en el Estado de Ejecución Presupuestaria y las cédulas presupuestarias de ingresos y gastos.

Debido a que el proceso de registro contable gubernamental integra las operaciones patrimoniales con las de ejecución presupuestaria, es que se inició este Manual, con el estudio de la estructura del principal instrumento del Presupuesto, que es el Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos.

Ahora corresponde profundizar el tema contable, analizando su principal elemento que es la “cuenta” y por extensión sobre el conjunto de ellas, que constituyen el Catálogo General de Cuentas a nivel macro, o el Catálogo de Cuentas Institucional a nivel micro.

La Cuenta y el Catálogo General de Cuentas

En la Contabilidad el elemento primordial es la “cuenta”, que conceptualmente constituye el elemento básico en el cual se registran los hechos económicos que responden a una misma naturaleza; en ella se anotan en el Debe, los débitos o cargos y en el Haber, los créditos o abonos que afectan a cada cuenta.

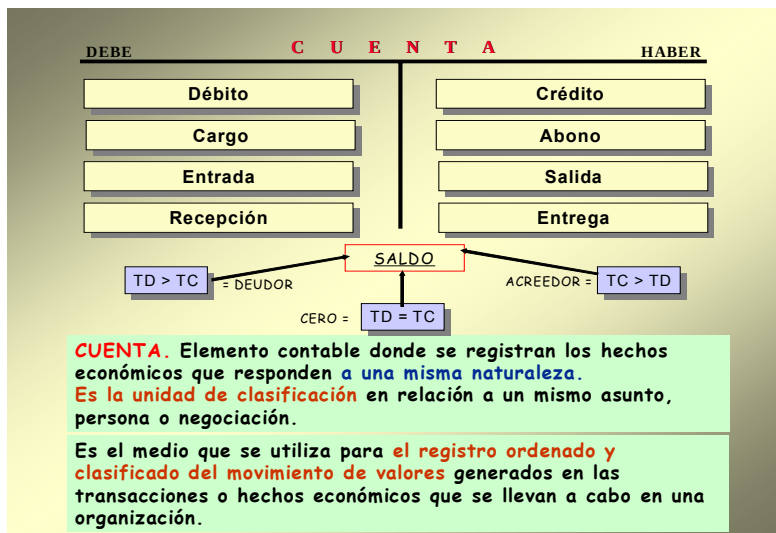


Gráfico 4

Las cuentas se las representa, para efectos didácticos, con una letra T grande (Gráfico 4), a la que conocemos con el nombre de la “T del Contador”, en ellas se anotan los saldos iniciales, los flujos de débitos y créditos y sus saldos finales, cuando se trata de las cuentas de Activo, Pasivo y Patrimonio ($S_0 \pm F = S_1$); o para las cuentas operacionales, que son las que tienen vigencia sólo durante el período fiscal, en especial las de resultados, los flujos deudores o acreedores y sus correspondientes saldos ($\pm F = S_1$), es decir, sin saldo inicial al inicio de cada ejercicio. Los saldos y flujos son expresados en términos monetarios.

Significados:	S_0 = Saldo inicial;	$\pm F$ = Flujos netos;	S_1 = Saldo final.
---------------	------------------------	-------------------------	----------------------

La estructura del Catálogo General de Cuentas, está constituida por 12 dígitos (Gráfico 5), divididos en 7 campos, los mismos que sirven para identificar en el primer campo y con 1 dígito, el “título” del elemento contable, así: 1 Activos, 2 Pasivos y 6 Patrimonio.

El segundo campo de 1 dígito identifica la clase de cuenta y junto al anterior identifican el “grupo” de cuentas del Activo, Pasivo, Patrimonio y las cuentas de orden; añadiendo el tercer campo también de 1 dígito, identifica el “subgrupo” de cuentas que conforman cada grupo, como se detalla en el Cuadro 5. Hasta este nivel, todas son cuentas de “agrupación” y como tales no pueden intervenir debitadas o acreditadas en el Diario General Integrado, registro básico de entrada original contable.

“Devengado contable” e intervienen en cada asiento de ingreso o gasto con incidencia inmediata o futura en el movimiento de dinero y en la ejecución del presupuesto.

El conjunto de cuentas que el profesional Contador considere conveniente utilizar, constituye el Catálogo o Plan de Cuentas Institucional, el cual representará en forma clara y comprensible los diferentes componentes del Activo, Pasivo y Patrimonio, además también de las cuentas de orden, que si bien no afectan la situación financiera ni los resultados de la gestión institucional, aportan con información para efectos de recordatorio contable y de control sobre aspectos de índole administrativos. Dicho Catálogo debe ser desarrollado sobre la base del Catálogo General de Cuentas establecido en la normativa del Sistema de Contabilidad Gubernamental, a efecto de posibilitar tanto la agregación, como la consolidación de la información financiera que realiza el Ministerio de Economía y Finanzas.

La estructura del catálogo reconoce una relación jerárquica de lo general a lo particular, con los siguientes rangos de agrupación:

CONCEPTOS	CODIFICACION	CRITERIOS
TITULO	9	Niveles exclusivos de agrupación.
GRUPO	9 9	
SUBGRUPO	9 9 9	
Cuentas nivel 1	9 9 9 99	Niveles de movimiento, que pueden ser de agrupación.
Cuentas nivel 2	9 9 9 99 99	
Cuentas nivel 3	9 9 9 99 99 999	
Cuentas nivel 4	9 9 9 99 99 999 99	Sólo de movimiento.

Cuadro 6

En los casos que la entidad no hubiere previsto en su Catálogo de Cuentas Institucional realizar derivaciones de las cuentas del Catálogo General de los niveles 1 ó 2, las que deberá usar para el registro de sus hechos económicos serán “mínimo” esas cuentas; de modo que si existen cuentas a nivel 2, por ninguna circunstancia deberá utilizar las correspondientes cuentas de agregación a nivel 1; por esta razón es que además, el Libro Diario General Integrado no contempla la columna “Parcial”, como antes se usaba.

Los niveles de cuentas 2, 3 y 4 desglosados de las cuentas de los niveles 1 ó 2 que constan en el Catálogo General de Cuentas, son “optativos”, los utilizará el Contador que desee disponer de mayor cantidad de datos que le brindarán ayuda y facilitarán su gestión de identificación, mejorando consecuentemente el control interno de los diversos componentes contables, datos que debidamente organizados, le permitan contar con información más abundante, precisa y específica.

A más de éstos niveles de cuentas del 1 al 4, al Catálogo de Cuentas Institucional pueden aumentarse auxiliares, cuyo uso es posible cuando se utilizan herramientas informáticas; auxiliares que “penden” exclusivamente de cuentas de “último nivel” o cuentas de movimiento, sean éstas de Activo, Pasivo, Patrimonio o de Orden, de los niveles 1, 2, 3 ó 4, según las necesidades de información del ente financiero.

Consideraciones Respecto al Catálogo General de Cuentas

A más de los fundamentos referidos anteriormente, es de suma importancia utilizar la premisa: “Contabilidad es Información”, pues en la Contabilidad, por medio de las cuentas de los niveles del 1 al 4 y sus auxiliares, se puede procesar y obtener la información contable a su mínimo nivel, o sea, “al de dato”.

Nótese en los siguientes gráficos 6, 7 y 8, varias ejemplificaciones prácticas de derivaciones de cuentas de Nivel 1 ó 2; en dichos gráficos los desgloses de cuentas y auxiliares podrán evidenciarse, mirando en el Catálogo General de Cuentas la cuentas 111.15 y 141.01.05 del Activo y las cuentas 223.03.01 y 223.03.02 del Pasivo.



Gráfico 6

Como advertencia cabe señalar, que en los entes financieros públicos “no deben abrirse nuevas cuentas a los niveles 1 ó 2”, a más de las ya existentes en el Catálogo General de Cuentas; “su facultad se circunscribe” sólo a la posibilidad de efectuar derivaciones de las cuentas existentes a dichos niveles.



Gráfico 7

Los entes financieros públicos no podrán utilizar en su Contabilidad cuentas “que no consten” en el Catálogo General; cualquier incorporación que estimen necesaria deberán someterla a consideración del Ministerio de Economía y Finanzas, Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental, para lo que anexará al pedido los argumentos y justificativos que estimaren del caso, los cuales serán considerados previa la determinación de si es o no procedente la incorporación de alguna cuenta.

Igual tratamiento se dará respecto al Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos, con la diferencia que la destinataria del requerimiento será la Subsecretaría de Presupuestos.

Cuando se utiliza para el procesamiento contable la herramienta informática denominada Sistema Integrado de Gestión Financiera SIGEF u otros sistemas alternativos existentes en el mercado, también es necesario desarrollar ciertas cuentas a los niveles inferiores, pese a que ellos tienen la posibilidad de manejar auxiliares, identificados mediante el CIU (Código de Identificación Unico) o a través del número del Registro Unico de Contribuyentes.

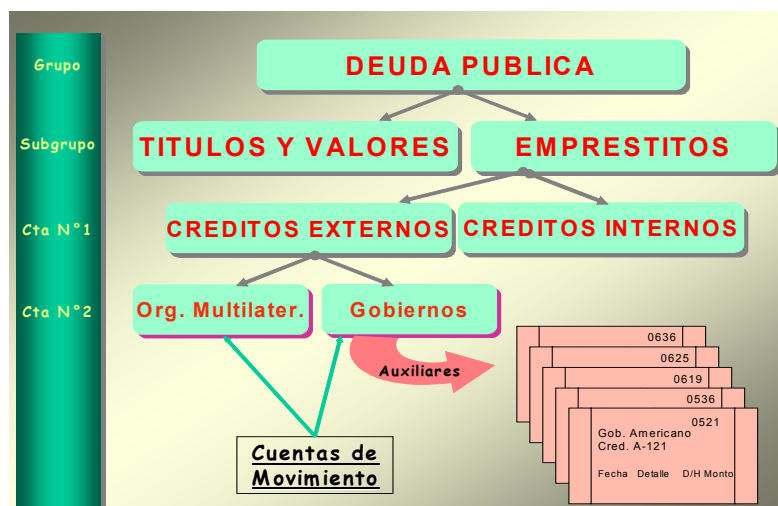


Gráfico 8

En los Gráficos 6, 7 y 8, cuentas de “movimiento” son aquellas de último nivel (del 1 al 4), abiertas en la entidad, de acuerdo a sus necesidades de información, de ellas penden los auxiliares en el caso de requerirlo; las cuentas de los niveles 2, 3 y 4 o de los niveles 3 y 4, serán siempre desglosos de aquellas que a los niveles 1 ó 2 existen en el Catálogo General de Cuentas, que es parte de la normativa del Sistema de Administración Financiera.



Gráfico 9

El lector podrá advertir en los gráficos precedentes, que las cuentas desglosadas son derivaciones de aquellas que en el Catálogo General están sólo hasta los niveles 1 ó 2, y que es posible la desagregación, a efecto de disponer de la información a un nivel más bajo de detalle o precisión de datos.

La estructura de árbol que tiene el Catálogo General de Cuentas (Gráfico 9) impone que para el procesamiento y registro de los hechos económicos se utilicen sólo “cuentas de movimiento”, desglosadas de las correspondientes que existen a los niveles superiores, para la anotación de valores al Debe o al Haber en el Libro Diario General Integrado³.

El gráfico anterior contiene de abajo hacia arriba los diversos niveles de agregación de las cuentas; según se puede observar: los valores parciales (2 y 5) de las cuentas de nivel 4, se agregan en la cuenta de nivel

³ Principal libro de entrada original en la Contabilidad, en el cual se registran los valores monetarios que afectan a las cuentas de movimiento que intervienen en cada transacción.

3 de la cual son derivaciones; los parciales (8 y 7) de las cuentas de nivel 3 se suman en la cuenta de nivel 2 de la cual dependen y así sucesivamente, cada vez que existe un nivel superior.

Los desgloses de cuentas de nivel 1 y 2 hasta los niveles mínimos de cuentas de movimiento son viables fundamentalmente para las entidades que “no disponen” de sistemas informáticos, siempre que la cantidad de rubros, carteras de deudores o de acreedores, no sean numerosas; si lo fueren, podrían utilizar anexos a los asientos contables en que intervengan dichas cuentas y efectuar su seguimiento en auxiliares tipo kardex, como los que proceden respecto al manejo de las Inversiones en Existencias y las Inversiones en Bienes de Larga Duración.

Por el contrario, si la cantidad de deudores, acreedores o rubros a administrar no son numerosos, bien pueden utilizar como cuentas de movimiento desgloses de las cuentas 1 ó 2 existentes en el Catálogo, hasta llegar a los niveles 2, 3 ó 4, lo cual depende del Contador del ente financiero, si desea o requiere disponer de un mayor nivel de información para el control directo sobre determinados movimientos.

Lógica de Integración Contable Presupuestaria

Para lograr consistencia en la información financiera producida en las entidades del Sector Público no Financiero, entre la parte contable y la presupuestaria y a efecto de mejorar la administración financiera, se establece un mecanismo técnico, que permite eliminar la divergencia de criterios al momento de ejecutar el presupuesto ante la ocurrencia de los hechos económicos que son materia del registro contable.

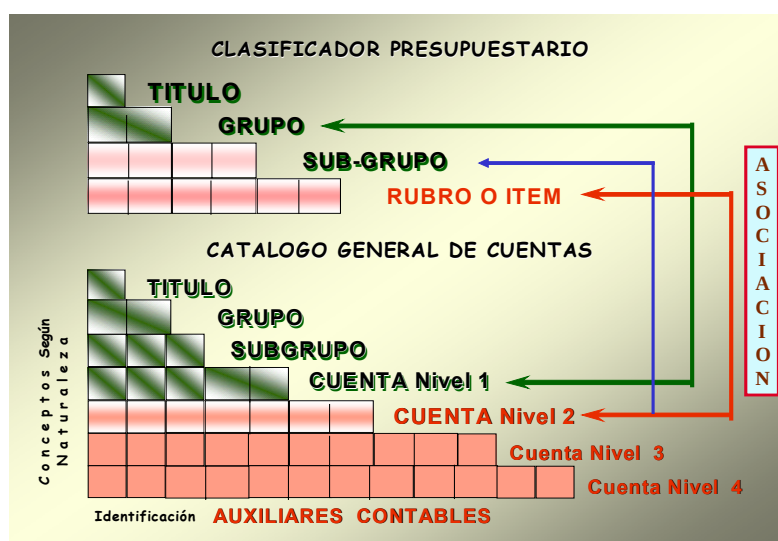


Gráfico 10

La lógica de integración desarrollada en el país por el Doctor Auditor Leonardo Sánchez, consultor chileno en materia de Contabilidad Gubernamental a partir de 1996, asocia:

- Conceptos de grupos del Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos, a las cuentas de nivel 1 de Cuentas por Cobrar y de Cuentas por Pagar, respectivamente;
- Conceptos de subgrupos y rubros o ítem del Clasificador, a cuentas de nivel 2; y,
- Si el presupuesto hubiere sido aprobado a nivel de subgrupo y no se deseara desglosarlo a ítem, el nivel de subgrupo se asociará a las cuentas de nivel 2.

La asociación Grupo Presupuestario a Cuenta de Nivel 1 expresada en el Gráfico 10 ocurre con las Cuentas por Cobrar del Activo y las Cuentas por Pagar del Pasivo, éstas se constituyen aumentando al nivel de subgrupo del Catálogo (113 ó 213), la “naturaleza” o “grupo” del ingreso o gasto presupuestario de que se trate, como se indica en el Cuadro 7.

ACTIVO		PASIVO	
113	Cuentas por Cobrar	213	Cuentas por Pagar
11311	C x C Impuestos	21351	C x P Gastos en Personal
11313	C x C Tasas y Contribuciones	21353	C x P Bienes y Servicios Consumo
11314	C x C Ventas de Bienes y Servicios	21355	C x P Aporte Fiscal Corriente
11315	C x C Aporte Fiscal Corriente	21356	C x P Gastos Financieros
11317	C x C Rentas de Invers. y Multas	21357	C x P Otros Gastos
11318	C x C Transferencias Corrientes	21358	C x P Transferencias Corrientes
11319	C x C Otros Ingresos	21361	C x P Gastos Personal Producción
11324	C x C Venta Activos no Financieros	21363	C x P Bienes y Servicios Producción
11325	C x C Aporte Fiscal de Capital	21367	C x P Otros Gastos de Producción
11327	C x C Recuperaciones Inversiones	21371	C x P Gastos Personal Inversión
11328	C x C Transferencias de Capital	21373	C x P Bienes y Servicios Inversión
11336	C x C Financiamiento Público	21375	C x P Obras Públicas
37	Excepción* (Ver tercer inciso de la página 41 bajo el subtítulo Apertura; este grupo del Presupuesto, no se ejecuta en la instancia del Devengado.	21377	C x P Otros Gastos de Inversión
		21378	C x P Transferencias de Inversión
		21384	C x P Inversiones Bienes L/Duración
		21385	C x P Aporte Fiscal de Capital
		21387	C x P Inversiones Financieras
		21388	C x P Transferencias de Capital
		21396	C x P Amortización Deuda Pública
		21397	C x P Pasivo Circulante

Cuadro 7

Estas Cuentas por Cobrar y por Pagar y la aplicación del Principio del Devengado permiten el registro de los derechos y las obligaciones, según corresponda.

En el gráfico 10 se puede observar también, que las cuentas de nivel 2 (7 dígitos), están asociadas a ítem presupuestarios, éstas cuentas se las utilizará única y exclusivamente en asientos de tipo “financiero⁴”: debitándolas cuando la Cuenta por Pagar asociada a alguna naturaleza de gasto, sea la acreditada, y acreditadas cuando la Cuenta por Cobrar asociada a alguna naturaleza de ingreso, sea la debitada. A continuación se presenta ejemplos de la asociación de rubros o ítem a cuentas de nivel 2:

a) Las cuentas de Activo y de Gastos de Gestión, deudoras por naturaleza y algunas cuentas de Pasivo, cuando se las debite tendrán asociaciones a ítem de gastos (Cuadro 8).

13.1	Existencias para Consumo Comprende las cuentas que registran y controlan los inventarios en bienes destinados a actividades administrativas o a inversiones en proyectos y programas.	Débitos	
131.01	Existencias de Bienes de Uso y Consumo Corriente		
131.01.02	Existencias de Vestuario, Lencería y Prendas de Protección	53.08.02	
131.01.03	Existencias de Combustibles y Lubricantes	53.08.03	
131.03	Existencias de Bienes de Uso y Consumo para Inversión		
131.03.01	Existencias de Alimentos y Bebidas	73.08.01	
131.03.04	Existencias de Materiales de Oficina	73.08.04	
14.1	Bienes de Administración Comprende las cuentas que registran y controlan los bienes muebles e inmuebles, destinados a actividades administrativas y operacionales.		
141.01	Bienes Muebles		
141.01.03	Mobiliarios	84.01.03	
141.01.05	Vehículos	84.01.05	
141.03	Bienes Inmuebles		
141.03.01	Terrenos	84.02.01	
141.03.02	Edificios, Locales y Residencias	84.02.02	
22.5	Créditos Diferidos Comprende las cuentas que registran y controlan los ingresos que por sus características, se devengan en el tiempo; así como las estimaciones de obligaciones a cumplir en periodos posteriores.		
225.91	Provisiones por Remuneraciones Corrientes		

⁴ Ver subtítulo: “Tipos de Movimiento y Afectaciones Presupuestarias”, que consta en la página 41.

225.91.04	Decimocuarto Sueldo	51.02.04	
225.91.11	Estimulo Pecuniario	51.02.11	
225.92	Provisiones por Remuneraciones de Producción		
225.92.03	Decimotercer Sueldo	61.02.03	
225.92.10	Sobresueldos y Bonificaciones Adicionales	61.02.10	
63.5	Gastos Financieros y Otros Comprende las cuentas que registran las disminuciones indirectas del financiamiento propio, por el pago intereses de la deuda, tributos, seguros, comisiones y otras operaciones de igual naturaleza.		
635.02	Intereses Deuda Pública Interna		
635.02.01	Intereses al Sector Público Financiero	56.02.01	
635.02.03	Intereses al Sector Privado Financiero	56.02.03	
635.03	Intereses Deuda Pública Externa		
635.03.01	Intereses a Organismos Multilaterales	56.03.01	
635.03.02	Intereses a Gobiernos y Organismos Gubernamentales	56.03.02	

Cuadro 8

b) Las cuentas de Pasivo y las de Ingresos de Gestión, acreedoras por naturaleza, cuando se las acredite tendrán asociación a ítem de ingresos presupuestarios (Cuadro 9).

22.5	Créditos Diferidos Comprende las cuentas que registran y controlan los ingresos que por sus características, se devengan en el tiempo; así como las estimaciones de obligaciones a cumplir en períodos posteriores.		
			Créditos
225.01	Rentas de Inversiones		
225.01.07	Dividendos Anticipados de Sociedades y Empresas Privadas		17.01.07
225.01.08	Utilidades Anticipadas de Empresas y Entidades Financieras Públicas		17.01.08
225.03	Rentas de Arrendamiento de Bienes		
225.03.01	Rentas Anticipadas de Terrenos		17.02.01
225.03.02	Rentas Anticipadas de Edificios, Locales y Residencias		17.02.02
62.1	Impuestos Comprende las cuentas que registran los aumentos indirectos del financiamiento propio, provenientes de los tributos directos e indirectos.		
621.01	Impuesto sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital		
621.01.01	Renta Global		11.01.01
621.01.03	Venta de Predios Rurales		11.01.03
621.02	Impuesto Sobre la Propiedad		
621.02.01	Predios Urbanos		11.02.01
621.02.02	Predios Rústicos		11.02.02
621.02.03	Inscripción, Registro de la Propiedad o Mercantil		11.02.03
62.3	Tasas y Contribuciones Comprende las cuentas que registran los aumentos indirectos del financiamiento propio, provenientes de los gravámenes determinados en disposiciones legales por la prestación de bienes y servicios.		
623.01	Tasas Generales		
623.01.01	Peaje		13.01.01
623.01.03	Ocupación de Lugares Públicos		13.01.03
623.01.04	Tasas Aduaneras		13.01.04
623.01.06	Especies Fiscales		13.01.06
62.5	Rentas de Inversiones y Otros Comprende las cuentas que registran los aumentos indirectos del financiamiento propio, provenientes de la rentabilidad de inversiones y de conceptos no clasificados en los rubros anteriores.		
625.01	Rentas de Inversiones		
625.01.01	Intereses por Depósitos a Plazo		17.01.01
625.01.02	Intereses y Comisiones de Títulos y Valores		17.01.02
625.01.04	Reajustes de Inversiones		17.01.04
625.01.05	Diferencial Cambiario		17.01.05

Cuadro 9

c) En el caso de algunas cuentas de Activo y Pasivo, se las asociará a ítem de gastos cuando se las debite y a ítem de ingresos cuando se las acredite (Cuadro 10).

12.1	Inversiones Temporales Comprende las cuentas que registran y controlan las colocaciones de fondos, provenientes de excedentes estacionales de caja, en inversiones de corto plazo previstas en las proyecciones presupuestarias.		
			Débitos Créditos
121.01	Depósitos a Plazo en Moneda Nacional		
121.01.03	Depósitos a Plazo	87.01.03	27.01.03
121.03	Depósitos a Plazo en Moneda Extranjera		

121.03.03	Depósitos a Plazo	87.01.03	27.01.03
121.05	Inversiones en Títulos		
121.05.01	Certificados del Tesoro Nacional	87.01.01	27.01.01
121.05.02	Bonos del Estado	87.01.02	27.01.02
22.3	Empréstitos Comprende las cuentas que registran y controlan los desembolsos en dinero provenientes de créditos contratados con personas naturales o sociedades.		
223.01	Créditos Internos		
223.01.01	Créditos del Sector Público Financiero	96.02.01	36.02.01
223.01.02	Créditos del Sector Público No Financiero	96.02.02	36.02.02
223.03	Créditos Externos		
223.03.01	Créditos de Organismos Multilaterales	96.03.01	36.03.01
223.03.02	Créditos de Gobiernos y Organismos Gubernamentales	96.03.02	36.03.02
223.03.03	Créditos del Sector Privado Financiero	96.03.03	36.03.03

Cuadro 10

Principios y Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental

El conjunto de principios y normas técnicas mencionados en el concepto de Contabilidad Gubernamental son los que respecto al Sistema constan en la normativa del SAFI, los que pasamos a revisarlos, para que en base a su conocimiento se pueda entender los ejemplos prácticos de su aplicación, considerados dentro del proceso de registro de las transacciones o acontecimientos económicos de general ocurrencia en las entidades, organismos, fondos y proyectos que constituyen el sector público no financiero ecuatoriano, estructurados en forma organizada en procura de conformar “modelos de procedimientos contables”, a los que habrá que añadir en las instituciones apenas alguna que otra particularidad.

Principios de Contabilidad Gubernamental

Los Principios de Contabilidad Gubernamental⁵ constituyen las bases o los fundamentos que rigen la materia contable en su aplicación gubernamental en el Ecuador y como tales deben ser estrictamente observados, siete son estos principios:

2.1.1	Medición Económica	2.1.2	Igualdad Contable
2.1.3	Costo Histórico	2.1.4	Devengado
2.1.5	Realización	2.1.6	Reexpresión Contable
2.1.7	Consolidación		

Cuadro 11

2.1.1 MEDICION ECONOMICA

*En la Contabilidad Gubernamental serán registrados los recursos materiales e inmateriales, las obligaciones, el patrimonio y sus variaciones, **siempre que posean valor económico** para ser expresados en términos monetarios. Los hechos económicos serán registrados en la moneda de curso legal en el Ecuador.*

Los sucesos, acontecimientos, transacciones, operaciones o hechos económicos, se refieren al intercambio de bienes y servicios realizados por el ente financiero público.

Para que exista “valor económico” se requiere que los bienes o servicios materia del intercambio entre vendedores y compradores (proveedores y clientes u oferentes y demandantes), tengan dos tipos de valor:

- El valor de cambio, que es la expresión monetaria en la moneda de curso legal en el país, que permite el intercambio de los bienes económicos y constituye el precio en que ocurre la transacción, y,
- El valor de uso, que representa la utilidad, satisfacción o beneficio que estos bienes o servicios producen en quienes los consumen o los usan, para la satisfacción de sus necesidades.

⁵ Textos contenidos en la Edición Especial No. 2 del Registro Oficial del 30 de Enero del 2004, se los transcribe con letra cursiva y de menor tamaño y se resalta lo más relevante con negrillas.

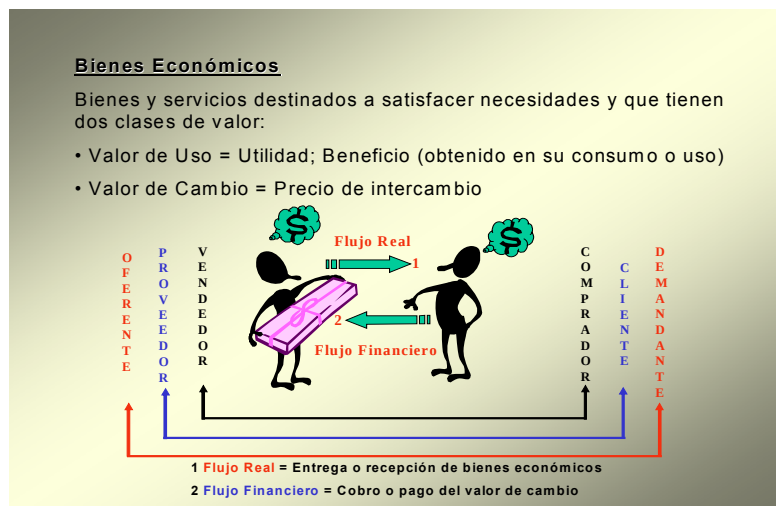


Gráfico 11

En toda transacción de bienes económicos se producen 2 clases de flujos o movimientos, el flujo real (1) y el flujo monetario o financiero (2). Estos tienen a su vez dos 2 ópticas, desde el punto de vista del vendedor y desde el punto de vista del comprador.

El flujo real (Devengado), desde la óptica del vendedor implica la entrega del bien o servicio; en tanto que, desde el punto de vista del comprador, significa la recepción de dichos bienes económicos. El flujo monetario, desde la óptica del vendedor implica el cobro del precio en que ha pactado la venta; mientras que desde la visión del comprador, significa el pago del precio acordado en la relación de intercambio que ha tenido lugar.

Contablemente, siempre deberá ocurrir primero el registro del flujo real (vendedor o comprador) y luego el flujo financiero, aún y cuando ambos flujos ocurran en la misma instancia o en el mismo momento.

No son pues objeto de registro en la Contabilidad las proyecciones, las estimaciones o los supuestos del Presupuesto, sino única y exclusivamente, los acontecimientos, sucesos, operaciones, transacciones o hechos ocurridos, que tienen además el requisito de ser económicos, como quedó sentado en este anteriormente; las afectaciones presupuestarias se registran asociadas a los hechos económicos, en las magnitudes que las previsiones se van convirtiendo en realidades.

2.1.2 IGUALDAD CONTABLE

En la Contabilidad Gubernamental serán registrados los hechos económicos sobre la base de la igualdad, entre los recursos disponibles y sus fuentes de financiamiento, aplicando el método de la Partida Doble.

Este principio implica que ante la ocurrencia de cualquier evento transaccional en un ente financiero público, siempre deberá mantenerse la igualdad entre la suma de los Activos y las correspondientes del Pasivo y el Patrimonio ($A = Ps + Pt$).

Partida Doble. El mantenimiento de la igualdad o ecuación contable, ante el acontecimiento de cualquier transacción que se produzca en una entidad, es posible gracias a la aplicación del método universal de la “Partida Doble”, registro de doble entrada que comenzó a utilizarse en la Contabilidad en las ciudades Estado comerciales italianas.

El primer libro sobre Contabilidad publicado fue escrito en 1494 por el monje veneciano Luca Pacioli, quien se dedicaba, más que crear, a difundir el conocimiento de la Contabilidad, pero la aplicación de la partida doble parece provenir de mucho antes, según los libros que se conservan en la ciudad de Génova, que datan del año 1340⁶.

⁶ Enciclopedia Encarta 2004.



Gráfico 12

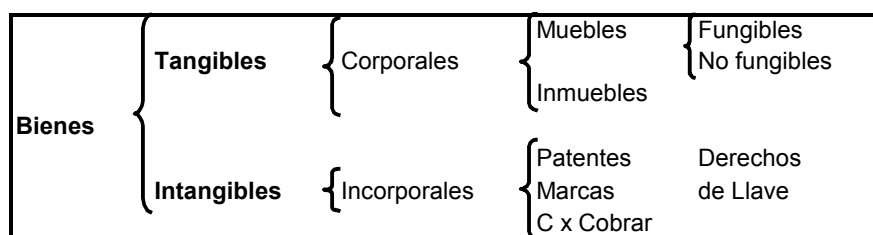
El método de la partida doble obliga a un doble registro por cada transacción, de modo que no existe deudor sin acreedor, ni acreedor sin deudor; es decir, que nunca se debitará a una o más cuentas, sin que al mismo tiempo se acredite a una o varias cuentas y en total por magnitudes iguales.

Los hechos económicos constituyen acontecimientos, sucesos o hechos consumados que son registrados en la Contabilidad sobre la base de la igualdad entre los recursos disponibles (Activos) y sus fuentes de financiamiento (Pasivos y Patrimonio).

Activos. Están constituidos por los bienes y derechos que “tiene” o posee la entidad, o son los recursos que dispone y que han sido obtenidos a base de la deuda que ha contraído con terceros y con el aporte del Estado.

Los bienes según el Código Civil consisten en cosas corporales e incorporeales.

Son cosas corporales las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como un vehículo, una casa, un computador, una mesa, una silla, etc.; son cosas incorporeales los derechos reales o personales, como las patentes, las marcas, los anticipos de fondos, las cuentas por cobrar, etc.



Cuadro 12

Las cosas corporales se dividen en muebles e inmuebles: muebles son las que pueden transportarse de un lugar a otro sea moviéndose por sí mismas, como los animales, que por eso se llaman semovientes, sea que sólo se muevan por una fuerza externa o interna, como las cosas inanimadas; inmuebles son las cosas que no pueden transportarse ni ser transportadas de un lugar a otro; como las tierras y minas y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios y los árboles.

Las cosas muebles se dividen en fungibles y no fungibles: fungibles son aquellas que no puede hacerse el uso conveniente a su naturaleza sin que se destruyan, desaparezcan o inutilicen para futuros usos; las no fungibles son las que soportan cualquier cantidad de usos sin que ellos afecten su naturaleza, el que los afecta es el tiempo en conjunción con otros elementos como el clima, que los deterioran o destruyen.

En resumen, los bienes son las cosas materiales tangibles que tiene el ente público, que pueden ser muebles o inmuebles, fungibles o no fungibles y entre los cuales van a constar las disponibilidades monetarias, existencias, mobiliarios, maquinarias y equipos, vehículos, computadores, terrenos, edificios, bosques, plantaciones, etc.

Los derechos son intangibles y están representados por los anticipos conferidos, cuentas por cobrar, pagos anticipados, patentes, marcas, etc.

Para fines de presentación de la información contable, al Activo se los clasifica en:

Corriente	A Largo Plazo	Fijo
Inversiones en Proyectos y Programas	Otros	

Cuadro 13

Activo Corriente. Está constituido por lo disponible, lo exigible y lo realizable, es decir, las disponibilidades monetarias; los anticipos de fondos, las cuentas por cobrar, las inversiones y los deudores financieros a corto plazo (exigible dentro de un año); y, las existencias para producción y ventas, los que cobrándolos o vendiéndolos (realizándolos) se los convierte en disponibilidades monetarias, es decir pueden pasar a formar parte de la liquidez de la organización o entidad.

Activo a Largo Plazo. Está conformado por las inversiones y los deudores financieros que serán recuperados en un plazo superior a un año.

Dentro del Catálogo General de Cuentas no existen, como se podrá observar, cuentas a los niveles 1 ó 2 que permitan la identificación del corto o el largo plazo; esa determinación se la obtendrá de los auxiliares que constituyan las carteras de dichas cuentas o en cuentas desglosadas a niveles inferiores, como se indicó en el subtítulo “Consideraciones Respecto al Catálogo General de Cuentas”.

Activo Fijo. Está conformado por las inversiones realizadas por la entidad en bienes de larga duración cuyo valor contable, individualmente considerado, es igual o superior a los cien dólares; aquellos de valor inferior, son bienes sujetos a control administrativo, los que en el concierto contable internacional se los mantiene en “Cuentas de Orden”.

Activo en Inversiones en Proyectos y Programas. Está integrado por los costos y las inversiones realizados en el desarrollo de proyectos y programas en ejecución.

Otros Activos. Están constituidos por las inversiones diferidas, las no recuperables, las existencias en bienes de consumo y las inversiones en productos en proceso.

Pasivos y Patrimonio. Son los financiamientos de terceros y del dueño, que han hecho posible que la entidad posea lo que tiene.

Los Pasivos están constituidos por las deudas incurridas o los financiamientos a corto y largo plazo, recibidos de terceros ajenos a la institución pública y por las retenciones y descuentos realizados.

Generalmente los Pasivos obedecen a obligaciones contraídas con los proveedores de bienes y servicios; se producen también por la recaudación de fondos ajenos, de intermediación o en garantía; anticipos de clientes; contratación de deuda interna o externa; negociación de títulos valores; percepción anticipada de ingresos; registro contable de provisiones de gastos que se cancelarán en fechas posteriores; etc.

El Pasivo para efectos de presentación de la información contable se lo divide en:

Corriente	A Largo Plazo	Otros
-----------	---------------	-------

Cuadro 14

Pasivo Corriente. Deuda conformada por los depósitos y fondos de terceros, cuentas por pagar, títulos y valores, empréstitos, créditos financieros y créditos diferidos que de acuerdo a sus carteras deberán redimirse en el corto plazo, siendo este de hasta un año.

Pasivo a Largo Plazo. Deuda o financiamiento constituido por los títulos y valores, empréstitos y los créditos financieros que deberán cancelarse en plazos mayores a un año.

De igual forma como se comentó anteriormente, en el Catálogo General de Cuentas no existen cuentas de Pasivo que permitan la identificación del corto y largo plazo, esa determinación se la hará en función de las carteras de acreedores que se deben definir y los plazos de vencimiento de las obligaciones.

Otros Pasivos. Deudas u obligaciones conformadas por los créditos diferidos.

Patrimonio. El Patrimonio constituye el financiamiento estatal acumulado a través del tiempo, las reservas, los resultados obtenidos durante el ejercicio, etc.

Naturaleza de los Saldos de las Cuentas

Para la aplicación del método de la partida doble es necesario conocer que las cuentas de Activo aumentan cuando son debitadas y disminuyen cuando son acreditadas, generalmente sus saldos son deudores; las cuentas de Pasivo y las de Patrimonio aumentan cuando se las acredita y disminuyen cuando se las debita, los saldos de las cuentas de Pasivo son acreedores y los de las cuentas de Patrimonio generalmente son acreedores.

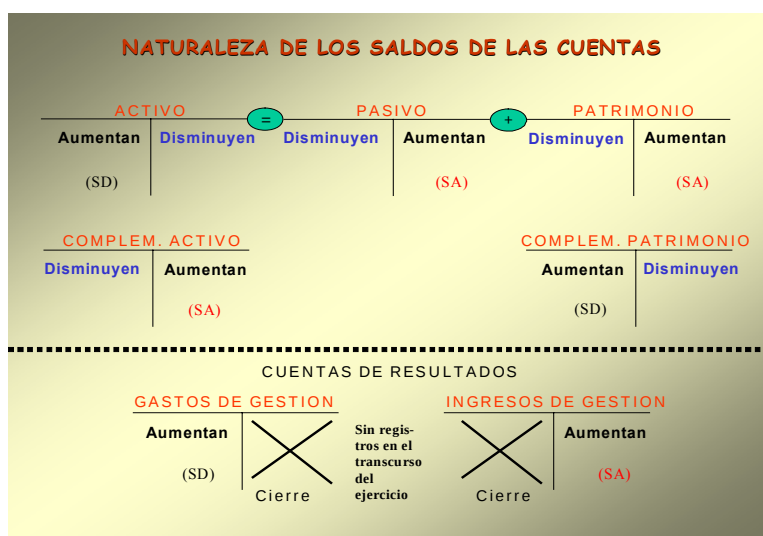


Gráfico 13

La mención del término “generalmente”, utilizado al referir los saldos deudores y acreedores de las cuentas de Activo y de Patrimonio se hace precisa ante la existencia de cuentas complementarias, que tienen un movimiento contrario al de la cuenta principal, como ocurre por ejemplo, con las cuentas de Depreciación Acumulada en el Activo y las de Disminución Patrimonial en el Patrimonio; las cuentas complementarias se las puede identificar en el Catálogo General de Cuentas, precedidas por el signo menos (-), lo cual sirve para indicar que tienen saldo contrario a las demás del bloque correspondiente.

Por otra parte, los aumentos y las disminuciones indirectas del Patrimonio, que se producen a través de los ingresos y los gastos de gestión, se las registra durante el ejercicio contable con créditos y débitos, respectivamente; en estas cuentas no se registran movimientos en el lado contrario, sino sólo por los asientos de cierre al finalizar el año (Gráfico 13).

En el Gráfico 14 que consta a continuación, se expresan las relaciones posibles en la contabilidad, las que no proceden porque distorsionan la igualdad contable están representadas con un signo de interrogación.

Se recomienda para la debida comprensión, el iniciar de una posición original ($A = Ps + Pt$) $100 = 30 + 70$ y de ese punto de partida proponer cualquier tipo de transacción a registrarse mediante la aplicación de la partida doble, para verificar las diversas posibilidades que pueden ocurrir en la contabilidad y sus efectos en la igualdad contable.

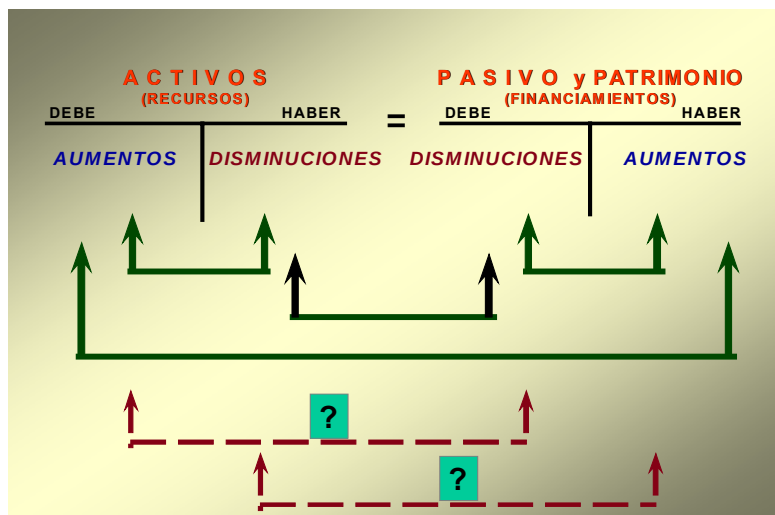


Gráfico 14

2.1.3 COSTO HISTÓRICO

En la Contabilidad Gubernamental los hechos económicos serán registrados al valor monetario pactado, ya sea éste el de adquisición, producción, construcción o intercambio de los recursos y obligaciones.

Los bienes recibidos en calidad de donaciones que no tengan un valor establecido, serán valorados y registrados en la fecha que ocurran, al precio estimado o de mercado.

Los sucesos económicos o transacciones que produce la entidad son registrados al valor monetario pactado, excepto en el caso de las donaciones recibidas en especie, las que no necesariamente tienen un valor preestablecido, lo que obliga que para su registro contable sea necesario asignarles un valor monetario.

Dicha asignación puede ocurrir mediante un proceso de estimación por parte de una comisión en la que se encuentre un perito que conozca de la naturaleza de los bienes recibidos a título gratuito o como opción alternativa, se puede indagar los precios que rigen en el mercado para el mismo tipo de bienes y determinarlo considerando su estado.

2.1.4 DEVENGADO

En la Contabilidad Gubernamental los hechos económicos serán registrados en el momento que ocurran, haya o no movimiento de dinero, como consecuencia del reconocimiento de derechos u obligaciones ciertas, vencimiento de plazos, condiciones contractuales, cumplimiento de disposiciones legales o prácticas comerciales de general aceptación.

El principio del “Devengado” proviene de uno de los tres métodos que permiten el reconocimiento de los hechos económicos para su registro en la Contabilidad, estos son:

- Método de valores efectivos, permite reconocer una operación o transacción financiera “siempre que en ella exista la presencia de dinero”, como consecuencia de la recaudación de derechos o el pago de obligaciones;
- Método acumulativo o de valores devengados, posibilita identificar los hechos económicos en el “momento que ocurren”, independientemente de si existe o no movimiento de dinero; y,
- Método Mixto o Modificado, mediante el cual se reconocen los hechos económicos referentes a ingresos cuando se percibe el dinero (método efectivo) y los gastos cuando se originan, como consecuencia de la recepción de los bienes o servicios (método devengado).



Gráfico 15

El uso del método contable Mixto ó Modificado se estableció oficialmente en el Ecuador desde la expedición del primer Manual General de Contabilidad Gubernamental por parte de la Contraloría General del Estado (Diciembre de 1980) que se aplicó a partir de 1981. No obstante en la práctica institucional, los servidores a cargo de la Contabilidad en la mayor parte de los casos no lo aplicaron con la debida rigurosidad, situación que motivó que existan grandes divergencias entre los reportes contables y los presupuestarios.

El Principio de Contabilidad Gubernamental del “Devengado” se deriva del método contable Acumulativo o de Valores Devengados, al cual se lo eleva de jerarquía en el país (de método a principio), con el propósito de que su aplicación sea obligatoria en la Contabilidad Gubernamental, puesto que se lo ha constituido como la parte medular del sistema, con salidas preestablecidas, como la del Estado de Flujo del Efectivo, posibles sólo sobre la base de su estricto cumplimiento; este reporte financiero constituye la prueba de fuego de la aplicación de la normativa contable.

Con el Devengado, los flujos reales deudores y acreedores (F_D y F_A), se registran cuando se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue el valor económico; consecuentemente, los efectos de los eventos económicos se registran en el período en que ocurren, independientemente de que se haya efectuado el cobro o el pago respectivos.

El momento en que se reconoce un flujo real es entonces, el instante en que surge el derecho a cobrar en el caso de los ingresos, como en la determinación de tributos; en cuanto a los gastos, en el instante que nace la obligación a pagar, cuando se cambia de propiedad los bienes, o nos suministran los servicios, etc.

La aplicación de este principio es recomendada desde hace varios años atrás por el Fondo Monetario Internacional, que trabaja con datos de los diversos países del mundo, a efecto de medir y comparar sus situaciones económicas y sociales.

Mediante el principio del Devengado, se reconocen y registran los “derechos” y las “obligaciones”, en el momento en que se generan, haya o no la presencia de dinero.

Derechos. Se los reconoce cuando éstos se originan; es decir, cuando nace o aparece la facultad de exigir a favor del ente público la entrega de determinado rubro de ingreso, el cual lo percibirá de inmediato o a futuro. Se los registra debitando la Cuenta por Cobrar de acuerdo a la “naturaleza” del ingreso exigible y acreditando la cuenta de Ingreso de Gestión, de Activo o de Pasivo que corresponda, con la pertinente asociación presupuestaria predefinida en el Catálogo General de Cuentas.

Dependiendo del ingreso de que se trate, el derecho puede generarse como consecuencia:

- a) Del conocimiento de la determinación de tributos;
- b) De la entrega a terceros, de bienes, servicios u obras;
- c) Del vencimiento de los plazos establecidos para la obtención de rentas de inversiones o la recuperación de dichas inversiones;
- d) De la recepción de recursos provenientes del aporte fiscal corriente o de capital;
- e) De la recepción de transferencias y donaciones de recursos financieros;
- f) De la colocación de papeles fiduciarios y otros instrumentos que tienen por objeto la captación del ahorro ajeno, de fuentes internas o externas;
- g) Del cumplimiento de las estipulaciones pactadas en contratos, convenios, acuerdos u otros documentos de crédito, para obtener desembolsos de recursos financieros provenientes de empréstitos; etc.

Obligaciones. Se las identifica cuando éstas se generan; o sea, cuando se reconoce la existencia de deudas que habrá que redimir las de inmediato o a futuro, hayan sido o no materia de compromisos previos. Se las registra debitando la cuenta de Gastos de Gestión, de Activo o de Pasivo que corresponda, con la pertinente asociación presupuestaria predefinida en el Catálogo General de Cuentas y acreditando a la Cuenta por Pagar, de acuerdo a la “naturaleza” del gasto incurrido.

Las deudas aparecen como consecuencia:

- a) De la recepción de bienes y servicios que constituyen insumos para la producción de otros bienes, servicios u obras (no meramente con la recepción de las facturas);
- b) De la recepción de obras cuya realización se la ha encargado a terceros en función de contratos celebrados;
- c) Del reconocimiento de intereses u otros cargos a redimir, por el uso de recursos e inversiones de terceros
- d) De la entrega a realizar de recursos en concepto de aporte fiscal corriente o de capital;
- e) De la entrega a efectuar de aportes o participaciones sin contraprestación, establecidas en disposiciones legales;
- f) De la captación de recursos financieros por operaciones crediticias;
- g) Del vencimiento de plazos o del cumplimiento de estipulaciones contractuales para la amortización de empréstitos; etc.

2.1.5 REALIZACION

En la Contabilidad Gubernamental las variaciones en el patrimonio serán reconocidas cuando los hechos económicos que las originen cumplan con los requisitos legales o estén de acuerdo con la práctica comercial de general aceptación.

En los hechos económicos que presenten opciones alternativas para su valuación, se optará por aquella en que exista menos probabilidad de sobre valorar o subvalorar las variaciones en el patrimonio.

El principio de Realización establece que los hechos económicos deben ser reconocidos cuando estos suceden, como consecuencia del cumplimiento de disposiciones legales o porque se han producido eventos conforme a prácticas comerciales de general aceptación.

2.1.6 REEXPRESION CONTABLE

*En la Contabilidad Gubernamental **serán registrados los resultados de la aplicación de métodos** sustentados en regulaciones legales, criterios técnicos, peritajes profesionales u otros procedimientos de general aceptación en la materia, **que permitan expresar los activos, los pasivos, el patrimonio y sus variaciones, lo más cercano al valor actual al momento de su determinación.***

La aplicación de métodos establecidos en disposiciones legales y mediante prácticas de general aceptación, son indispensables a la hora de expresar los elementos contables a su valor lo más cercano al actual o de realización, cuando la coyuntura económica ha derivado distorsiones en el mediano y largo plazo, que es necesario corregir.

Entre aquellos métodos constan los diferenciales cambiarios, la corrección monetaria, los reavalúos y peritajes profesionales, las depreciaciones, los controles y valoraciones de inventarios, etc.

2.1.7 CONSOLIDACION

*La Contabilidad Gubernamental **permitirá obtener información financiera consolidada, a diversos niveles de agregación de datos, según las necesidades de la administración o en función de requerimientos específicos.***

La consolidación de la información financiera se preparará a nivel institucional, sectorial y global; presentará agregados netos de las cuentas patrimoniales, de resultados de gestión y de las cuentas de orden, así como de los informes presupuestarios producidos por los entes financieros objeto de consolidación.

La estructura y contenido de los informes consolidados serán fijados por el Ministerio de Economía y Finanzas y se los preparará sobre la base de la información financiera patrimonial y presupuestaria que le proporcionarán los dignatarios, funcionarios y servidores públicos de las instituciones del Sector Público no Financiero, responsables de su elaboración y entrega, en la forma y plazos establecidos en la Ley.

Con la finalidad de obtener la información financiera, el Ministerio de Economía y Finanzas pondrá a disposición de los responsables de la entrega de la información financiera y presupuestaria institucional los instrumentos técnicos e informáticos que le aseguren su oportuna y confiable disponibilidad.

Para que pueda producirse la consolidación de la información financiera, contable y presupuestaria, es imprescindible contar con los reportes producidos periódicamente por las instituciones del Sector Público no Financiero, ya que ella constituye la base de la pirámide de información (Gráfico 16), que permite construir las estadísticas fiscales, las cuentas nacionales y otros informes específicos que requieren las autoridades para guiar sus decisiones.

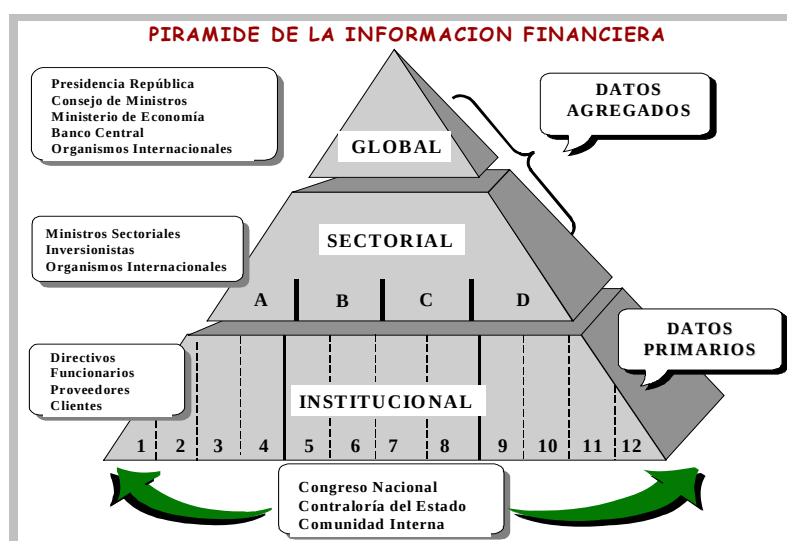


Gráfico 16

Base presupuestaria

El Sistema de Administración Financiera SAFI, concebido como el conjunto de elementos Interactuantes, interrelacionados e interdependientes, que debidamente coordinados persiguen la consecución de un fin común (la transparente administración de los fondos públicos), para la debida aplicación de los Principios y Normas Técnicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental arranca o principia de la eficiente formulación del presupuesto institucional y conforme las disposiciones legales vigentes observa como condición “sine qua non”, que ningún recurso puede administrarse en forma extra-presupuestaria. Por este motivo, no se establece en este Manual ninguna salida contable para paliar eventuales desviaciones legales que pretendieran efectuarse, sin contar con el respaldo de las correspondientes asignaciones presupuestarias.

Con lo señalado en el inciso anterior queda claro y precisamente establecido, que el SAFI, sistema único, integral y uniforme imperante en el país y su Sistema de Contabilidad Gubernamental, “sólo pueden funcionar” sobre la base de que existan las asignaciones presupuestarias necesarias para su debida ejecución, o que ellas se las obtenga a través de reformas presupuestarias; “no hay más soluciones”.

Consecuentemente, todo recurso sujeto a control y responsabilidad de la entidad u organismo público, sin excepción alguna, debe administrarse dentro del Presupuesto, según lo prescrito en la Constitución Política de la República y la Ley.

De igual forma, en el Sistema de Contabilidad Gubernamental deben incluirse todos los recursos materiales e inmateriales que pertenezcan a la entidad, las deudas que mantenga para con terceros y el patrimonio institucional; de modo que ningún recurso u obligación que le corresponda, quede excluido del registro e informe.

En este contexto se requiere el importante apoyo del Organismo Superior de Control, de las Unidades de Auditoría Interna y de las firmas auditoras privadas que operan en el país, para que coadyuven al fiel cumplimiento de que tanto en el Presupuesto, como en la Contabilidad, se administren y registren “todos” los recursos y obligaciones de los entes financieros públicos, sin excepción, lo que permitirá erradicar costumbres contrarias a esos preceptos.

El Sistema de Contabilidad Gubernamental es bi-direccional, se basa en la existencia de asignaciones presupuestarias para el registro de los hechos económicos, con la ocurrencia de los cuales se ejecuta el Presupuesto.

La asociación presupuestaria contable que se establece entre el Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos y el Catálogo General de Cuentas, ambos los más importantes instrumentos operativos del Presupuesto y la Contabilidad, respectivamente, permiten la identificación contable y presupuestaria a aplicarse, ya sea a partir del concepto contable o desde el concepto presupuestario. Si se observa nuevamente los cuadros 8, 9 y 10 anteriores, en cualquiera de esos ejemplos se podrá definir las aplicaciones contables o presupuestarias de izquierda a derecha, o sea de la Contabilidad hacia el Presupuesto o de derecha a izquierda, del Presupuesto hacia la Contabilidad.

Es fundamentado en el Presupuesto porque la Ley establece la preeminencia de este y por tanto constituye el punto de partida o el sustento para la realización de cualquier evento económico, el cual en todo caso siempre será posterior, porque para contraer compromisos y obligaciones el requisito es contar con las asignaciones presupuestarias suficientes.

Además el beneficio final de la integración es que ambas actividades, presupuestarias y contables ya no son extrañas para cada quien dependiendo del lado en que se hallen, el conocimiento se ha extendido, se ha diversificado.

Aplicación de la Lógica de Integración y del Principio del Devengado

La lógica de integración patrimonial presupuestaria y la aplicación del Principio del Devengado se la puede resumir en términos generales de la siguiente forma:

Derechos a Percibir. Cualquiera sea el ingreso que se registre, el débito siempre se hará a la Cuenta por Cobrar (113), lo que variará será la naturaleza, que estará en función del origen del ingreso generado (ver lado izquierdo de los Cuadros 7 y 15); las contra cuentas a acreditar dependen o están en función de las diferentes clases de ingreso.

Al relacionarlos con la Contabilidad, los ingresos pueden tener los siguientes efectos:

1. Si el ingreso es corriente, a la Cuenta por Cobrar se le añadirá los dígitos que definen la naturaleza del ingreso, que pueden ser cualquiera de las opciones posibles desde el grupo 11 al 19, las contra cuentas registrarán:

- 1.1 Ingresos de Gestión, que implican aumentos indirectos en el Patrimonio y que constituyen la mayor parte de los eventos;
 - 1.2 Disminuciones de Deudores Financieros;
 - 1.3 Aumentos de Pasivos Financieros; o,
 - 1.4 Aumentos de Créditos Diferidos.
2. Si el ingreso es de capital, a la Cuenta por Cobrar se le añadirá los dígitos que definen la naturaleza del ingreso, que pueden ser cualquiera de las opciones posibles desde el grupo 24 al 28; las contra cuentas registrarán:
- 2.1 Ingresos de gestión, que implican aumentos indirectos en el Patrimonio y que se producen por el valor de la venta de Activos o por los aportes y transferencias a percibir y que serán destinadas tras su recepción a la variación de existencias de producción o de inversión o a la formación bruta de capital fijo. Cuando el ingreso se derive de la venta de activos deberán registrarse también los ajustes por la disminución de los bienes de larga duración enajenados, incluyendo la disminución correspondiente de su depreciación o amortización acumulada y la determinación del costo de ventas;
 - 2.2 Disminuciones de las Inversiones Financieras por su recuperación;
 - 2.3 Disminución de los Deudores Financieros por los cobros que se realicen; o,
 - 2.4 Aumentos de sus Pasivos Financieros.
3. Si el ingreso es de financiamiento, a la Cuenta por Cobrar se le añadirá el grupo 36; las contra cuentas registrarán:
- 3.1 Disminuciones de Deudores Financieros;
 - 3.2 Aumentos de Deuda; y,
 - 3.3 Aumentos de Pasivos Financieros.

La Ejecución de Ingresos Presupuestarios y sus Efectos en la Contabilidad

DEBITO		TM	CREDITO
C X C	(+) Naturaleza del Ingreso		Efectos Patrimoniales directos e indirectos
113	11, 13, 14, 15, 17, 18, 19 18 11, 14, 18, 19 17	F	▲ Ingresos de Gestión: 621, 623, 624.01 al 04, 625, 626.01 al 06 y 626.31 ▼ Deudores Financieros: 124.01 ▲ Pasivos Financieros: 224.01, 224.09, 224.11, 224.15 al 19 ▲ Créditos Diferidos: 225.01 y 03
113	24 y	F	▲ Ingreso de Gestión: 624.21 al 27
Cuenta complementaria del Activo Costo de Ventas		J	▼ Activo Fijo
113	24 27 25, 28 28	F	▲ Ingreso de Gestión: 624.35 ▼ Inversiones Financieras: 121 al 123 ▲ Ingresos de Gestión: 626.21 al 26 y 626.41 ▼ Deudores Financieros: 124.03 ▲ Pasivos Financieros: 224.13
113	36	F	▼ Deudores Financieros: 124.98 ▲ Deuda: 221 al 223

Cuadro 15

En resumen, cuando se ejecutan partidas de ingresos, de cualquier tipo que sean, el débito siempre será a la cuenta 113 Cuentas por Cobrar añadiéndole los dos dígitos de la naturaleza del ingreso de que se trate; los créditos corresponderán, según los casos, a cuentas de Ingresos de Gestión que aumentan en forma indirecta al Patrimonio; a cuentas de Activo para disminuirlas; o, a cuentas de Pasivo para aumentarlas. Ejemplos de las principales aplicaciones contables derivadas de ingresos presupuestarios precisadas en el cuadro 15 constan en el siguiente gráfico.



Gráfico 17

Aplicaciones prácticas de lo expuesto en cuanto al registro contable derivado de la ejecución presupuestaria de ingresos corrientes, de capital y de financiamiento, se presentan a continuación en el Gráfico 18.

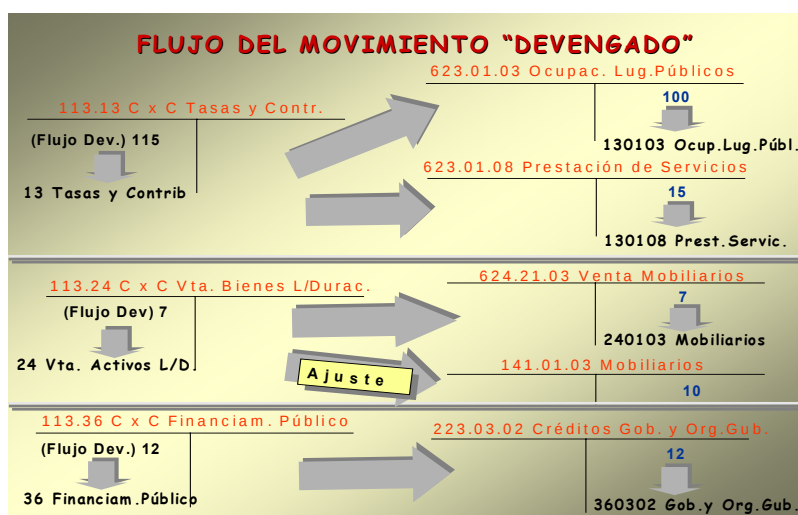


Gráfico 18

En el gráfico anterior se puede observar que al tratarse de ingresos presupuestarios, contablemente siempre la cuenta a debitarse será la Cuenta por Cobrar (113) para registrar la existencia de derechos, los que varían serán los grupos de ingreso que los originan; los créditos de las contra cuentas que están a la derecha del gráfico, por ser de nivel 2 se hallan asociados a ítem presupuestarios, de lo que se puede extraer la siguiente conclusión:

“Los flujos de créditos de las contra cuentas de las Cuentas por Cobrar, coinciden con el total por cada ítem de la columna Devengado de la Cédula Presupuestaria de Ingresos”.

Esta afirmación se la puede verificar mirando los valores acreditados en los ejemplos anteriores (100, 15, 7 y 12), que están asociados a ítem presupuestarios, los cuales constan en el cuadro 16 en la columna Devengado. No se considera para esta relación el crédito de 10 derivado de la disminución del Activo, pues los ajustes no tienen afectación presupuestaria; tampoco se ha hecho constar en el ejemplo la disminución de la cuenta de Depreciación Acumulada del Activo, ni el correspondiente Costo de Ventas, con lo cual se registraría contablemente la baja del bien vendido.

CEDULA PRESUPUESTARIA -INGRESOS-			
Conceptos	Asign.	Dev.	Saldo
13 TASAS Y CONTRIBUCIONES	130	115	15
13.01 TASAS GENERALES	130	115	15
13.01.03 Ocupac. Lugares Públ.	110	100	10
13.01.08 Prest. de Servicios	20	15	5
24 VTAS ACTIVOS L/DURACION	23	7	16
24.01 BIENES MUEBLES	23	7	16
24.01.03 Mobiliarios	8	7	1
24.01.05 Vehículos	15		15
36 DEUDA PUBLICA	16	12	4
36.03 FINANC. PUBLICO EXT.	16	12	4
36.03.02 Gobiernos y Org. Gub.	16	12	4
TOTAL DE INGRESOS	169	134	35

Cuadro 16

Generalizando podremos concluir en que se podrá conciliar las cifras que constan en los flujos de créditos de las contra cuentas de las Cuentas por Cobrar, con las que consten en la columna del Devengado⁷ de las cédulas presupuestarias de ingresos; así como también, las sumatorias por cada grupo presupuestario de la cédula, que coinciden con los flujos deudores de la respectiva Cuenta por Cobrar (115, 7 y 12).

Obligaciones a Pagar. Cualquiera sea el gasto que se registre, el crédito siempre se hará a la Cuenta por Pagar, cuya naturaleza variará según el tipo de gasto incurrido (ver lado derecho de los cuadros 7 y 15); las contra cuentas a debitar dependen o están en función de las diferentes clases de gasto, las posibilidades de registro denotarán:

1. Si el gasto es corriente, a la Cuenta por Pagar se le añadirá los dígitos que definen la naturaleza del gasto, que pueden ser cualquiera de las opciones posibles desde el grupo 51 al 58, las contra cuentas registrarán:
 - 1.1 Gastos de Gestión, que implican disminuciones indirectas del Patrimonio y constituyen la mayor parte de los eventos que se producen en el Sector Público no Financiero;
 - 1.2 Aumentos de Deudores Financieros;
 - 1.3 Aumentos de Inversiones Diferidas;
 - 1.4 Aumentos de Existencias para Consumo;
 - 1.5 Aumentos de Inversiones en Obras en Proceso y Programas en Ejecución;
 - 1.6 Disminuciones de Pasivos Financieros; o,
 - 1.7 Disminución de Créditos Diferidos.
2. Si el gasto es de producción, a la Cuenta por Pagar se le añadirá los dígitos que definen la naturaleza del gasto (costo), que pueden ser cualquiera de las opciones posibles desde el grupo 61 al 67; las contra cuentas registrarán:
 - 2.1 Aumentos de Deudores Financieros;
 - 2.2 Aumentos de Inversiones Diferidas;
 - 2.3 Aumentos de Existencias para Producción y Ventas;
 - 2.4 Aumentos de Inversiones en Productos en Proceso; o,
 - 2.5 Disminución de Créditos Diferidos.
3. Si el gasto es de inversión, a la Cuenta por Pagar se le añadirá los dígitos que definen la naturaleza del gasto (costo), que pueden ser cualquiera de las opciones posibles desde el grupo 71 al 78; las contra cuentas registrarán:
 - 3.1 Aumentos de Deudores Financieros;

⁷ En el cuadro 16 se muestra sólo una parte del contenido de la Cédula Presupuestaria de Ingresos.

- 3.2 Aumentos de Inversiones Diferidas;
 - 3.3 Aumentos de Inversiones en Existencias para Inversión;
 - 3.4 Aumentos de Inversiones en Obras en Proceso y Programas en Ejecución;
 - 3.5 Disminución de Créditos Diferidos; o,
 - 3.6 Gastos de Gestión.
4. Si el gasto es de capital, a la Cuenta por Pagar se le añadirá los dígitos que definen la naturaleza del gasto, que pueden ser cualquiera de las opciones posibles desde el grupo 84 al 88; las contra cuentas registrarán:
- 4.1 Aumentos de Inversiones Financieras;
 - 4.2 Aumentos de Deudores Financieros;
 - 4.3 Aumentos de Inversiones Diferidas;
 - 4.4 Aumentos de Existencias de Inmobiliarios para la Venta;
 - 4.5 Aumentos de Bienes de Larga Duración;
 - 4.6 Aumentos de Inversiones en Obras en Proceso y en Programas en Ejecución;
 - 4.7 Disminución de Pasivos Financieros; o,
 - 4.8 Gastos de Gestión.
5. Si el gasto es de aplicación del financiamiento, a la Cuenta por Pagar se le añadirá los dígitos que definen la naturaleza del gasto, que pueden ser cualquiera de las opciones posibles de los grupos 96 ó 97; las contra cuentas registrarán:
- 5.1 Disminución de Deuda originada por Títulos y Valores, Empréstitos y Pasivos Financieros; o,
 - 5.2 Disminución de Pasivos Financieros.

La Ejecución de Gastos Presupuestarios y sus Efectos en la Contabilidad

DEBITO	TM	CREDITO
Efectos Patrimoniales directos e indirectos		C X P (+) Naturaleza del Gasto
▲ Gastos de Gestión: 633, 634, 635 y 636.01/07 ▲ Deudores Financieros: 124.01.01 ▲ Inversiones Diferidas: 125.02/08 125.25/31 ▲ Existencias para Consumo: 131.01 y 131.05 ▲ Inversiones en Obras en Proceso: 151.60 al 62 ▲ Inversiones en Programas en Ejecución: 152.60 al 62 ▼ Pasivos Financieros: 224.11, 224.15 al 19 ▼ Créditos Diferidos: 225.91.02 al 13	F	213 51, 53, 56, 57, 55 y 58 53 56, 57 53 56 56, 57, 58 51
▲ Deudores Financieros: 124.01.03 ▲ Inversiones Diferidas: 125.09 al 16 ▲ Existencias para Producción y Ventas: 132.01 al 132.07 ▲ Inversiones en Productos en Proceso 133.11/40 ▼ Créditos Diferidos: 225.92.02 al 13	F	213 63 61, 63, 67 61
▲ Deudores Financieros: 124.01.05 ▲ Inversiones Diferidas: 125.17 al 24 ▲ Existencias para Inversión: 131.03 ▲ Inversiones en Obras en Proceso: 151.11 al 40, 151.51 al 59 ▲ Inversiones en Programas en Ejecución: 152.11 al 40, 152.58 y 59 ▼ Créditos Diferidos: 225.93.02 al 13 ▲ Gastos de Gestión: 636.09 al 11	F	213 73 71, 73, 75, 77, 78 71 78
▲ Inversiones Financieras: 121 al 123 ▲ Deudores Financieros: 124.03 ▲ Inversiones Diferidas: 125.47 ▲ Existencias para Producción y Ventas: 132.09	F	213 87 84

▲ Bienes de Larga Duración de Administración y de Producción: 141 y 142 ▲ Inversiones en Obras en Proceso: 151.41 al 45 ▲ Inversiones en Programas en Ejecución: 152.41 al 46 ▼ Pasivos Financieros: 224.09, 224.13 ▲ Gastos de Gestión: 636.19 al 636.21 al 26			88 85, 88
▼ Deuda por Títulos y Valores, Empréstitos y Pasivos Financieros: 221 y 223 ▼ Pasivos Financieros: 224.97	F	213	96 97

Cuadro 17

En resumen, cuando se ejecutan partidas de gastos de cualquier tipo que sean, el crédito siempre se hará a la cuenta 213 Cuentas por Pagar, añadiéndole los dos dígitos de la naturaleza del gasto de que se trate; los débitos corresponderán, según los casos, a cuentas de Gastos de Gestión, que disminuyen en forma indirecta al Patrimonio; a cuentas de Activo para aumentarlas; y a cuentas de Pasivo para disminuirlas. Las representaciones de las principales aplicaciones contables derivadas de gastos presupuestarios precisados en el Cuadro 17 constan en el siguiente Gráfico 19.



Gráfico 19

Ejemplos prácticos de lo expuesto en el Cuadro 17 y en el Gráfico 19, en cuanto al registro contable y la ejecución presupuestaria de gastos corrientes, de capital y de aplicación del financiamiento, se presentan a continuación en el gráfico 20.

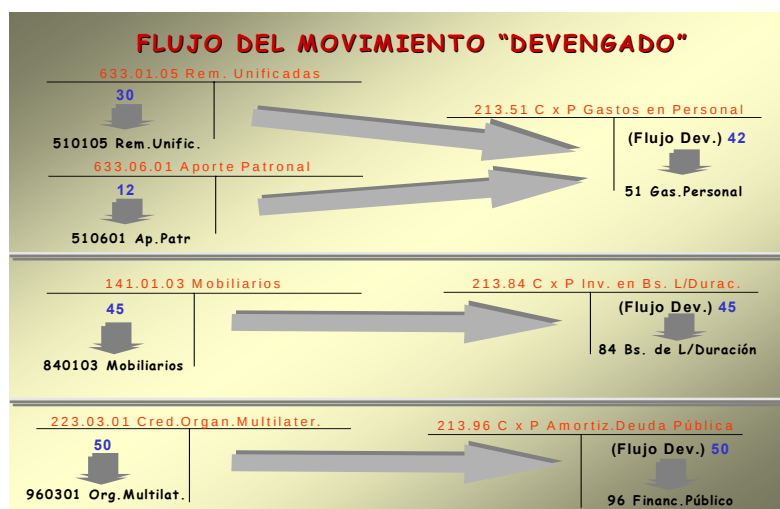


Gráfico 20

Como se puede observar, al tratarse de gastos presupuestarios, contablemente siempre la cuenta que se acreditará será la Cuenta por Pagar (213) para registrar la existencia de obligaciones, los que varían serán los grupos de gasto incurridos; los débitos de las contra cuentas que están a la izquierda del gráfico 20, al ser de nivel 2 se hallan asociados a ítem presupuestarios, de lo que se puede extraer la siguiente conclusión:

“Los flujos de débitos de las contra cuentas de las Cuentas por Pagar, coinciden con el valor por cada de la columna Devengado de la Cédula Presupuestaria de Gastos”.

Esta afirmación se la puede verificar observando los valores debitados en los ejemplos anteriores (Gráfico 20), que están asociados a presupuestarios (30, 12, 45 y 50), los cuales constan en el Cuadro 18 en la columna Devengado.

CEDULA PRESUPUESTARIA -GASTOS-			
Conceptos	Asign.	Dev.	Saldo
51 GASTOS EN PERSONAL	50	42	8
51.01 REMUNERACIONES BASICAS	35	30	5
51.01.05 Remuneraciones Unificadas	35	30	5
51.06 APORTES PATRONALES S.S.	15	12	3
51.06.01 Aporte Patronal	15	12	3
84 BIENES DE L/DURACION	60	45	15
84.01 BIENES MUEBLES	60	45	15
84.01.03 Mobiliarios	50	45	5
84.01.05 Vehículos	10	0	10
96 AMORTIZAC.DEUDA PUBLICA	59	50	9
96.03 AMORTIZ. DEUDA EXTERNA	59	50	9
96.03.01 A Organismos Multilaterales	55	50	5
96.03.02 A Gobiernos y Org.Gubernam.	4	0	4
TOTAL DE GASTOS	169	137	32

Cuadro 18

Los flujos de débito de las cuentas de existencias y de bienes de larga duración del Activo y algunas de gastos por consumo de existencias siempre coincidirán con las aplicaciones presupuestarias realizadas en asientos de tipo financiero, pero no con los demás registros, ya que estas cuentas contienen cargos por concepto de actualizaciones que se registran con asientos de ajuste; como por ejemplo cuando se reciben donaciones de bienes fungibles y no fungibles, cuya contra cuenta será la cuenta 611.99 “Donaciones en Bienes Muebles e Inmuebles”; y en el caso del gasto, cuando se ha dispuesto de saldos de existencias del ejercicio anterior que se consumen en el año corriente, operaciones que incrementarán los flujos deudores de las cuentas de inversiones y las de gasto correspondientes, según los casos, sin que exista un aumento correlativo en las Cuentas por Pagar.

De forma similar a lo que se expuso en cuanto a los ingresos, se puede expresar lo que sucede con los gastos, así:

Generalizando, se podrá conciliar los valores de los flujos de débitos de asientos de tipo financiero de las contra cuentas de las Cuentas por Pagar, con los valores que consten en el Devengado⁸ de la cédula presupuestaria de gastos; así también, las sumatorias por cada grupo presupuestario de la cédula, con los flujos acreedores de la respectiva Cuenta por Pagar (42, 45 y 50).

Transacciones con Caja y Bancos por Recaudaciones y Pagos

Para el tratamiento del flujo monetario que se produce en el sistema de Red Bancaria que opera en el país, es necesario conocer que las entidades, organismos, fondos y proyectos del Sector Público, conforme lo establecen determinadas disposiciones legales, deben mantener sus recursos financieros a su nombre y en

⁸ En el cuadro 18 se muestra sólo una parte del contenido de la Cédula Presupuestaria de Gastos.

el banco depositario oficial de los recursos financieros públicos, el Banco Central del Ecuador (BCE). En los lugares en que no tenga sucursal, agencia u oficina el BCE, el depositario oficial será la sucursal o agencia del Banco Nacional de Fomento (BNF) y donde el BNF no tenga oficinas, el Ministro de Economía y Finanzas nombrará como depositario oficial de los fondos públicos a otro banco.

El Banco Central del Ecuador y el Banco Nacional de Fomento están facultados para establecer las medidas que fueren pertinentes, para que los cheques librados por las entidades y organismos del sector público, impresos en los formularios debidamente aprobados y girados por los funcionarios autorizados, sean pagados a su presentación por cualquiera de los organismos de la red bancaria nacional, oficial o privada, para lo cual celebrarán los convenios que sean necesarios.

En este sentido, el BCE ha celebrado convenios de corresponsalía con el BNF y la banca privada, para que se cumpla lo antes referido.

El flujo monetario que ocurre en el país con estos referentes legales se muestra a continuación (Gráfico 21), en dos niveles relacionados, el del ente Tesoro Nacional en la parte superior y el que corresponde a las entidades públicas, más abajo.

El Tesoro Nacional recibe en la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional los recursos financieros provenientes de cualquier fuente que alimente el Presupuesto del Gobierno Nacional, los fondos especiales y otros recursos de terceros (1), los que destina a los aportes y transferencias a las entidades beneficiarias de asignaciones y predestinaciones (2), y paga el servicio de la deuda de acuerdo a su Presupuesto y otras obligaciones (3).

Los aportes o transferencias y otros fondos entregados por el Tesoro son recibidos en las entidades en su cuenta "T" en el BCE (2), la que también recibe sus fondos de autogestión (6), que son trasladados desde la cuenta Rotativa de Ingresos que mantienen abierta en el Banco Privado y que provienen del cobro de sus derechos (4 y 5). Las recaudaciones que efectúan los entes públicos en dinero efectivo o en cheques, se depositan íntegras, intactas y de inmediato en la cuenta rotativa de ingresos (I), pudiendo hacerlo hasta el día hábil siguiente a su recaudación.

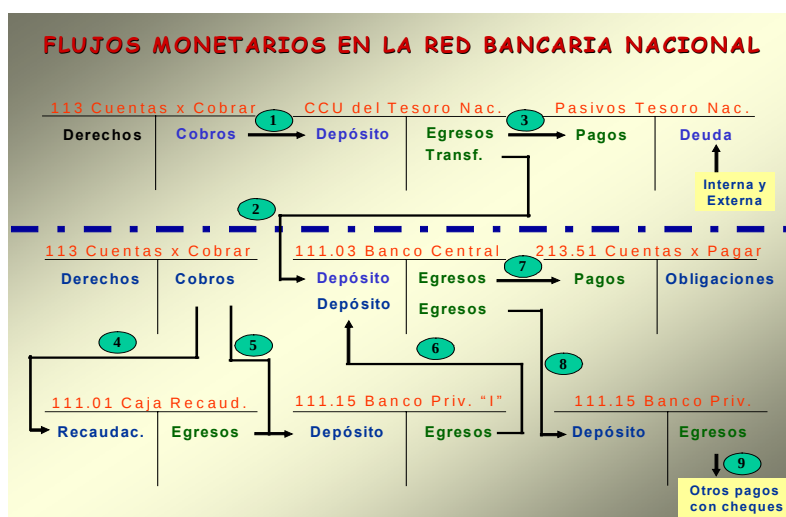


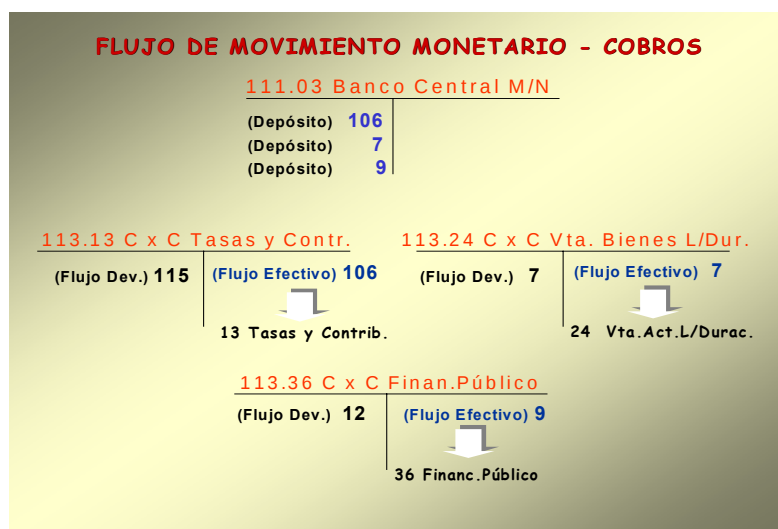
Gráfico 21

Con los recursos disponibles en el BCE las entidades proceden a efectuar el pago de sus obligaciones originadas por el líquido de las remuneraciones del personal, aportes y descuentos por préstamos de la seguridad social, compra de bienes y servicios, recepción de obras y otras obligaciones (7), ya sea través del sistema de pagos interbancarios SPI-SP o trasladan fondos a otra cuenta corriente en el Banco Privado (8), desde la cual van a redimir directamente ciertas obligaciones mediante la emisión de cheques (9).

Este esquema difiere un tanto del flujo financiero que se produce cuando por excepción, las entidades trabajan con una cuenta general en el BNF, a través de la cual efectúan todos sus movimientos de fondos.

Luego de la aplicación del Principio del Devengado y la lógica técnica de integración presupuestaria patrimonial, simultáneamente o a futuro procede el registro de los flujos o movimientos monetarios efectivos; esto es la recaudación de los derechos registrados en las Cuentas por Cobrar o la cancelación de las obligaciones anotadas en las Cuentas por Pagar.

Recaudación de Derechos. La recaudación de los derechos de cobro derivados de los ingresos de gestión se los registrará debitando la cuenta del subgrupo de Disponibilidades que sea del caso y acreditando la Cuenta por Cobrar correspondiente.



Cuadro 19

Utilizando como punto de partida los ejemplos prácticos contenidos en el Gráfico 18, cuando aquellos derechos se hacen efectivos, se los cobra total o parcialmente, los registros serán los que constan en el cuadro 19 anterior.

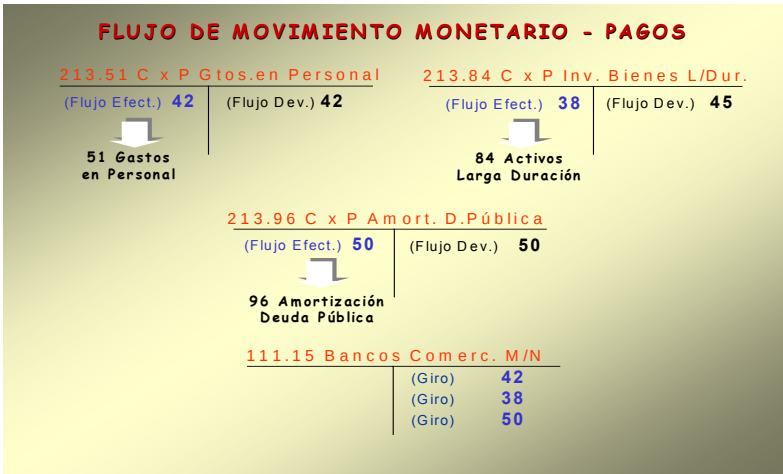
Pago de Obligaciones. La cancelación de obligaciones derivadas de los gastos de gestión, de los costos de producción, de las compras de bienes de larga duración, de los costos de inversiones en proyectos y programas, etc., se la registrará debitando la Cuenta por Pagar y acreditando la cuenta del subgrupo de Disponibilidades que fuere del caso. En la mayor parte de los casos, la redención de las obligaciones se hará por medio del Sistema de Pagos Interbancarios, lo que producirá en las instituciones, un crédito en la cuenta corriente que disponga en el Banco Central del Ecuador.

Las Cuentas por Pagar “de acuerdo a la naturaleza del gasto incurrido” contienen en todos los casos, “el total de obligaciones a redimir”, tanto a los proveedores de los bienes y servicios adquiridos como a terceros por cuenta de ellos; es decir, que en ellas deben constar a más de las deudas a los proveedores, todas las retenciones y descuentos que se realizan, para posteriormente efectuar pagos a terceros por cuenta de los beneficiarios directos de las obligaciones. Ejemplos de lo mencionado son:

- a) El valor neto a pagar a los proveedores;
- b) Las retenciones del Impuesto a la Renta que se efectúan en la facturación por las compras de bienes y servicios, para su ulterior pago al Fisco;
- c) Los aportes individuales y los descuentos por préstamos quirografarios e hipotecarios para la Seguridad Social;
- d) Las retenciones legales por alimentos
- e) Las recuperaciones de anticipos concedidos por la entidad a dignatarios, funcionarios, servidores y trabajadores;

- f) Los descuentos para sindicatos, cooperativas, asociaciones y otros que constan en los roles de remuneraciones;
- g) La amortización de anticipos contractuales constantes en la liquidación de planillas de avance de obras; y,
- h) Las participaciones de la contribución del 1% que debe rendirse en contratos sujetos al procedimiento de licitación establecido en la Ley de Contratación Pública, destinadas a la Contraloría General del Estado, Procuraduría General del Estado, Ministerio Público, Secretaría Nacional de Ciencia y Tecnología y para el Instituto Nacional de Estadística y Censos.

Utilizando como punto de partida los ejemplos prácticos contenidos en el gráfico 20, cuando aquellas obligaciones se las redime, se las paga total o parcialmente, los registros serán los que constan en el cuadro 20 que consta a continuación.



Cuadro 20

Analizando los créditos registrados en las Cuentas por Cobrar (Cuadro 19) y los débitos en las Cuentas por Pagar (Cuadro 20), podemos concluir en la siguiente afirmación:

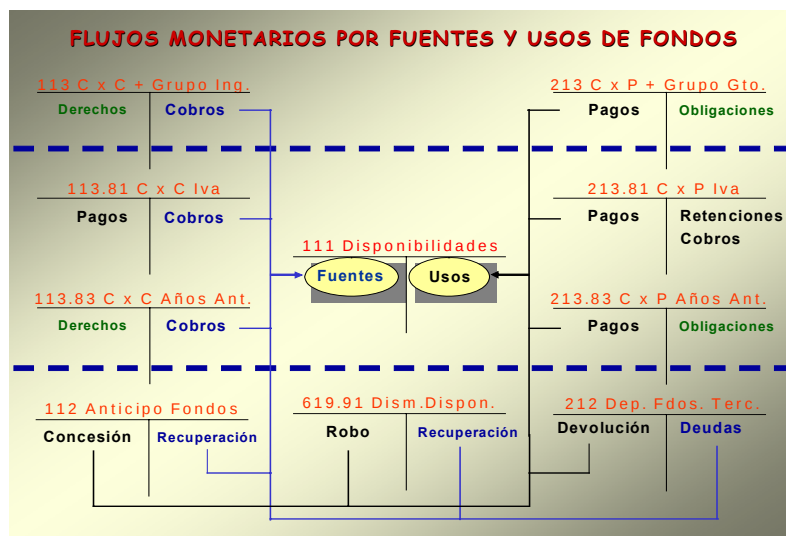
Los flujos mensuales de créditos de las Cuentas por Cobrar y de débitos de las Cuentas por Pagar, asociadas a alguna naturaleza del ingreso o del gasto presupuestario, constituyen la columna “Ejecutado” del Estado de Ejecución del Programa Periódico de Caja. Este reporte (Cuadro 21), sirve para demostrar la ejecución efectiva del Programa Periódico de Caja - PPC y no forma parte del compendio de informes financieros obligatorios a entregarse mensualmente al Ministerio de Economía y Finanzas.

ESTADO DE EJECUCION DEL PROGRAMA PERIODICO DE CAJA				
Conceptos	P.Caja	Ejec.	Desv.	
INGRESOS				
13 TASAS Y CONTRIBUCIONES	130	106	24	
24 VTAS ACTIVOS L. DURACION	23	7	16	
31 FINANCIAMIENTO PUBLICO	16	9	7	
TOTAL DE INGRESOS	169	122	47	
Conceptos	P.Caja	Ejec.	Desv.	
EGRESOS				
51 GASTOS EN PERSONAL	50	42	8	
84 ACTIVOS LARGA DURACION	60	38	22	
96 AMORTIZ.DEUDA PUBLICA	59	50	9	
TOTAL DE EGRESOS	169	130	39	

Cuadro 21

Estos mismos flujos “de créditos de las Cuentas por Cobrar y de débitos de las Cuentas por Pagar”, pero acumulados hasta el período que se informe, constituyen las “fuentes” y los “usos” de disponibilidades de origen presupuestario del Estado de Flujo del Efectivo.

A más de estos movimientos que tienen efecto en las cuentas de disponibilidades monetarias y que se producen como consecuencia del cobro de derechos y del pago de obligaciones con incidencia en la ejecución presupuestaria, existen otros movimientos que no se originan en operaciones con afectaciones presupuestarias; en el siguiente Cuadro 22, se indican los movimientos en las disponibilidades que se producen por efecto de operaciones originadas en la ejecución presupuestaria y otros por transacciones no presupuestarias.



Cuadro 22

Los movimientos no presupuestarios se producen entre otros por:

- Los cobros o recuperaciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado en las compras de bienes y servicios;
- Los pagos efectuados al Fisco, por cobros y retenciones realizados del IVA;
- Los cobros de Cuentas por Cobrar y los pagos de Cuentas por Pagar de Años Anteriores;
- La entrega de diversos tipos de anticipos de fondos y su recuperación; y,
- La recaudación de fondos ajenos y su ulterior devolución;
- La recepción de depósitos de intermediación o en garantía y su posterior pago;
- La pérdida o robo de disponibilidades.

Tipos de Movimiento y Afectaciones Presupuestarias

En el Libro Diario General Integrado se utilizan las siguientes iniciales para identificar los diferentes tipos de movimiento mencionados en la Norma Técnica de Contabilidad Gubernamental 2.2.2 “Agrupación de los Hechos Económicos”:

TIPOS DE MOVIMIENTO	SIGLA
Apertura	A
Financiero	F
Ajuste	J
Cierre	C
Cuentas de Orden	O

Cuadro 23

Por ninguna razón deberá, en el proceso de registro contable, mezclarse en un sólo asiento, operaciones que respondan a los diferentes tipos de movimiento (A, F, J, C y O).

Apertura. El asiento de apertura o inicial corresponde al primer asiento contable que realiza la institución para iniciar sus actividades dentro de cada ejercicio fiscal, en las existentes (negocio en marcha), este asiento se hará siempre el primer día hábil del año y contendrá los saldos de determinadas cuentas del Estado de Situación Financiera del ejercicio anterior, que se trasladan al siguiente ejercicio; en las instituciones que se crearen, dicho asiento se realizará en la fecha que inicie operaciones y con los datos que correspondan a su Balance de Situación Inicial.

De no contar con ningún recurso ni obligación con que se pueda elaborar dicho Balance, para efectos de poder subir la información al SIGEF Integrador, a través de la página Web del MEF, como artificio se podrá generar uno con las cuentas 12483 y la 22483, Cuentas por Cobrar y por Pagar de Años Anteriores, respectivamente, por un valor de \$ 1.00 cada una; cuentas que ya en el proceso normal podrán ser eliminadas mediante un asiento de ajuste.

En el Diario General Integrado el asiento inicial se lo reconoce con la letra “A”, en este tipo de asiento se produce “exclusivamente y por excepción” la ejecución de las partidas presupuestarias que contienen el subgrupo de ingreso 3701 “Saldos en Caja y Bancos”, por la diferencia entre los saldos contables de las cuentas de Disponibilidades menos la Deuda Flotante que deba redimirse con dichos saldos⁹, siempre que dicho resultado sea positivo y aún cuando, por necesidad del sistema, dicha deuda esté incorporada en la cuenta 22483 ó en la cuenta 2249701 denominadas “Cuentas por Pagar Años Anteriores”.

La cuenta 22483 será utilizada por las instituciones que no consideran en sus presupuestos asignaciones para identificar y cancelar sus obligaciones pendientes de pago provenientes del ejercicio anterior, entre ellas están las que son parte del Presupuesto del Gobierno Central: Ministerios, Direcciones Provinciales de Educación y de Salud, Colegios, Hospitales, Areas de Salud y otras que disponga la Unidad del Ministerio de Economía y Finanzas, rectora del Sistema de Presupuesto; en cambio, utilizarán la cuenta 2249701 las entidades del Régimen Seccional Autónomo, las Empresas del Estado y otras que establezcan en sus presupuestos asignaciones en partidas presupuestarias con el 970101, para cancelar sus obligaciones originadas el ejercicio anterior y que mantienen pendientes de pago.

Financiero. Los asientos de tipo financiero se los reconoce con la letra “F”, son aquellos en los que de inmediato o a futuro se producirá un impacto en las disponibilidades monetarias, ya sea por la recaudación de ingresos, la percepción de fondos ajenos, el pago de obligaciones, la utilización de fondos en la concesión de anticipos, etc.

En este tipo de asientos intervienen debitadas o acreditadas alguna cuenta del grupo 11 “Fondos Operacionales” o del grupo 21 “Deuda Flotante”; si dichas cuentas corresponden a sus subgrupos 113 “Cuentas por Cobrar” según la naturaleza del ingreso o 213 “Cuentas por Pagar” según la naturaleza del gasto, sus contra cuentas “siempre tendrán” afectaciones a partidas presupuestarias de ingreso o de gastos, respectivamente.

Es preciso hacer hincapié, que según las instrucciones contenidas en las Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental 2.2.1 “Reconocimiento de los Hechos Económicos” y 2.3.2 “Asociación Contable Presupuestaria”, en los asientos de tipo “financiero” en que intervengan por efecto del Devengado las Cuentas por Cobrar debitadas o las Cuentas por Pagar acreditadas, siempre existirán afectaciones por ejecución presupuestaria; pues dichas cuentas están asociadas a grupos de ingreso o de gasto del Presupuesto y sus contra cuentas están asociadas a rubros de ingreso o de gasto al último nivel que se haya aprobado el Presupuesto, ya sea este el de grupo, subgrupo o .

La ejecución presupuestaria coincide con el “Devengado” contable y este corresponde a:

- a) En el caso de tributos, en el momento en que el sujeto activo tiene el derecho a cobrar al sujeto pasivo los valores establecidos tras la determinación efectuada ya sea por parte del contribuyente o por parte de la administración tributaria;

⁹ En los siguientes módulos se ejemplifica en los asientos de apertura, la aplicación presupuestaria a darse a los saldos de Caja Bancos, disminuidos los saldos de la Deuda Flotante o de corto plazo.

- b) La instancia en que ocurre el “Flujo Real” de bienes económicos de manos de los vendedores hacia los compradores;
- c) Cuando se reciben planillas de avance de obras; y,
- d) Cuando ineludiblemente deba entregarse fondos sin contraprestación.

Contrariamente a lo indicado, en ningún evento existirán afectaciones presupuestarias en los asientos de “ajuste”, de “cierre”, ni en los asientos en que concurran cuentas de orden.

Ajuste. A los asientos de ajuste se los reconoce con la letra “J”, este tipo de asientos nunca, ni por excepción, generan afectaciones por ejecución presupuestaria, corresponden a aquellas operaciones contables que se realizan para regular, trasladar o actualizar valores de determinadas cuentas y no deben realizarse ajustes en cuentas 11 de Fondos Operacionales o 21 de Deuda Flotante.

Para efectuar regulaciones en asientos en que hubieren intervenido cuentas 11 ó 21 se utiliza el procedimiento de corrección de errores, que invalida total o parcialmente los movimientos registrados en las cuentas aplicadas, a partir de la fecha de registro de la corrección.

El procedimiento de corrección de errores procede mediante el registro del mismo asiento original, pero por su valor total o parcial con signo negativo, salvo en el caso de las entidades que utilizan el Sistema Integrado de Gestión Financiera – SIGEF, las cuales sólo podrán corregir el asiento original reversándolo por su valor total, esto es no parcialmente, ni tampoco con signo negativo.

Los ajustes originados en depreciaciones, corrección monetaria, consumo de existencias y acumulación de costos, por ejemplo, corresponden a actualizaciones de los saldos de las cuentas respectivas.

Cierre. Los asientos de cierre se los reconoce con la letra “C”, corresponden a aquellas operaciones contables que deben realizarse al final del ejercicio fiscal, luego de haber generado los estados financieros de fin de año (con corte al 31 de Diciembre); es decir, que sus flujos deudores y acreedores no intervienen en la generación de nuevos reportes o informes contables, sólo están destinados a trasladar los saldos de determinadas cuentas al siguiente ejercicio fiscal.

La Norma Técnica de Contabilidad Gubernamental 2.2.17 establece los criterios a observar para proceder con el cierre de cuentas al término del ejercicio contable (Cuadro 24), los movimientos de cierre se efectuarán, en todos los casos, con fecha 31 de Diciembre y ya no se circunscriben sólo a las cuentas de resultados, sino también a otras cuentas de Activo y de Pasivo asociadas a grupos y a rubros del Clasificador Presupuestario; situación muy particular en la metodología contable en vigencia.

Cierre de Cuentas
1. De Resultados (Ingresos y Gastos de Gestión)
2. Cuentas por Cobrar y Cuentas por Pagar y cuentas de Anticipos de Fondos
3. Cuentas de Acumulación de Costos de Producción y de Inversiones en Proyectos y Programas

Cuadro 24

Cierre de cuentas de Resultados

Al final del ejercicio fiscal, las instituciones deben cerrar las cuentas de ingresos y gastos de gestión, utilizando como contra cuenta la 61803 “Resultado del Ejercicio Vigente”.

Al inicio del siguiente ejercicio fiscal, el saldo de la cuenta 61801 “Resultados de Ejercicios Anteriores” corresponderá al saldo de la cuenta 61803 “Resultado del Ejercicio Vigente” del ejercicio anterior; dicho saldo de inmediato el mismo primer día del año, será transferido mediante un asiento de ajuste a la cuenta correspondiente del Patrimonio Público.

La transferencia al Patrimonio indicada en el inciso anterior, es un proceso general para todos los entes financieros públicos, excepto algunas empresas, las cuales ajustarán dicha cuenta en función de lo

establecido en la Ley o en ausencia de expresas disposiciones legales al respecto, lo harán en función de las decisiones de la autoridad competente, dirigidas a constituir con su saldo positivo, reservas e incrementos de capital; o en el evento de que su saldo sea negativo lo mantendrán en esa cuenta, para ir amortizando las pérdidas con los superávits de los siguientes ejercicios fiscales, conforme lo establezcan las disposiciones legales correspondientes.

Cierre de Cuentas por Cobrar y por Pagar y de Anticipos de Fondos

También deberán cerrarse las Cuentas por Cobrar de los Activos Operacionales y las Cuentas por Pagar del Pasivo por Deuda Flotante, según las siguientes instrucciones:

- a) Los saldos de las carteras de deudores de las Cuentas por Cobrar, deberán trasladarse a la cuenta 12483 o a la 1249801 “Cuentas por Cobrar Años Anteriores”, del subgrupo Deudores Financieros; en el siguiente ejercicio, mediante asientos de tipo financiero, se trasladarán a la cuenta 11383, o a la cuenta 11398 del subgrupo Cuentas por Cobrar de los Activos Operacionales, en las magnitudes y conforme ocurra su recaudación; y,
- b) Los saldos de las carteras de acreedores de las Cuentas por Pagar, deberán trasladarse a la cuenta 22483 o a la cuenta 2249701 “Cuentas por Pagar Años Anteriores” del subgrupo de Pasivos Financieros; en el siguiente ejercicio, mediante asientos de tipo financiero, se trasladarán a la cuenta 21383, o a la cuenta 21397 del subgrupo Cuentas por Pagar de la Deuda Flotante, en las magnitudes y conforme vaya ocurriendo su pago.

El uso de las cuentas 1249801 y 2249701 precisadas en los literales anteriores ocurrirá, si el ente financiero considera en su Presupuesto asignaciones en partidas con los 360501 y 970101 para la recaudación y pago de cuentas de años anteriores, respectivamente; en caso contrario utilizará las cuentas 12483 y 22483.

Las cuentas 12483 y 22483 serán de uso obligatorio en entidades “dependientes de instituciones”, con escasa representación presupuestaria; verbi gratia, establecimientos de educación media, hospitales, áreas de salud y las que la Subsecretaría de Presupuestos del Ministerio de Economía y Finanzas estime del caso, para las cuales no crea conveniente o necesario el uso de partidas con los 360501 y 970101.

Por otro lado, aquellos auxiliares de las cuentas del subgrupo Anticipos de Fondos, que se hallaren pendientes de recuperación al 31 de diciembre de cada año, que denoten fundadas expectativas de incobrabilidad y que se hayan mantenido como tales al menos seis meses, se los trasladará a la cuenta 12484, para posibilitar posteriormente su traspaso a la cuenta 12607 “Deudores Financieros no Recuperables”.

Cierre de Cuentas de Costos de Producción y de Proyectos y Programas

Mediante asientos de cierre se deberán trasladar los saldos de las cuentas de acumulación de costos de Producción, las de Inversiones en Obras en Proceso y de las Inversiones en Programas en Ejecución, a las cuentas 13392 o la 133.93 por los Costos Acumulados de Productos en Proceso o Terminados y a la 15192 o a la 15292, por la Acumulación de Inversiones en Obras en Proceso o Acumulación de Inversiones en Programas en Ejecución, según correspondan.

Cuando en el transcurso del año sea necesario realizar los traspasos de los saldos de las cuentas de acumulación de costos a las cuentas 133.92, 133.93, 15192 ó 15292, por haberse concluido el proceso productivo, el proyecto o el programa, se los efectuará mediante asientos de ajuste y no de cierre.

Sector público

De conformidad con la Constitución Política de la República del Ecuador, el Sector Público se subdivide en el Sector Público Financiero y el Sector Público no Financiero (Gráfico 22).

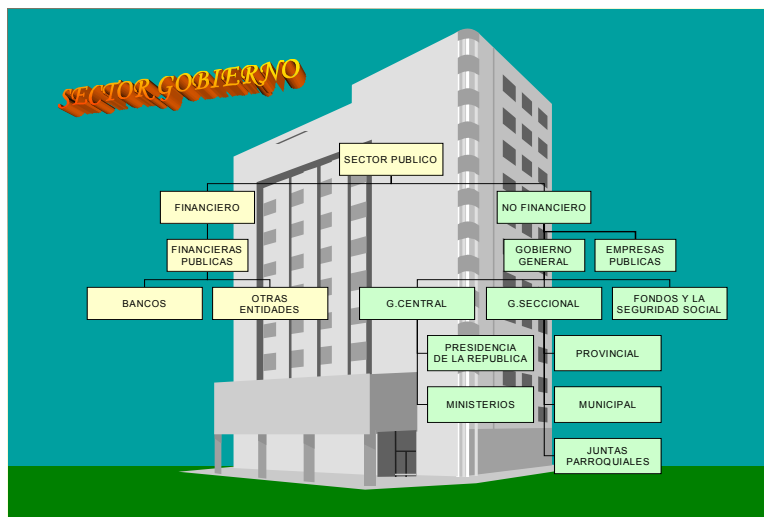


Gráfico 22

El Sector Público Financiero es el más fácil de reconocer, porque se halla integrado por las instituciones financieras públicas, entre las cuales constan: el Banco Central del Ecuador BCE, Banco Nacional de Fomento BNF, Banco del Estado BdE, Banco Ecuatoriano de la Vivienda BEV, Corporación Financiera Nacional CFN e Instituto Ecuatoriano de Crédito Educativo y Becas IECE. Estas instituciones deben establecer, poner en operación y mantener su sistema contable, de acuerdo a la normativa expedida por la Superintendencia de Bancos y Seguros.

El Sector Público no Financiero está constituido por los siguientes organismos y entidades:

1. Los organismos y dependencias de las Funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial;
2. Los organismos electorales;
3. Los organismos de control y regulación;
4. Las entidades que integran el régimen seccional autónomo;
5. Los organismos y entidades creados por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado; y,
6. Las personas jurídicas creadas por acto legislativo seccional para la prestación de servicios públicos.

El ámbito en el que debe aplicar la Contabilidad Gubernamental, de acuerdo a la normativa expedida por el Ministerio de Economía y Finanzas, se circunscribe a lo que constituye el Sector Público no Financiero, integrado por dos grandes segmentos, el Gobierno General y las Empresas Públicas.

El Gobierno General a su vez está constituido por las entidades que conforman el Gobierno Central, el Gobierno Seccional Autónomo, las entidades descentralizadas y autónomas y las entidades de Seguridad Social, que en el caso ecuatoriano son el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social IESE, el Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas ISSFA y el Instituto de Seguridad Social de la Policía ISSPOL.

A cada uno de los diversos componentes del Sector Público, el Ministerio de Economía y Finanzas le ha asignado un código inicial, dentro de los diferentes campos que constituyen la partida presupuestaria, que sirve para el reconocimiento o identificación de los diversos tipos de presupuesto, estos son los siguientes:

1	Entidades del Gobierno Central
2	Entidades Descentralizadas y Autónomas
3	Entidades de Seguridad Social
4	Empresas Públicas
5	Entidades Financieras Públicas
6	Entidades del Régimen Seccional Autónomo

Cuadro 25

Partidas presupuestarias del Presupuesto General del Estado

El Presupuesto General del Estado contiene las previsiones de ingresos y gastos del sector público no financiero, excepto las de los organismos del régimen seccional autónomo y de las empresas públicas, que constituyen presupuestos independientes de este.

Consecuentemente, dentro del Presupuesto General del Estado constan las previsiones de ingresos y gastos de los segmentos correspondientes al Gobierno Central (1), Entidades Descentralizadas y Autónomas (2) y Entidades de Seguridad Social (3).

El Presupuesto del Gobierno Central contiene los presupuestos individualizados de ingresos y gastos de las instituciones públicas que conforman las funciones legislativa, ejecutiva y judicial. La función legislativa es ejercida por el Congreso Nacional, integrado por diputados de elección popular que desempeñan sus funciones por el período de cuatro años; la Función ejecutiva, ejercida por el Presidente de la República, quien es el Jefe del Estado y del Gobierno y responsable de la administración pública, elegido por voluntad popular para un período de cuatro años; y la función judicial, que ejerce la potestad judicial y que está integrada por la Corte Suprema de Justicia, las cortes, tribunales y juzgados y el Consejo Nacional de la Judicatura.

Dentro de la función ejecutiva se hallan la Presidencia y Vicepresidencia de la República, los Ministerios y sus entidades adscritas y las entidades descentralizadas y autónomas.

Las partidas presupuestarias del Presupuesto General del Estado están constituidas por una parte fija y otra variable; la parte fija comprende los 3 primeros campos constituidos por 8 dígitos tanto en los ingresos como en los gastos; la parte variable en cambio, es diferente en extensión para los dos elementos presupuestarios (ingresos y gastos).

Las partidas de ingresos tienen 18 dígitos y comprenden los siguientes campos:

Tipo de presupuesto	: 1 dígito	] Parte fija (8)
Institución	: 3 dígitos	
Unidad ejecutora	: 4 dígitos	
Clasificador	: 6 dígitos	] Parte variable (10)
Distribuidor	: 3 dígitos	
Fuente de financiamiento	: 1 dígito	

Ejemplo:

X.XXX.XXXX XXXXXX.XXX.X = 18 dígitos distribuidos en 6 campos

<u>8 Parte fija</u>	<u>10 Parte variable</u>	<u>Concepto</u>
1.470.0001	180101.002.1	Transferencia MICIP Quito
2.593.0000	130403.000.1	Contribuciones de las Compañías

Las partidas de gastos tienen 28 dígitos y una posición alfabética, total 29; los campos son:

Tipo de presupuesto	: 1 dígito	] Parte fija (8)	] Parte variable (21)
Institución	: 3 dígitos		
Unidad ejecutora	: 4 dígitos		
Actividad o Función	: 4 posiciones una alfabética y 3 dígitos		
Proyecto	: 3 dígitos		
Provincia	: 2 dígitos		
Cantón	: 2 dígitos		
Clasificador	: 6 dígitos		
Distribuidor	: 3 dígitos		
Fuente de financiamiento	: 1 dígito		

Ejemplos:

X.XXX.XXXX XXXX.XXX.XX.XX.XXXXXX.XXX.X = 28 dígitos y 1 alfabético

<u>8 Parte fija</u>	<u>21 Parte variable</u>	<u>Concepto</u>
1.470.0001	D111.000.0100.510105.000.0	Remuneraciones Unificadas
2.593.0000	A613.000.0000.530105.000.1	Telecomunicaciones

Los 6 dígitos que comprenden el clasificador presupuestario de ingresos y gastos se estudiaron en las páginas 10 y 11 de este Manual, el dígito que corresponde al tipo de presupuesto se explica en el presente subtítulo; los demás campos son codificaciones preestablecidas por el Ministerio de Economía y Finanzas, los cuales son utilizados para identificar a cada institución, sus unidades ejecutoras, las funciones y proyectos que tienen, su ubicación geográfica y entre otros aspectos más, sus fuentes de financiamiento.

Presupuesto de gobiernos seccionales y empresas

Para las instituciones que comprenden el gobierno seccional autónomo y empresas públicas, la codificación de la partida presupuestaria es similar a la utilizada en el Presupuesto General del Estado en lo que se refiere a la parte fija, lo que difiere es en cuanto a la parte variable. No obstante, cabe señalar que los objetivos técnicos se hallan dirigidos a buscar consensos en torno a la idea de estandarizar, para uso de las entidades del régimen seccional autónomo, la misma estructura de la partida presupuestaria antes precisada; hasta tanto, las partidas para este segmento es como se indica a continuación:

Las partidas de ingresos tienen 15 dígitos y comprenden los siguientes campos:

Tipo de presupuesto	: 1 dígito	}	Parte fija (8)
Institución	: 3 dígitos		
Unidad ejecutora	: 4 dígitos		
Clasificador	: 6 dígitos	}	Parte variable (7)
Fuente de financiamiento	: 1 dígito		

Ejemplos:

X.XXX.XXXX XXXXXX.X = 15 dígitos

<u>8 Parte fija</u>	<u>7 Parte variable</u>	<u>Concepto</u>
4.606.0000	140301.1	Agua Potable
6.938.0000	110201.1	A los predios urbanos

Las partidas de gastos tienen 17 dígitos, los campos son:

Tipo de presupuesto	: 1 dígito	] Parte fija (8)
Institución	: 3 dígitos	
Unidad ejecutora	: 4 dígitos	

Función	: 1 dígito	] Parte variable (9)
Programa	: 1 dígito	
Clasificador	: 6 dígitos	
Fuente de financiamiento	: 1 dígito	

Ejemplos:

X.XXX.XXXX X.X.XXXXXX.X = 17 dígitos

<u>8 Parte fija</u>	<u>7 Parte variable</u>	<u>Concepto</u>
4.606.0000	1.1.510508.1	Dietas
6.938.0000	3.3.750101.0	Línea de Impulsión Quillan Loma

Si la entidad del gobierno seccional autónomo o la empresa del Estado no hubiere definido el uso de los campos de función, programa y fuente de financiamiento, en sus partidas de gastos, usará el dígito (9) en esas posiciones, como se indica a continuación:

<u>8 Parte fija</u>	<u>7 Parte variable</u>	<u>Concepto</u>
6.725.0000	9.9.510106.9	Salarios Unificados

En los ejemplos precedentes se puede observar, que el primer dígito de las partidas presupuestarias identifica al tipo de presupuesto (Cuadro 25).

La última posición en cada una de las partidas presupuestarias de los ejemplos anteriores, identifica la fuente de financiamiento, con las siguientes especificaciones:

Fuentes de financiamiento	
0	Recursos fiscales
1	Recursos de autogestión
2	Recursos provenientes de créditos externos
3	Recursos provenientes de créditos internos
4	Contrapartes locales de créditos
5	Ingresos predestinados a un fin específico (Recursos preasignados)
7	Recursos no reembolsables (Donaciones y asistencia técnica)
9	No definidos

Cuadro 26

El dígito (9) de no definidos puede utilizarse transitoriamente, en los campos correspondientes a la función, programa y fuente de financiamiento, pero sólo en los presupuestos de entidades del régimen seccional autónomo y de empresas públicas; de ninguna manera serán usados en las demás clases de entidades del Presupuesto General del Estado.

Para los presupuestos de gastos de las municipalidades, en el Cuadro 27 a continuación, constan las funciones y programas básicos que deberán contener transitoriamente, hasta cuando no se los homologue a la misma estructura del Presupuesto General del Estado.

Funciones y programas para municipios	
1	SERVICIOS GENERALES
1	Administración General
2	Administración Financiera
3	Justicia, Policía y Vigilancia
2	SERVICIOS SOCIALES
1	Educación y Cultura
2	Salud Pública
3	Construcciones de Viviendas para Obreros Industriales

	4	Otros Servicios Sociales
	5	Defensa Contra Incendios
3		SERVICIOS COMUNALES
	1	Planificación Urbana y Rural
	2	Higiene Ambiental
	3	Abastecimiento de Agua Potable
	4	Canalización y Alcantarillado
	5	Otros Servicios Comunales
4		SERVICIOS ECONOMICOS
	1	Transportes y Comunicaciones
	2	Energía Eléctrica
	3	Otros Servicios Económicos
5		SERVICIOS INCLASIFICABLES

Cuadro 27

Las municipalidades, de conformidad con sus necesidades, podrán prescindir de cualquier programa, o crear uno nuevo, dentro de la correspondiente función.

Producción de Información Financiera Para uso Interno Institucional

Para fines internos y a efectos de la toma de decisiones, la información financiera se producirá y presentará a las autoridades institucionales mensualmente, y se lo hará al último nivel de desagregación realizado a las cuentas de los niveles 1 y 2 del Catálogo General de Cuentas, con sumatorias parciales a los niveles superiores; sin embargo, también se la podrá presentar de acuerdo a las necesidades, por períodos menores y a los niveles de agregación que requiera la administración.

Responsabilidad Institucional

Las obligaciones de los entes públicos en materia de Contabilidad Gubernamental consisten en aplicar dicha ciencia según lo prescrito en los principios y normas establecidos en el Sistema de Administración Financiera, así como producir y reportar la información financiera resultado del proceso contable; los lineamientos administrativos generales establecerán las siguientes actividades:

- ❑ Verificar que los registros contables se sustenten en la documentación de soporte suficiente y necesaria, que guarde conformidad con las disposiciones legales y las prácticas comerciales de general aceptación.
- ❑ Producir mensualmente información financiera confiable y oportuna, que refleje de forma integral la administración de los recursos y obligaciones institucionales.
- ❑ Remitir al Ministerio de Economía y Finanzas la información financiera producida, en la forma, con la periodicidad y dentro de los plazos legalmente establecidos.
- ❑ Aplicar o establecer, de acuerdo con la Ley, las sanciones a aplicarse a los funcionarios del área financiera, por el incumplimiento en la aplicación de la normativa contable o la falta de presentación de información al Ministerio de Economía y Finanzas.

De conformidad con lo prescrito en la Ley Orgánica de Responsabilidad, Estabilización y Transparencia Fiscal, la máxima autoridad, los funcionarios y servidores del área financiera institucional son los responsables de la generación y presentación de la información financiera contable y presupuestaria.

Entrega de Información al Ministerio de Economía y Finanzas

Hasta cuando el Ministerio de Economía y Finanzas no establezca algún sistema en Web u otra opción que vaya de acuerdo a los avances tecnológicos, la información financiera producida por los entes que constituyen el Sector Público no Financiero será entregada a la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental, del Ministerio de Economía y Finanzas, mensualmente, dentro de los treinta días del mes siguiente al período que se informa.

Mensualmente entregarán el Balance de Comprobación de Sumas y de Saldos a nivel de cuentas 1 y 2, de acuerdo al detalle constante en el Catálogo General de Cuentas; las cédulas presupuestarias de ingresos y gastos al nivel de aprobación del Presupuesto institucional; y, el detalle de transferencias recibidas y entregadas.

Al comienzo de cada ejercicio fiscal también proveerán los datos correspondientes al asiento de apertura.

El medio para la remisión y captura de la información financiera producida, será vía internet, utilizando la página Web del Ministerio de Economía y Finanzas, donde consta el programa informático denominado “SIGEF Integrador” que esta Cartera de Estado ha puesto a disposición de las instituciones.

A más de la información mensual antes precisada, en el transcurso del mes de Enero de cada año se entregará al MEF, en forma impresa y debidamente legalizada, a nivel de cuentas 1 y 2, según el desglose constante en el Catálogo General de Cuentas y de acuerdo a los formatos establecidos en la normativa, la siguiente información con corte al 31 de Diciembre del año anterior, con sus correspondientes notas aclaratorias:

- ❑ Balances de Comprobación Inicial, Flujos, Sumas y Saldos;
- ❑ Estado de Resultados;
- ❑ Estado de Situación Financiera;
- ❑ Estado de Flujo del Efectivo; y,
- ❑ Estado de Ejecución Presupuestaria y sus anexos, las cédulas presupuestarias de ingresos y gastos.

Esta información será producida además, mensualmente y al último nivel de desagregación, para uso interno de la administración en cada entidad, fondo o proyecto del Sector Público no Financiero.

El Estado de Ejecución Presupuestaria deberá elaborarse con los grupos del Clasificador Presupuestario; sus anexos las cédulas presupuestarias, se producirán al último nivel de desagregación de las asignaciones del Presupuesto aprobado, sea éste el de grupo, subgrupo, o sub, con sumatorias parciales en cada nivel superior de agregación.

Objetivo de la Información Financiera

La información producida y entregada a la Subsecretaría de Contabilidad del Ministerio de Economía y Finanzas, a más de constituir el soporte para la toma de decisiones de las autoridades institucionales, formará parte de la rendición de cuentas a que están obligados, por mandato constitucional, todos los ciudadanos que asumen funciones públicas, sin ninguna excepción.

Para asegurar la disponibilidad de la información financiera, deberá considerarse las disposiciones constitucionales y legales expuestas en el subtítulo “Base legal” del presente Manual.

La Ley Orgánica de Responsabilidad, Estabilización y Transparencia Fiscal – LOREYTF, en su Título V, “De las Infracciones y Sanciones”, precisa las sanciones que se imputarán a las entidades del sector público, Ministros-Secretarios de Estado, dignatarios, máximas autoridades, funcionarios o servidores públicos, por las infracciones que cometieren en el cumplimiento de las obligaciones que a cada uno le corresponde de acuerdo con esa Ley.

Entre las sanciones establecidas está la prescrita en el artículo 32, que faculta al Ministerio de Economía y Finanzas para que suspenda, a las entidades del sector público que no enviaren la información, la entrega de asignaciones del Presupuesto General del Estado, hasta que se resuelva la causal de la suspensión, sin perjuicio de que se apliquen otras sanciones como las contenidas en los artículos 23 y 25, que fijan sanciones de 200 a 2.500 dólares de multa, a los funcionarios o servidores públicos y de 20 a 30 veces su remuneración total mensual a las máximas autoridades que no hubieren cumplido con sus obligaciones y en ambos casos con la destitución del cargo de aplicarse la multa mayor.

La Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado por su parte, en el Título II, Capítulo 5 “Determinación de Responsabilidades”, establece que ese Organismo Superior de Control tendrá la “potestad exclusiva” para determinar responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal.

Prevía a la determinación de responsabilidades que se desprendan de los informes elaborados, la Contraloría General del Estado examinará el cumplimiento de los preceptos legales y de las normas de auditoria y procederá a determinarlas con la debida motivación.

La principal forma de establecer responsabilidades por acciones u omisiones en el desempeño de funciones públicas, es a través de las auditorias y los exámenes especiales practicados por los organismos competentes de control.

Obligaciones de la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental

Con fundamento en la información financiera institucional, del ámbito del Sector Público no Financiero, la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental debe formular periódicamente la que corresponde a parte del sector Gobierno (Gráfico 22), y que debe presentarla a los diversos usuarios, conforme a la Ley; entre ellos están en orden de prelación: la sociedad ecuatoriana, El Congreso Nacional, La Contraloría General del Estado, el Banco Central del Ecuador, los órganos de planificación, etc.

La Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Economía y Finanzas tiene entre sus principales deberes:

- ❑ Formular y mantener actualizada la normativa del Sistema Contable Gubernamental, preparar las directrices contables (Manual) y absolver consultas técnicas del ámbito de su competencia;
- ❑ Proporcionar asistencia técnica en el campo y brindar asesoramiento;
- ❑ Generar, revisar y evaluar los estados financieros de las entidades que constituyen el ámbito del sector público no financiero;
- ❑ Supervisar el cumplimiento de las disposiciones y normas existentes en materia de Contabilidad Gubernamental por parte de las instituciones públicas;
- ❑ Verificar la consistencia de la información financiera presentada por las entidades del sector público;
- ❑ Administrar el Sistema de Contabilidad Gubernamental con el propósito de que la información financiera que generen los entes públicos asegure oportunidad y confiabilidad para la toma de decisiones de los niveles directivos internos y externos;
- ❑ Disponer de la cobertura que permita conocer la magnitud del patrimonio público, generar estadísticas fiscales y difundir la información financiera producida;
- ❑ Difundir la información consolidada.

Visión Económica del Devengado (Flujos Reales y Monetarios)

El conjunto de reportes financieros constituyen productos del proceso contable que registra las operaciones o transacciones que se realizan en el sistema económico, cuya comprensión se la puede alcanzar por aproximaciones sucesivas, partiendo del bosquejo de una hipotética economía “Cerrada y sin Gobierno”, la que nos proporciona sin embargo una visión de las relaciones de mercado (oferta y demanda) que se producen al interior de un país y que confluyen en la compra - venta de bienes económicos, las cuales se presentan a continuación en el gráfico 23.

Los flujos reales ya definidos anteriormente¹⁰ y que constan en el gráfico 23 con líneas gruesas, constituyen el Devengado: dependiendo del punto de vista, comenzando por los productores, tenedores o vendedores, cuando ellos entregan los bienes o servicios (mano de obra, recursos naturales y materiales, capital, tecnología) adquieren el derecho a cobrar; contrariamente, desde la óptica de los compradores o consumidores, al recibir dichos bienes económicos tienen la obligación de pagar por ellos.

¹⁰ En la explicación correspondiente al gráfico 11.



Gráfico 23

El flujo real se registra siempre primero en el ciclo contable; posteriormente se registra el flujo monetario, en el gráfico representado con líneas más delgadas, al cobrar los derechos adquiridos o al pagar las obligaciones contraídas, aún cuando ambos eventos ocurran en la misma instancia.

Los flujos o movimientos reales y monetarios en la Contabilidad se los reconoce cuando ocurren, se los valora y registra a los montos en que los bienes o servicios se transan, en la fecha en que ocurre la transferencia de dominio o la prestación del servicio, evidenciados los hechos en el comprobante de venta y a precios corrientes o de mercado.

Si bien en el mundo actual con economías de libre mercado y de mercados controlados, lo cierto es la existencia de economías “Abiertas y con Gobierno” (Gráfico 24) y más aún en los momentos presentes en los que la idea central de la globalización invade a gobernantes y gobernados; el uso del esquema permite entender con mayor claridad que las relaciones de oferta y demanda, o sea los flujos reales, son los que producen como “consecuencia” los flujos monetarios.



Gráfico 24

Como se indica en el inciso y en el gráfico anteriores, son las relaciones de intercambio global las que existen en la realidad al interior de una economía mucho más compleja, de relaciones de oferta y demanda en el mercado mundial de bienes y servicios, de factores de la producción y entre ellos los más

gravitantes, el del capital financiero y el tecnológico, al que van y del que vienen flujos reales y monetarios.

Lo fundamental en la economía es entonces el Mercado, un sistema que funciona sin coerción alguna y sin una dirección centralizada del Estado, al que acuden millones de productores y consumidores que se dedican al comercio voluntario y sus acciones y fines son coordinados por un sistema de precios (la mano invisible de Adam Smith).

El mercado resuelve sin una inteligencia o cálculo centralizado problemas de producción y distribución, en los que intervienen una serie de variables y relaciones desconocidas. Nadie ha diseñado el mercado, sin embargo ... funciona. Al mercado se lo debe concebir como un mecanismo mediante el cual, los vendedores (oferentes) y los compradores (demandantes), pueden determinar precios e intercambiar bienes y servicios.

Lo que ocurre en el mercado, cualquiera sea este en sentido micro o macro económico (Gráficos 23 o 24), repercute en las variables económicas; para obtener un análisis completo de lo ocurrido, elaborar proyecciones acertadas, tomar decisiones y aplicar políticas apropiadas, es necesario contar con datos, estadísticas confiables y con cuentas nacionales; es decir, con “información”, que esté disponible en forma sistemática y oportuna. De ahí la importancia real que debe dársele a la Contabilidad, como herramienta productora de datos y de información útiles para la toma de decisiones económicas.

Las “Cuentas Nacionales” constituyen el más complejo y completo sistema de información actual, ofrece un marco útil para recopilar los datos macroeconómicos y usarlos en el análisis económico; es reconocido en el ámbito internacional como una herramienta para organizar el flujo continuo de información indispensable para el análisis, la evaluación y el seguimiento de los resultados económicos de un país; es un sistema integrado de seguimiento en el tiempo, de la evolución de los diferentes agregados macroeconómicos.

Entre los insumos necesarios para construirlas están los que provienen del Sector Fiscal que corresponden en parte al segmento del Sector Público no Financiero al que va dedicado este Manual y que permiten la construcción de las Estadísticas de las Finanzas Públicas.

Precisamente, las informaciones financieras institucionales, producto del proceso contable gubernamental, constituyen la materia prima o los insumos necesarios para realizar la agregación y consolidación institucional, sectorial y global de la información, así como para elaborar las estadísticas fiscales, las cuentas nacionales y otros reportes financieros especializados, como la formulación de la Cuenta Ahorro Inversión Financiamiento “CAIF”.



Gráfico 25

Las relaciones entre los diversos componentes macroeconómicos son las que se elaboran y reportan en la actualidad en el compendio de informes que constituyen las Cuentas Nacionales y que presentan los resultados de la gestión de cada uno de los sectores económicos que interesan a nivel mundial (Gráfico 25).

De la confiabilidad de los datos que se dispone depende, básicamente, la efectividad de los programas de ajuste que se adoptan para corregir desequilibrios en la economía.

El Sistema de Cuentas Nacionales se lo utiliza para disponer internamente y comunicar a los organismos multilaterales, los datos de la contabilidad nacional ajustados a definiciones y clasificaciones aceptadas internacionalmente; permite que sus cifras sean utilizadas para medir y comparar la importancia económica relativa de los países, para lo que se exige que la información obtenida se la elabore y presente convertida a una moneda común (el dólar de los Estados Unidos de Norte América).

Para contar con datos e información confiable y oportuna es, por último, que se requiere el cumplimiento del precepto constitucional de “rendir cuentas a la sociedad y a la autoridad conforme a la Ley”.

CAPITULO II

Asientos tipo conforme a la normativa contable

Aplicando los preceptos teóricos expresados en el Capítulo I, con referencia al concepto de Contabilidad Gubernamental, y luego que se ha explicado el contenido y significado de los Principios de ésta materia, corresponde ahora hacer uso de las Normas Técnicas, las que constituyen las orientaciones prácticas que permiten conformar los criterios técnicos operativos que sirven para agrupar, reconocer, valorar, contabilizar y controlar los diversos hechos económicos en la Contabilidad.

Los elementos teóricos que deben tenerse en consideración para “establecer los procedimientos de registro contable” son básicamente, los Principios de Contabilidad Gubernamental, el Método Contable de la Partida Doble, la Aplicación de la Lógica de Integración Patrimonial Presupuestaria, los efectos que en la Contabilidad produce la ejecución presupuestaria de ingresos y gastos, los flujos reales y monetarios, los flujos monetarios por fuentes y usos de fondos y las Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental-NTCG.

La primera Norma Técnica de Contabilidad Gubernamental materia de análisis y aplicación práctica es la 2.2.1, la cual se la transcribe¹¹ sólo en las partes aplicables al tema a ejemplificar; se propone a continuación en este Capítulo varias transacciones originadas en:

- a) Ingresos corrientes, de capital y de financiamiento;
- b) Gastos corrientes, de producción, inversión, capital y aplicación del financiamiento; y,
- c) Flujos monetarios de ingresos y egresos que ocurren a través de la Red Bancaria, en los que no se requiere el reconocimiento de la instancia del Devengado, como si es indispensable hacerlo en los casos propuestos en los literales a) y b).

En cuanto a los ingresos, de acuerdo a la clasificación en función de su naturaleza económica u origen (Cuadro 3), puede ser: corriente, de capital y de financiamiento.

La Norma Técnica de Contabilidad Gubernamental que aplicaremos para el registro contable y presupuestario de un ingreso, de cualquier tipo que sea, es la 2.2.1, de ella específicamente la 2.2.1.2, a la que deben acompañar siempre la 2.2.1.4, 2.2.1.7 y 2.2.1.8.

2.2 NORMAS TECNICAS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

2.2.1 RECONOCIMIENTO DE LOS HECHOS ECONOMICOS

2.2.1.1 Alcance

Esta norma establece los criterios para el reconocimiento de los hechos económicos.

2.2.1.2 Derechos monetarios

*Los hechos económicos que **representen derechos a percibir** recursos monetarios, independientemente de su recepción inmediata o futura, **se reconocerán en la instancia del devengado y serán registrados debitando las cuentas¹ del subgrupo Cuentas por Cobrar, de acuerdo con la naturaleza de la transacción;** las contra cuentas definirán el ingreso de gestión, la disminución del Activo o el aumento del Pasivo, según los casos, las que tendrán asociaciones presupuestarias a fin de registrar la ejecución de los ingresos del Presupuesto.*

En los derechos monetarios que se generen simultáneamente, en el mismo acto, la instancia del devengado y la recaudación, será igualmente obligatorio registrar ambas instancias.

¹¹ En este Capítulo las transcripciones de la normativa del Sistema de Administración Financiera se realizan con letra *cursiva y más pequeña, para su fácil identificación y sólo de aquellas partes que son básicas para la debida comprensión de la metodología contable gubernamental.*

¹ Para ubicar las referencias a cuentas, remitirse al Catálogo General de Cuentas.

2.2.1.4 Otros movimientos monetarios

Los hechos económicos que generen trasposos monetarios entre cuentas de los subgrupos Disponibilidades, Anticipos de Fondos y Depósitos de Terceros, que no representen derechos u obligaciones monetarias, no requerirán el reconocimiento de la instancia del devengado y en consecuencia, tampoco tendrán afectaciones presupuestarias.

Estos flujos monetarios están constituidos por las percepciones de dinero o de documentos representativos de dinero, como los títulos fiscales por entregar, notas de crédito por efectivizar y otros documentos por efectivizar; las recuperaciones de inversiones de corto plazo; las recuperaciones de anticipos concedidos, ya sea en efectivo o mediante compensaciones o amortizaciones de obligaciones con el mismo ente deudor; y, por las recuperaciones del IVA que deben realizar las entidades del Sector Público, al tenor de lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Están comprendidos además, por los egresos de dinero dirigidos a realizar dichas inversiones de corto plazo; para conceder los anticipos detallados en las cuentas del subgrupo 112 "Anticipos de Fondos"; y, los realizados para redimir el Impuesto al Valor Agregado que se grava en las compras de bienes y servicios, que se los registra en la cuenta 113.81 "Cuentas por Cobrar Impuesto al Valor Agregado".

2.2.1.7 Estimaciones presupuestarias

En la Contabilidad no se registrarán las estimaciones incorporadas en el Presupuesto; sin embargo, el Sistema Contable contendrá mecanismos técnicos de integración, que permitan la confrontación de las estimaciones presupuestarias con los movimientos de su ejecución.

2.2.1.8 Períodos de contabilización

Los hechos económicos se deberán contabilizar en la fecha que ocurran, dentro de cada período mensual, de acuerdo con las disposiciones legales y prácticas comerciales de general aceptación en el país. No se anticiparán o postergarán las anotaciones, ni se contabilizarán en cuentas diferentes a las establecidas en el Catálogo General.

Todo movimiento contable y presupuestario que deba efectuarse con aplicación a cada ejercicio fiscal se realizará exclusivamente hasta el 31 de diciembre de cada año, fecha en que se clausurarán los presupuestos y deberá operar el cierre contable, de conformidad con las normas técnicas vigentes para el efecto.

Los hechos económicos cuya documentación de respaldo se reciba con posterioridad al cierre del período, se registrarán en el período vigente a la fecha de su recepción.

Ingresos Corrientes

Del contenido de la NTCG 2.2.1.2 se desprende que los hechos económicos que representen derechos a percibir recursos monetarios, independientemente del momento en que ocurra la recaudación, se reconocerán en la instancia del Devengado mediante un débito en la Cuenta por Cobrar que corresponda a la naturaleza del ingreso percibido o a percibir, aún cuando el hecho real que haya acontecido primero sea el de la recaudación. La contra cuenta tendrá siempre afectación presupuestaria, con el fin de registrar la ejecución del Presupuesto.

A continuación se ejemplifica eventos originados en ingresos corrientes.

1. Venta de especies fiscales valoradas por \$ 200,00 y su recaudación¹².

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	PPTO.	DEV.
11313	C x C Tasas y Contribuciones	x	F	200.00			
6230106	Especies Fiscales	x	F		200.00	130106	200.00
11101	Cajas Recaudadoras	x	F	200.00			
11313	C x C Tasas y Contribuciones	x	F		200.00		

Por la venta de 50 especies fiscales valoradas a \$ 4.00 cada una y su recaudación.

Cuadro 28

¹² El ejemplo constante en el Cuadro 28 involucra también un registro en Cuentas de Orden (ver Cuadro 127).

Tanto en el primer ejemplo propuesto (Cuadro 28) como en los que siguen, para imputar las aplicaciones contables y presupuestarias se ha seguido el siguiente procedimiento:

- a) Se inscribe la fecha de registro de la transacción¹³;
- b) El registro contable del Devengado en los ingresos implica un débito en la Cuenta por Cobrar, cualquiera sea el ingreso de que se trate (Cuadro 15, Gráficos 17 y 18);
- c) De la lista de Cuentas por Cobrar (113), en el Cuadro 15, se escoge aquella ligada al grupo de ingreso corriente que defina el origen del ingreso, en este caso el grupo 13.
Este proceso puede hacerse por eliminación, consultando: será el 11, el 14, el 15, el 17 o el 18; las respuestas son negativas porque no proviene el ingreso de impuestos, ni de la venta de bienes y servicios, ni de aporte fiscal corriente, ni de rentas de inversiones, ni de transferencias;
- d) Se analiza la afectación contable que deriva del ingreso presupuestario, de entre las 4 posibilidades existentes (Cuadro 15);
- e) Estableciendo la correspondencia, se define que la contra cuenta comienza con el código 62 de ingresos de gestión;
- f) Se busca qué cuentas 62 están asociadas al grupo presupuestario 13 en el Catálogo General de Cuentas, se limita la búsqueda de la contra cuenta al segmento 623;
- g) En el listado de cuentas 623 se busca de una en una, cuál es el rubro que más responde al concepto, hallándose que la atinente es la 6230106 asociada al 130106;
- h) Imponemos el número del asiento, el que corresponda según la secuencia y la sigla del tipo de movimiento (Cuadro 23);
- i) Escribimos la asociación presupuestaria, a nivel de la contra cuenta y en el Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos, buscamos su denominación, la que constará en una columna luego del código y se indicará el valor en la columna Devengado;
- j) Si ya se ha percibido el valor monetario, se indica cual es el código de la cuenta de disponibilidades donde se lo ha recibido y se acredita la cuenta por cobrar.

Luego, a su tiempo, considerando que la Contabilidad es el registro de hechos, sucesos o acontecimientos, conforme van ocurriendo en la realidad, se producirán los asientos contables del depósito a la cuenta rotativa de ingresos en el banco privado y de ahí, su ulterior traslado a la cuenta que la entidad mantiene en el Banco Central del Ecuador, numerales 5 y 6 (Gráfico 21), respectivamente, que indican qué cuenta se debita y qué cuenta se acredita en cada paso.

Lo expuesto en el inciso y en el literal j) anteriores, forman parte del contenido de la NTCG-2.2.1.4 “Otros Movimientos monetarios”, cuya aplicación más completa tiene relación con los diversos eventos que se detallan a continuación:

- a) Las transferencias de fondos entre cuentas del subgrupo 111 Disponibilidades;
- b) Las recepciones, entregas y efectivizaciones de Títulos Fiscales por Entregar, Notas de Crédito por Efectivizar y Otros Documentos por Efectivizar, que se los registra en las cuentas 111.31, 111.33 y 111.35;
- c) Los egresos de dinero dirigidos a realizar inversiones de corto plazo, que se los registra en las cuentas 111.51 Depósitos a Plazo en Moneda de Curso Legal y 111.53, Depósitos a Plazo en Moneda Extranjera, respectivamente, y sus recuperaciones;
- d) Los desembolsos de disponibilidades realizados para conceder los anticipos detallados en las cuentas del subgrupo 112 “Anticipos de Fondos” y sus recuperaciones ya sea mediante cobros en efectivo o a través de compensaciones o amortizaciones;
- e) Los egresos efectuados con el fin de realizar los pagos del Impuesto al Valor Agregado que gravan las compras de bienes y servicios, que se los registra en la cuenta 113.81 “Cuentas por Cobrar Impuesto al Valor Agregado” y las recuperaciones a efectuar por parte de las entidades del Sector Público, al tenor de lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno;

¹³ Por la limitación del espacio, en los formatos del Diario General Integrado se omiten las columnas destinadas a la fecha y a la denominación del rubro presupuestario; en la columna destinada al código presupuestario sólo se indican los dígitos del Clasificador y no de toda la parte variable de la partida como correspondería.

- f) Las recaudaciones de fondos ajenos que se registran con créditos a las cuentas respectivas del subgrupo 212 “Depósitos y Fondos de Terceros” y las devoluciones correspondientes;
- g) Los cobros, las retenciones y los pagos del Impuesto al Valor Agregado, realizados a través de la cuenta 213.81 “Cuentas por Pagar Impuesto al Valor Agregado”; y,
- h) Las recaudaciones y pagos de las Cuentas por Cobrar y por Pagar de Años Anteriores, a través de las cuentas 113.83 y 213.83 que no tienen asociación presupuestaria.

2. Depósito en la cuenta rotativa de ingresos, según lo dispuesto en el Art. 11 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y la Norma de Control Interno 230-02.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1111501	Banco Pichincha Cta. Rotativa Ingresos	x	F	200.00			
11101	Cajas Recaudadoras	x	F		200.00		

Depósito íntegro, intacto e inmediato de la recaudación, máximo al siguiente día hábil. (Aplicación de lo expuesto en el literal a) anterior, traspaso de fondos entre cuentas del grupo 111 Disponibilidades).

Cuadro 29

La cuenta 111.15 Bancos Comerciales puede ser desagregada a niveles inferiores si ello aporta al objetivo de precisar información, en este caso como en la banca privada se mantienen cuentas rotativas de ingresos y de pagos, bien se puede desglosarla añadiendo los códigos 01 y 02 para reconocer los movimientos de cada una de ellas.

3. Traslado por parte del Banco Privado al BCE del dinero depositado en la “I”.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11103	Banco Central del Ecuador	x	F	200.00			
1111501	Banco Pichincha Cta. Rotativa Ingresos	x	F		200.00		

Traslado de depósitos realizados en la cuenta rotativa de ingresos del banco privado, a la cuenta T del BCE. (Idem).

Cuadro 30

4. Recepción del Aporte Fiscal Corriente atendido por parte del Tesoro Nacional.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11315	C x C Aporte Fiscal Corriente	x	F	10,000.00			
6263101	Del Gobierno Central	x	F		10,000.00	150101	10,000.00
11103	Banco Central del Ecuador	x	F	10,000.00			
11315	C x C Aporte Fiscal Corriente	x	F		10,000.00		

Por el aporte fiscal corriente, según crédito constante en la cuenta que la Entidad mantiene en el BCE.

Cuadro 31

5. Venta de productos agropecuarios producidos por la granja experimental de la Entidad por un monto de \$ 100,00.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11314	C x C Venta de Bienes y Servicios	x	F	100.00			
6240201	Venta de Productos Agropec. y Forestales	x	F		100.00	140201	100.00
11101	Cajas Recaudadoras	x	F	100.00			
11314	C x C Venta de Bienes y Servicios	x	F		100.00		

Por la venta en efectivo de productos agropecuarios producidos en la Entidad.

Cuadro 32

Para el depósito de lo recaudado por la venta de productos agropecuarios a la cuenta rotativa de ingresos y su ulterior traslado al BCE, se debitarán y acreditarán las cuentas de los ejemplos 2 y 3 (Cuadros 29 y 30), por los valores correspondientes.

6. Facturación por arrendamiento de local comercial por \$ 200,00 más el IVA.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11317	C x C Rentas de Inversiones y Multas	x	F	200.00			
6250202	Rentas de Edificios, Locales y Residencias	x	F		200.00	170202	200.00
1138102	C x C Iva - Ventas de Bienes y Servicios	x	F	24.00			
2138107	C x P Iva Cobrado	x	F		24.00		

Por el derecho a cobrar el arrendamiento de un local comercial y el Iva.

Cuadro 33

Si se desea se puede desglosar la cuenta 21381 Cuentas por Pagar Iva, en las diversas posibilidades de retenciones del impuesto que pueden ocurrir, como se indica a continuación para cuadrar o conciliar cifras, con la información a reportarse periódicamente al Servicio de Rentas Internas:

2138101 C x P Iva 100% al Proveedor	2138102 C x P Iva 100% al Fisco
2138103 C x P Iva 70% al Proveedor	2138104 C x P Iva 30% al Fisco
2138105 C x P Iva 30% al Proveedor	2138106 C x P Iva 70% al Fisco
2138107 C x P Iva Cobrado	No corresponde a retenciones, como en los 6 casos anteriores, sino al cobro del IVA a terceros para su ulterior pago al Fisco o para compensarlo como crédito tributario, si así lo dispone el ente Rector tributario.

Cuadro 34

7. Cobro del arrendamiento de local comercial y del Impuesto al Valor Agregado.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11101	Cajas Recaudadoras	x	F	224.00			
11317	C x C Rentas de Inversiones y Multas	x	F		200.00		
1138102	C x C Iva - Ventas de Bienes y Servicios	x	F		24.00		

Cobro de arriendo e impuesto.

Cuadro 35

Para el depósito de lo recaudado por el arrendamiento y el impuesto al valor agregado a la cuenta rotativa de ingresos y su ulterior traslado al BCE, se debitarán y acreditarán las cuentas de los ejemplos 2 y 3 (Cuadros 29 y 30), por los valores correspondientes, lo cual se repetirá cada vez que se recauden fondos en la entidad.

8. Registro de derechos a cobrar por la emisión de títulos de crédito por impuestos.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1131101	C x C Impuestos - Predios Urbanos	x	F	45,000.00			
1131102	C x C Impuestos - Predios Rústicos	x	F	28,000.00			
1131106	C x C Impuestos - De Alcabalas	x	F	3,690.00			
1131304	C x C Tasas y Contrib. - Mejoras Urbanas	x	F	15,325.00			
6210201	A los Predios Urbanos	x	F		45,000.00	110201	45,000.00
6210202	A los Predios Rústicos	x	F		28,000.00	110202	28,000.00
6210206	De Alcabalas	x	F		3,690.00	110206	3,690.00
6230402	Mejoras Urbanas y Rurales	x	F		15,325.00	130402	15,325.00

Registro de los derechos a cobrar con la emisión de títulos de crédito por tributos municipalidades.

Cuadro 36

El orden de prioridad para el registro de los hechos económicos que constan en los documentos probatorios respectivos, es el siguiente:

1. Ingresos	2. Gastos
3. Compensaciones	4. Recaudaciones
5. Pagos	

Cuadro 37

Para registrar el cobro de tributos constantes en títulos de crédito, con descuento e impuestos ajenos, se asume del ejemplo constante en el Cuadro 36, que se cobran los siguientes rubros: Predios Urbanos \$ 15.000,00, Predios Rústicos \$ 11.000,00, Alcabalas 1.000,00, Contribuciones Especiales y de Mejora \$ 1.125,00; el descuento es el equivalente al 10% del Impuesto a los Predios Urbanos.

En el caso de que la institución desee voluntariamente, podría dar cobrando impuestos ajenos, cuyos sujetos activos sean otras entidades; para el ejercicio se supone que se cobra adicionalmente el impuesto adicional de alcabalas por \$ 100.00, el cual no podrá registrarlo como ingreso de la Entidad, pues constituye un fondo ajeno.

Según lo indicado en el cuadro 37, luego del registro de ingresos, si de la documentación fuente se determina que hay otros eventos, en orden de prelación se continuará con el gasto incurrido por el descuento, luego la compensación y en este caso, con la recaudación.

9. Registro del gasto por el descuento a contribuyentes por el pago oportuno de impuestos.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
6350706	Desc. Comisiones y Otros Cargos Tít. y Val.	x	F	1,500.00		560106	1,500.00
2135601	C x P Gastos Financieros	x	F		1,500.00		
Registro del descuento conferido a contribuyentes por el pago oportuno del impuesto predial urbano.							

Cuadro 38

10. Cobro de impuestos según parte de recaudación de Tesorería, en el que se demuestra que el disponible en caja es \$ 26.725,00 y el detalle de tributos cobrados.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11101	Cajas Recaudadoras	x	F	26,725.00			
2135601	C x P Gastos Financieros	x	F	1,500.00			
1131101	C x C Impuestos - Predios Urbanos	x	F		15,000.00		
1131102	C x C Impuestos - Predios Rústicos	x	F		11,000.00		
1131106	C x C Impuestos - De Alcabalas	x	F		1,000.00		
1131304	C x C Tasas y Contrib. - Mejoras Urbanas	x	F		1,125.00		
2120101	Depósitos Interm. - Adicional Alcabalas	x	F		100.00		
Recaudación neta de impuestos y compensación con obligación, según parte de recaudación diario de Tesorería.							

Cuadro 39

Nótese que la recaudación de fondos ajenos se debe registrar sólo cuando se los percibe, no en el devengado con la emisión de los títulos de crédito, porque no constituyen ingresos de la entidad. Por otro lado, que por medio del desglose de las Cuentas por Cobrar se podrá disponer de información sobre el monto de la emisión y de la recaudación por cada tributo. La esencia para el desglose de cuentas a niveles inferiores radica en lo que desea disponer el Contador institucional, para satisfacer sus necesidades de información y las de las autoridades respectivas.

Luego deberá registrarse el depósito de lo recaudado a la cuenta rotativa de ingresos y su ulterior traslado al BCE, según los ejemplos 2 y 3 (Cuadros 29 y 30), por los valores correspondientes.

El registro de ingresos corrientes con aplicaciones contables en cuentas del grupo 62 de ingresos de gestión en la mayor parte de entidades públicas representan casi la totalidad de sus operaciones de ingresos; pero existen también otras remotas posibilidades, como por ejemplo, las que implican aumentos en cuentas de Pasivo por créditos diferidos.

Con aplicación a cuentas de Pasivo eventualmente pueden ocurrir eventos que tienen relación con precobros o cobros anticipados de derechos, los que deben cumplir con la condición de que los cobros realizados incluyan los impuestos que causen y se retengan los tributos que generen; para cuando deban ser amortizados se apliquen los ajustes respectivos, sin efectos presupuestarios.

11. Cobro de dividendos anticipados de sociedades y cobros anticipados de 10 meses de arriendo y los ajustes a la fecha de sus devengamientos.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11317	C x C Rentas de Inversiones y Multas	x	F	400.00			
2250106	Dividendos Anticipados de Soc. y Empr.Pub	x	F		400.00	170206	400.00
11101	Cajas Recaudadoras	x	F	400.00			
11317	C x C Rentas de Inversiones y Multas	x	F		400.00		
Registro del derecho y cobro anticipado de dividendos.							
11317	C x C Rentas de Inversiones y Multas	x	F	3,000.00			
2250302	Rentas Anticipad. Edif. Locales y Residenc.	x	F		3,000.00	170206	3,000.00
1138102	C x C Iva - Terceros	x	F	360.00			
2138107	C x P Iva - Cobrado	x	F		360.00		
Registro del derecho y cobro anticipado de 10 meses de arriendo.							
2250106	Dividendos Anticipados de Soc. y Empr.Pub	x	J	400.00			
6250106	Dividendos Sociedades y Empresas Públ.	x	J		400.00		
2250302	Rentas Anticipad. Edif. Locales y Residenc.	x	J	300.00			
6250202	Rentas de Edificios, Locales y Residencias	x	J		300.00		
Ajustes por devengamiento de derechos cobrados por anticipado; en el caso del arriendo de un mes al vencimiento.							

Cuadro 40

Ingresos de Capital

De inmediato se ejemplifican a continuación, asientos tipo originados en ingresos de capital; para el efecto y según el Cuadro 15, se conoce que los ingresos presupuestarios de capital producen los siguientes efectos contables:

- Aumentos en los ingresos de gestión;
- Los originados por la venta de activos, a más de lo anotado en el literal anterior, también disminuciones en los activos que han sido objetos de la venta; y,
- Aumentos en los pasivos.

12. a) Se reciben transferencias de capital del Tesoro Nacional por \$ 22.000,00.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11328	C x C Transferencias y Donac. de Capital	x	F	22,000.00			
6262101	Del Gobierno Central	x	F		22,000.00	280101	22,000.00
11103	Banco Central del Ecuador	x	F	22,000.00			
11328	C x C Transferencias y Donac. de Capital	x	F		22,000.00		
Recepción de transferencia de capital.							

Cuadro 41

13. b) Venta de activos fijos (vehículo) por \$ 5.000,00 más el IVA.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11324	C x C Venta de Activos no Financieros	x	F	5,000.00			
6242105	Ventas de Vehículos	x	F		5,000.00	240105	5,000.00
1138102	C x C Iva - Venta de Bienes y Servicios	x	F	600.00			
2138107	C x P Iva - Cobrado	x	F		600.00		
Registro del valor de la venta del vehículo (venta por remate).							

Cuadro 42

Como datos complementarios para el ejemplo de la venta del vehículo, se supone que su valor contable ha sido de \$ 12.000,00 y la depreciación acumulada de \$ 8.000,00.

14. Se recibe el valor acordado en el remate, más el IVA.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11101	Cajas Recaudadoras	x	F	5,600.00			
11324	C x C Venta de Activos no Financieros	x	F		5,000.00		
1138102	C x C Iva - Venta de Bienes y Servicios	x	F		600.00		
Recaudación del valor de la venta del vehículo.							

Cuadro 43

El efecto en la contabilidad por la venta de bienes de larga duración es doble, el ingreso de gestión por el valor de la venta (Cuadro 42) y el ajuste de inventarios por la disminución del activo (Cuadro 44); para reflejar este último impacto se aplicará la NTCG 2.2.1.5.

2.2.1.5 Ajustes económicos

Los ajustes originados en depreciaciones, corrección monetaria, consumo de existencias, acumulación de costos u otros de igual naturaleza, que impliquen regulaciones, traspasos o actualizaciones de cuentas de Activo, Pasivo o Patrimonio, se registrarán directamente en las cuentas que correspondan.

15. Baja por la venta del activo, para disminuirlo del inventario.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1419905	Depreciación Acumulada Vehículos	x	J	8,000.00			
63821	Costo de Ventas Bienes Muebles Admin.	x	J	4,000.00			
1410105	Vehículos	x	J		12,000.00		
Baja del inventario por la venta del vehículo.							

Cuadro 44

El ejemplo constante en el Cuadro 44 no variarán se gane o se pierda en la transacción, la determinación de la utilidad o pérdida procede en forma indirecta, relacionando la cuenta de ingreso y la del costo de ventas; en esta metodología contable no existe la determinación de la ganancia o pérdida en forma directa, es decir, aplicándolo en una cuenta específica.

16. c) Recuperación de inversiones financieras en Bonos del Estado por \$ 7.000,00.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11327	C x C Recuperación de Inversiones	x	F	7,000.00			
1210502	Bonos del Estado	x	F		7,000.00	270102	7,000.00
11103	Banco Central del Ecuador	x	F	7,000.00			
11327	C x C Recuperación de Inversiones	x	F		7,000.00		
Por recuperación de inversiones financieras realizadas en Bonos del Estado.							

Cuadro 45

Ingresos de Financiamiento

La afectación contable de los ingresos de financiamiento tiene dos opciones según el Cuadro 15; a) la disminución del Activo y b) el Aumento del Pasivo.

17. a) Cobro de cuentas de años anteriores y b) Crédito de organismo multilateral.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11336	C x C Financiamiento Público	x	F	2,300.00			
1249801	C x C de Años Anteriores	x	F		2,300.00	360501	2,300.00
Reclasificación de cuenta por cobrar de años anteriores, en la proporción de lo que realmente se vaya a cobrar.							
11336	C x C Financiamiento Público	x	F	90,000.00			
2230301	Créditos de Organismos Multilaterales	x	F		90,000.00	360301	90,000.00
11103	Banco Central del Ecuador	x	F	90,000.00			
11336	C x C Financiamiento Público	x	F		90,000.00		
Registro de crédito concedido por el Banco Mundial.							

Cuadro 46

En los ejemplos anteriores puede observarse claramente, que cuando se trata de registrar un ingreso, cualquiera que sea su origen, el débito siempre será a la cuenta 113 Cuenta por Cobrar, acompañada de la naturaleza del ingreso **XX**, la cual varía; por otra parte, la contra cuenta de la Cuenta por Cobrar es la que tiene la afectación presupuestaria a nivel de , de cuyo código, sus dos primeros dígitos, siempre serán los que acompañan al 113**XX**.

Gastos

En cuanto a los gastos, de acuerdo a la clasificación en función de su naturaleza económica o su destino (Cuadro 3), puede ser de tipo: corriente, de producción, inversión, capital y de aplicación del financiamiento.

La Norma Técnica de Contabilidad Gubernamental que aplicaremos para el registro contable y presupuestario de un gasto, de cualquier tipo que sea, es nuevamente la 2.2.1, de ella específicamente la 2.2.1.3, a la que deben acompañar siempre la 2.2.1.4, 2.2.1.7 y 2.2.1.8.

2.2.1.3 Obligaciones monetarias

Los hechos económicos que representen obligaciones a entregar recursos monetarios, independientemente de su erogación inmediata o futura, se reconocerán en la instancia del devengado y serán registrados acreditando las cuentas del subgrupo Cuentas por Pagar, de acuerdo con la naturaleza de la transacción; las contra cuentas definirán el gasto de gestión, el costo de producción o de inversión, el incremento del Activo o la Disminución del Pasivo en que se hubiere incurrido, según los casos, las que tendrán asociación presupuestaria a efecto de registrar la ejecución de los gastos del Presupuesto.

En las obligaciones monetarias que se generen simultáneamente, en el mismo acto, la instancia del devengado y el pago, será igualmente obligatorio registrar ambas instancias.

2.2.1.4 Otros movimientos monetarios

Los hechos económicos que generen trasposos monetarios entre cuentas de los subgrupos Disponibilidades, Anticipos de Fondos y Depósitos de Terceros, que no representen derechos u obligaciones monetarias, no requerirán el reconocimiento de la instancia del devengado y en consecuencia, tampoco tendrán afectaciones presupuestarias.

Estos flujos monetarios están constituidos por las percepciones de dinero o de documentos representativos de dinero, como los títulos fiscales por entregar, notas de crédito por efectivizar y otros documentos por efectivizar; las recuperaciones de inversiones de corto plazo; las recuperaciones de anticipos concedidos, ya sea en efectivo o mediante compensaciones o amortizaciones de obligaciones con el mismo ente deudor; y, por las recuperaciones del IVA que deben realizar las entidades del Sector Público, al tenor de lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Están comprendidos además, por los egresos de dinero dirigidos a realizar dichas inversiones de corto plazo; para conceder los anticipos detallados en las cuentas del subgrupo 112 “Anticipos de Fondos”; y, los realizados para redimir el Impuesto al Valor Agregado que se grava en las compras de bienes y servicios, que se los registra en la cuenta 113.81 “Cuentas por Cobrar Impuesto al Valor Agregado”.

2.2.1.7 Estimaciones presupuestarias

En la Contabilidad no se registrarán las estimaciones incorporadas en el Presupuesto; sin embargo, el Sistema Contable contendrá mecanismos técnicos de integración, que permitan la confrontación de las estimaciones presupuestarias con los movimientos de su ejecución.

2.2.1.8 Períodos de contabilización

Los hechos económicos se deberán contabilizar en la fecha que ocurran, dentro de cada período mensual, de acuerdo con las disposiciones legales y prácticas comerciales de general aceptación en el país. No se anticiparán o postergarán las anotaciones, ni se contabilizarán en cuentas diferentes a las establecidas en el Catálogo General.

Todo movimiento contable y presupuestario que deba efectuarse con aplicación a cada ejercicio fiscal se realizará exclusivamente hasta el 31 de diciembre de cada año, fecha en que se clausurarán los presupuestos y deberá operar el cierre contable, de conformidad con las normas técnicas vigentes para el efecto.

Los hechos económicos cuya documentación de respaldo se reciba con posterioridad al cierre del período, se registrarán en el período vigente a la fecha de su recepción.

Del contenido de la NTCG 2.2.1.3 se desprende que las obligaciones a entregar recursos monetarios, de inmediato o a futuro, se reconocerán en la instancia del Devengado y serán registradas acreditando la cuenta pertinente del subgrupo Cuenta por Pagar, de acuerdo a la naturaleza del gasto incurrido; las contra cuentas que serán debitadas, siempre tendrán afectación presupuestaria, con el fin de registrar la ejecución del Presupuesto.

Para ejemplificar el contenido de esta norma, se propone en seguida varias transacciones originadas en gastos corrientes, de producción, inversión, capital y de aplicación del financiamiento, con los correspondientes flujos monetarios de egresos que deben producirse a través de la Red Bancaria.

Gastos Corrientes

Los gastos corrientes son aquellos destinados por las instituciones del Estado, para la compra de bienes y servicios necesarios para el desarrollo de sus actividades operacionales, para transferir recursos financieros sin contraprestación, cubrir sus gastos financieros y otros gastos de tipo corriente no comprendidos en los conceptos anteriores.

18. Remuneraciones del magisterio, algunos rubros a manera de muestra.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
6330101	Sueldos	x	F	5,000.00		510101	5,000.00
6330201	Bonificación por Años de Servicio	x	F	2,000.00		510201	2,000.00
6330202	Bonificación por Responsabilidad	x	F	1,000.00		510202	1,000.00
6330214	Porcentaje Funcional	x	F	1,000.00		510214	1,000.00
6330303	Compensación por Costo de Vida	x	F	800.00		510303	800.00
6330307	Comisariato	x	F	800.00		510307	800.00
6330601	Aporte Patronal	x	F	600.00		510601	600.00
2135101	C x P Gastos en Personal – Proveedores	x	F		4,500.00	SPI	
2135102	C x P Gastos en Personal – Fisco	x	F		100.00	P	
2135103	C x P Gastos en Personal - IESS	x	F		1,400.00	SPI	
2135104	C x P Gastos en Personal - Cesantía	x	F		500.00	P	
2135105	C x P Gastos en Personal - Asociación	x	F		200.00	P	
2135106	C x P Gastos en Personal - Comisariato	x	F		4,000.00	P	
2135107	C x P Gastos en Personal - Antic. Sueldos	x	F		500.00	Comp.	

Por el rol de remuneraciones del personal docente del Colegio XYA por el mes de Enero.

Cuadro 47

Como se puede observar en el asiento anterior y en los demás de este segmento, la Cuenta por Pagar puede ser desglosada en la forma que desee el Contador, para definir a los acreedores de las obligaciones directamente en el Catálogo de Cuentas Institucional, o puede tener sólo las de Nivel 1 correspondientes, con auxiliares que identifiquen a cada uno de los diversos beneficiarios.

Al lado derecho de los valores acreditados, para mejor comprensión se ha señalado como ejemplo, en el (Cuadro 47), qué parte será redimida por medio del Sistema de Pagos Interbancarios SPI-SP, las que se retienen para ser pagadas el mes siguiente, la que se compensará según la tercera prioridad de registro contable de los hechos económicos definida en el Cuadro 37 y las que se pagarán posteriormente.

19. Compensación de cuentas por pagar con valores a cobrar por anticipos de sueldos.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
2135107	C x P Gastos en Personal – Antic. Sueldos	x	F	500.00			
1120101	Anticipos a Servidores Públicos - Ant.Suel.	x	F		500.00		

Compensación de cuentas por pagar por descuentos realizados en el rol, con anticipos de sueldos conferidos.

Cuadro 48

20. Consumo de agua potable por \$ 50,00.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
6340101	Agua Potable	x	F	50.00		530101	50.00
2135301	C x P Bienes y Serv.Consumo - Proveedor	x	F		50.00		
Por el consumo de agua potable, el gasto presupuestario se aplica al nivel de aprobación del Presupuesto.							

Cuadro 49

21. Servicio de internet \$ 100,00 más el Iva, la entidad retiene el impuesto a la renta y si el proveedor es Contribuyente Especial, no retendrá el Impuesto al Valor Agregado.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
6340105	Telecomunicaciones	x	F	100.00		530105	100.00
2135301	C x P Bienes y Serv. Consumo - Proveedor	x	F		99.00		
2135302	C x P Bienes y Serv. Consumo - Fisco	x	F		1.00		
1138101	C x C Iva al SRI	x	F	12.00			
2138101	C x P Iva 100% al Proveedor	x	F		12.00		
Por el uso de internet realizado en el mes.							

Cuadro 50

Nótese en los ejemplos anteriores (Cuadros 47, 49 y 50) y en los siguientes, que la suma de los desgloses de las diferentes Cuentas por Pagar, según la naturaleza del gasto incurrido, deberán cuadrar en todos los casos, con el total del o de los valores registrados en la columna del Devengado.

Las afectaciones presupuestarias en los ejemplos de gastos propuestos constan a nivel de , aún cuando el Presupuesto Institucional se hubiere aprobado a nivel de grupo; para la ejecución presupuestaria, la entidad tiene la obligación de distribuirlos al último nivel. Los Gastos en Personal y de Bienes de Larga Duración, obligatoriamente se aprobarán a nivel de .

En los ejemplos anteriores y en los demás que constan a continuación, se ha observado el siguiente procedimiento para imputar las aplicaciones contables y presupuestarias.

- Se inscribe la fecha de registro de la transacción;
- El registro contable del Devengado en los gastos implica un crédito en la Cuenta por Pagar, cualquiera sea el gasto de que se trate (Cuadro 17, Gráfico 20);
- De la lista de Cuentas por Pagar 213, en el Cuadro 17, se escoge aquella que esté ligada al grupo de gasto corriente que defina la naturaleza del gasto, en los casos propuestos el 51 y 53;
Este proceso puede hacerse por eliminación, consultando será el 56, el 57 o el 58 por ejemplo, las respuestas son negativas porque los gastos registrados no son financieros, ni por otros gastos corrientes, ni por transferencias y donaciones corrientes; corresponden a gastos en personal y a bienes y servicios de consumo;
- Se analiza la afectación contable que deriva el gasto presupuestario, de entre las posibilidades existentes (Cuadro 17);
- Estableciendo la correspondencia, se define que las contra cuentas comienzan con el código contable 63 de gastos de gestión;
- En el Catálogo General de Cuentas se busca qué cuentas 63 están asociadas a los grupos presupuestarios 51 y 53, se limitan las búsquedas de las contra cuentas a los segmentos 633 y 634;
- En el listado de cuentas 633 y 634 se buscan, de uno en uno cuáles son los rubros que responden a los conceptos, hallándose que las pertinentes son las 6330101, 6330201, 6330202, 6330214, 6330303, 6330307, 6330601, 6340101 y 6340105;
- Imponemos el número del asiento, el que corresponda según la secuencia y la sigla del tipo de movimiento (Cuadro 23);
- Escribimos la asociación presupuestaria a nivel de las contra cuentas de las Cuentas por Pagar y en el Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos se busca las respectivas denominaciones, las que constarán en la columna pertinente y se indicará el valor por cada partida en la columna Devengado.

Luego, a su tiempo, considerando que la Contabilidad es el registro de los hechos, conforme van ocurriendo en la realidad, se producirán los asientos contables por los pagos, quinta prioridad de registro (Cuadro 37), mediante el Sistema de Pagos Interbancarios SPI-SP y por medio de la cuenta rotativa de pagos, como desee procederse en la Entidad para la cancelación de las obligaciones, según los pasos tipificados en los numerales 7, 8 y 9 del Gráfico 21.

22. El valor líquido del rol se cancela directamente desde el BCE por medio del SPI-SP

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
2135101	C x P Gastos en Personal – Proveedores	x	F	4,500.00			
11103	Banco Central del Ecuador	x	F		4,500.00		
Pago del líquido de las remuneraciones, con créditos a cuentas corrientes o de ahorro en el sistema financiero.							

Cuadro 51

En el supuesto de que se vayan a cancelar las demás obligaciones de los Cuadros 47, 49 y 50 en un mismo día y a través del banco privado, se transferirían fondos a la cuenta rotativa de pagos, tomándolos de la cuenta que la entidad mantiene en el BCE y hasta por el monto de las obligaciones a redimir; esto es, sin considerar los valores que se descontaron por los aportes a la seguridad social y el impuesto a la renta que serán pagados el mes siguiente.

Según lo establecido en la NTCG 2.2.1.4 Otros movimientos monetarios y las diversas operaciones que comprende, detalladas del literal a) al h), donde consta el pie de página número 13, se puede efectuar el siguiente asiento por dicha transferencia de fondos; este es uno más de los asientos típicos en los que no es necesario el registro del Devengado, porque no se va a registrar ningún derecho ni ninguna obligación.

23. Alimentación de la cuenta rotativa de pagos, con fondos de la cuenta del Banco Central.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1111502	Banco Pichincha Cta. Rotativa Pagos	x	F	4,861.00			
11103	Banco Central del Ecuador	x	F		4,861.00		
Transferencia de fondos de la cuenta del BCE a la cuenta rotativa de pagos del banco privado.							

Cuadro 52

24. Cancelación de obligaciones derivadas del rol, a través de la cuenta rotativa de pagos.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
2135104	C x P Gastos en Personal - Cesantía	x	F	500.00			
2135105	C x P Gastos en Personal - Asociación	x	F	200.00			
2135106	C x P Gastos en Personal - Comisariato	x	F	4,000.00			
1111502	Banco Pichincha Cta. Rotativa Pagos	x	F		4,700.00		
Cancelación de obligaciones derivadas del rol de remuneraciones.							

Cuadro 53

25. Pago de servicio básico de agua potable.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
2135301	C x P Bienes y Serv. Consumo - Proveedor	x	F	50.00			
1111502	Banco Pichincha Cta. Rotativa Pagos	x	F		50.00		
Cancelación de obligación al proveedor del servicio básico de agua potable.							

Cuadro 54

26. Pago del servicio de internet.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
2135301	C x P Bienes y Serv. Consumo - Proveedor	x	F	99.00			
2138101	C x P Iva 100% al Proveedor	x	F	12.00			
1111502	Banco Pichincha Cta. Rotativa Pagos	x	F		111.00		
Cancelación de obligaciones al proveedor de internet, incluye el Iva que se paga al contribuyente especial.							

Cuadro 55

NOTA: Según el Art. 1 del Acuerdo Ministerial No. 326 del 19 de Septiembre de 2006, promulgado en el Registro Oficial No. 368 del 2 de Octubre de 2006, quedan insubsistentes todos los asientos mediante los cuales se registra la provisión de fondos a las cuentas rotativas de pagos en los bancos privados (1111502) y la cancelación de obligaciones y entrega de anticipos, desde esa cuenta, que se ejemplifican en este Manual.

Obsérvese también que los valores a cobrar por concepto del Impuesto al Valor Agregado de conformidad con lo establecido en el artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, deberán cuadrar con los valores a pagar por dicho impuesto. Lo mismo deberá ocurrir cuando la institución deba cobrar el Iva en sus ventas de bienes y servicios, impuesto que deberá entregarlo luego al Fisco o compensarlo a través de la figura de crédito tributario.

27. Impresión de varios libretines de especies fiscales (Uso de cuentas de orden¹⁴).

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
6340204	Edición, Impresión, Reproduc. y Publicac.	x	F	300.00		530204	300.00
2135301	C x P Bienes y Serv. Consumo - Proveedor	x	F		297.00		
2135302	C x P Bienes y Serv. Consumo - Fisco	x	F		3.00		
1138101	C x C Iva al SRI	x	F	36.00			
2138105	C x P Iva 30% al Proveedor	x	F		10.80		
2138106	C x P Iva 70% al Fisco	x	F		25.20		
Impresión de 5 libretines de 100 especies fiscales valoradas, con un valor nominal de \$ 4.00 cada una.							

Cuadro 56

2.2.4 EXISTENCIAS

2.2.4.1 Alcance

Esta norma establece los criterios para la valoración, contabilización y control de las inversiones en existencias.

2.2.4.2 Valoración

Las adquisiciones de existencias se deberán valorar al precio de compra, incluyendo los derechos de importación, fletes, seguros, impuestos no reembolsables y cualquier otro valor necesario para que el bien esté en condiciones de consumo, transformación, venta o utilización en inversiones en proyectos o programas. Los descuentos o rebajas comerciales se deducirán del costo de adquisición.

Las disminuciones de las existencias se valorarán mediante el método denominado: precio promedio ponderado.

2.2.4.3 Contabilización

Las adquisiciones de bienes, destinadas a la formación de existencias, se deberán registrar en la contabilidad debitando la cuenta de existencias que corresponda, eligiéndola de entre las opciones disponibles en los subgrupos 131 ó 132, según se trate de existencias para consumo, inversión, producción o venta, y acreditando la Cuenta por Pagar 213.53, 213.63 ó 213.73, según la naturaleza del gasto presupuestario incurrido.

Las disminuciones de las existencias por consumo, utilización en proyectos y programas de inversión, utilización como insumos en procesos de transformación o en la venta, se las registrará mediante asientos de ajuste, debitando la cuenta de gasto 634 ó de costo 132, 151, 152 ó 638 que corresponda al uso realizado y acreditando la cuenta de existencias respectiva.

2.2.4.4 Control de existencias

Las adquisiciones de existencias y sus disminuciones, serán controladas mediante el método de control de inventarios permanente o perpetuo, con la emisión y legalización de documentos de ingreso y egreso de bodega llevados en la unidad administrativa encargada de su manejo y sólo en términos de cantidades. La documentación relativa a los movimientos de ingreso y egreso se harán llegar periódicamente a la unidad contable, para la valoración, actualización y conciliación contable respectiva.

¹⁴ En la parte final de este segmento se podrá observar ejemplos de cuentas de orden, a partir del cuadro 126.

Dicha periodicidad podrá ser diaria o semanal; ocasionalmente deberán efectuarse tomas físicas del inventario, a efecto de establecer su correspondencia con las cifras contables, o en su defecto, para definir las diferencias existentes entre las cifras contables y las pertinentes a las tomas físicas, desviaciones que darán lugar en última instancia al establecimiento de responsabilidades.

Para el control de las existencias se observarán además, las Normas Técnicas de Control Interno que rigen en el ámbito público.

2.2.4.5 Limitación al alcance

Los insumos que eventualmente o por sus especiales características no ingresen a bodega y sean destinados directamente a su utilización en actividades corrientes, en inversiones en proyectos o programas, en procesos productivos o para la venta, se aplicarán directamente al gasto o al costo de que formen parte; en estos casos particulares, siempre deberá existir un servidor responsable de certificar su recepción y entrega para los fines preestablecidos.

Las compras de existencias en bienes destinados al consumo, producción e inversión tendrán la afectación contable y la asociación presupuestaria propia para cada caso y deben manejarse a través de la bodega de la entidad en términos de cantidades, con ingresos y egresos de bodega; salvo casos excepcionales, en que las adquisiciones se dirijan directo al proceso administrativo, productivo o de inversión en el que sean utilizados.

En un hospital, por ejemplo, si el medicamento se lo requiere urgente en el quirófano, no ingresará a bodega, porque hasta que llegue donde se lo necesita ya el paciente puede no necesitarlo; cuando la compra del bien no haya ingresado a bodega por habérselo adquirido para satisfacer una emergente necesidad, como las adquisiciones que ocurren con Caja Chica; cuando la compra de gasolina se la realiza del surtidor directamente al vehículo; o cuando el material pétreo se lo dirige directamente hacia la obra.

Desde luego que en estos casos siempre deberán existir controles y responsables de certificar que los hechos hayan ocurrido.

28. Compra de existencias para consumo.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1310104	Existencia en Material de Oficina	x	F	300.00		530804	300.00
1310105	Existencias en Materiales de Aseo	x	F	100.00		530805	100.00
2135301	C x P Bienes y Serv. Consumo - Proveedor	x	F		396.00		
2135302	C x P Bienes y Serv. Consumo - Fisco	x	F		4.00		
1138101	C x C Iva al SRI	x	F	48.00			
2138103	C x P Iva 70% al Proveedor	x	F		33.60		
2138104	C x P Iva 30% al Fisco	x	F		14.40		
Por la compra de existencias para administración que ingresan a bodega para ser distribuidos de acuerdo a las necesidades de las diversas unidades administrativas.							

Cuadro 57

Los ajustes por utilización de existencias deberán registrarse en función de lo dispuesto en la NTCG 2.2.1.5, directamente en las cuentas que correspondan; se harán en base de los egresos de bodega que se remitirán al área contable, donde se los valorará al precio promedio ponderado, para el registro de la actualización permanente del inventario.

29. Consumo de existencias y actualización permanente del inventario.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
6340804	Material de Oficina	x	J	300.00			
6340805	Materiales de Aseo	x	J	100.00			
1310104	Existencia en Material de Oficina	x	J		300.00		
1310105	Existencias en Materiales de Aseo	x	J		100.00		
Ajuste por consumo de existencias valoradas según el método precio promedio ponderado.							

Cuadro 58

2.2.7 AMORTIZACION DE INVERSIONES DIFERIDAS

2.2.7.1 Alcance

Esta norma establece los criterios para amortizar o devengar las Inversiones Diferidas.

2.2.7.2 Tiempo estimado

Los costos acumulados en investigación, desarrollo, derechos u otras inversiones diferidas de igual naturaleza, se amortizarán en un tiempo estimado que no podrá exceder de diez (10) años. No obstante se excluirán del cálculo de la amortización, siempre y cuando exista la certeza de que los costos acumulados de las inversiones diferidas serán integrados en proyectos o programas en ejecución.

Los costos acumulados de software de base o de aplicación y versiones de actualización desarrollados por la institución y registrados como Inversiones Diferidas, se distribuirán como Gastos de Gestión proporcionalmente durante la vida útil estimada.

2.2.7.3 Contabilización

En la contabilización de la amortización de las Inversiones Diferidas se empleará el método indirecto, manteniendo en las cuentas de Inversiones Diferidas el valor contable y en cuentas complementarias la acumulación de la amortización, de acuerdo con el tiempo transcurrido. Al término del tiempo estimado de amortización, se procederá a liquidar las cuentas que intervinieron en el proceso.

Los gastos prepagados están exentos del procedimiento antes indicado, su regularización por el devengamiento se registrará en forma mensual, directamente contra la cuenta de gasto o de costo respectiva, hasta su extinción.

También se incurre en gastos corrientes, al realizar inversiones diferidas, como es el caso de las pólizas de seguro de fidelidad, vida, enfermedad, accidentes, contra robo, incendio y otros riesgos que la entidad pública se cubre ante la ocurrencia de posibles siniestros, a fin de salvaguardar sus bienes patrimoniales; ante la ocurrencia de un siniestro puede al menos obtener las indemnizaciones para resarcirse o reparar en algo los bienes afectados.

En el subgrupo de inversiones diferidas se hallan las cauciones que presentan los servidores públicos, para el desempeño de cargos de responsabilidad en el manejo de recursos financieros y materiales, las que generalmente están constituidas por pólizas de seguro de fidelidad, parte de cuyo costo debe sufragar la entidad si esa fuere la decisión de la máxima autoridad, valor que en ningún caso excederá del 60% del valor de la prima¹⁵.

Para el ejemplo se supone que el valor de la prima es \$ 2.300, para la Superintendencia de Bancos es \$ 10 y otros gastos de emisión es \$ 70; el Iva es de \$ 285.60 y la retención del impuesto a la renta es el 1% del 10% del valor de la prima; el 60% del valor de la prima y el IVA lo cubrirá la Entidad y la diferencia lo pagará el personal caucionado.

En el caso del ejemplo, el valor que deben pagar los servidores y funcionarios caucionados constituye un ingreso para la entidad puesto que la póliza es a favor de la entidad pública en el 100%; aquel 40% y los otros gastos suman 1,000.00 (920.00+80.00), valor que los caucionados lo pueden entregar en efectivo o lo que en la práctica es más común, lo puede facilitar la Entidad por disposición de la máxima autoridad a modo de anticipo a las remuneraciones.

En función de las prioridades para el registro de los hechos económicos referidas en el Cuadro 37, el primer evento a asentar será el del ingreso.

¹⁵ Acuerdo 015 CG promulgado en el Registro Oficial No. 120 del 2003-07-08 del Contralor General del Estado, Subrogante.

30. Registro del ingreso y la concesión de anticipo de las remuneraciones para cubrir el 40% del valor de la prima de la póliza de seguro de fidelidad y los gastos adicionales de la póliza, según la decisión adoptada por la autoridad competente.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11319	C x C Otros Ingresos	x	F	1,000.00			
6252499	Otros no Especificados	x	F		1,000.00	190499	1,000.00
1120101	Anticipos a Servidores Públicos - Sueldos	x	F	1,000.00			
11319	C x C Otros Ingresos	x	F		1,000.00		

Ingreso no especificado que entrega el personal caucionado a la entidad y que se lo tramita mediante la concesión de anticipo a sus remuneraciones, por el aporte del 40% del valor de la prima y los gastos que no cubre la Entidad.

Cuadro 59

31. Contratación de la póliza de seguro de fidelidad, que cubre a la entidad.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1253101	Prepagos de Seguros	x	F	2,380.00		570201	2,380.00
1138101	C x C Iva al SRI	x	F	285.60			
2135701	C x P Otros Gastos - Proveedor	x	F		2,377.70		
2135702	C x P Otros Gastos - Fisco	x	F		2.30		
2138101	C x P Iva 100% al Proveedor	x	F		285.60		

Por la póliza de seguro de fidelidad por el personal caucionado.

Cuadro 60

El ajuste proporcional mensual de los gastos prepagados se realizará de conformidad con lo establecido en el último inciso de la NTCG 2.2.7.3.

32. Devengamiento mensual de la póliza en la proporción correspondiente.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
6350401	Seguros	x	J	198.33			
1253101	Prepagos de Seguros	x	J		198.33		

Ajuste por el devengamiento mensual de la póliza de fidelidad.

Cuadro 61

Gastos de Producción

Están constituidos por los costos incurridos en actividades productivas destinadas a la obtención, transformación y comercialización de bienes y servicios destinados al mercado. A continuación se ejemplifican varios asientos que tienen relación con un proceso productivo, cualquiera que sea la metodología de costos empleada.

33. Compra de existencias para producción a un contribuyente que lleva Contabilidad.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1320101	Existencias de Productos Agropecuarios	x	F	100.00		631001	100.00
1320102	Existencias de Productos Químicos e Indus.	x	F	300.00		631002	300.00
1320199	Existencias de Otras Materias Primas	x	F	500.00		631099	500.00
2136301	C x P Bienes y Serv. Produc. - Proveedor	x	F		892.00		
2136302	C x P Bienes y Serv. Produc - Fisco	x	F		8.00		
1138101	C x C Iva al SRI	x	F	96.00			
2138103	C x P Iva 70% al Proveedor	x	F		67.20		
2138104	C x P Iva 30% al Fisco	x	F		28.80		

Por la compra de existencias para producción, que serán distribuidas al proceso a través de la Bodega.

Cuadro 62

Cuando las existencias destinadas al proceso productivo salen de Bodega mediante el correspondiente egreso, el original se lo entregará a la unidad de Contabilidad para que realice su valorización al precio promedio ponderado, para aplicarlo a los costos y actualizar el inventario en forma permanente.

34. Ajuste por utilización de parte de las existencias en el proceso productivo.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1332101	Productos Agropecuarios	x	J	100.00			
1332102	Productos Químicos e Industriales	x	J	200.00			
1332199	Otras Materias Primas	x	J	300.00			
1320101	Existencias de Productos Agropecuarios	x	J		100.00		
1320102	Existencias de Productos Químicos e Indus.	x	J		200.00		
1320199	Existencias de Otras Materias Primas	x	J		300.00		
Por la utilización de parte de las existencias en la producción.							

Cuadro 63

35. Servicios básicos aplicables a la producción, gravados con tarifa cero del IVA.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1333101	Agua Potable	x	F	60.00		630101	60.00
1333104	Energía Eléctrica	x	F	200.00		630104	200.00
2136301	C x P Bienes y Serv.Produc. - Proveedor	x	F		259.00		
2136302	C x P Bienes y Serv.Produc - Fisco	x	F		1.00		
Consumo de servicios básicos aplicable al proceso productivo.							

Cuadro 64

36. Remuneraciones del personal de trabajadores de producción.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1331105	Remuneraciones Unificadas	x	F	3,000.00		610105	3,000.00
1331601	Aporte Patronal	x	F	300.00		610601	300.00
2136101	C x P Gastos Personal Produc. - Proveedor	x	F		1,200.00		
2136102	C x P Gastos Personal Produc - Fisco	x	F		100.00		
2136103	C x P Gastos Personal Produc - less	x	F		700.00		
2136104	C x P Gastos Personal Produc - Sindicato	x	F		200.00		
2136106	C x P Gastos Personal Produc - Comisar.	x	F		1,000.00		
2136107	C x P Gastos Personal Produc - Antic.Suel.	x	F		100.00		
Por el rol de remuneraciones del personal empleado en el proceso productivo.							

Cuadro 65

37. Depreciación de mobiliario y maquinaria de producción.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1339103	Depreciación Mobiliarios	x	J	150.00			
1339104	Depreciación Maquinarias	x	J	300.00			
1429903	Depreciación Acum. Mobiliarios	x	J		150.00		
1429904	Depreciación Acum. Maquinaria y Equipos	x	J		300.00		
Por la depreciación de bienes de producción imputables al proceso.							

Cuadro 66

Los ejemplos constantes en los Cuadros del 63 al 66, corresponden a costos imputables a la producción en proceso o a la producción terminada, según el caso, que deben ser registrados en la cuenta de acumulación correspondiente, cada vez que se los determine y cualquiera sea la metodología de costos utilizada; en este ejemplo se supone, que los insumos han sido utilizados en productos terminados.

38. Costos acumulados imputables a un proceso productivo.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
13393	Costos Acumulados Productos Terminados	x	J	4,610.00			
1332101	Productos Agropecuarios	x	J		100.00		
1332102	Productos Químicos e Industriales	x	J		200.00		
1332199	Otras Materias Primas	x	J		300.00		
1333101	Agua Potable	x	J		60.00		
1333104	Energía Eléctrica	x	J		200.00		
1331105	Remuneraciones Unificadas	x	J		3,000.00		
1331601	Aporte Patronal	x	J		300.00		
1339103	Depreciación Mobiliarios	x	J		150.00		
1339104	Depreciación Maquinarias	x	J		300.00		

Por los costos acumulados de los productos terminados de un proceso productivo específico.

Cuadro 67

La producción terminada debe ser trasladada luego a las existencias para la venta, mediante un asiento de ajuste y cuando ello ocurra.

39. Traslado de los productos terminados a las existencias para la venta.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1320599	Existencias de Otros Productos Terminados	x	J	4,610.00			
13393	Costos Acumulados Productos Terminados	x	J		4,610.00		

Traslado de los productos terminados a las existencias para la venta.

Cuadro 68

Gastos de Inversión

Los gastos de inversión inciden básicamente en la contabilidad en incrementos en el Activo en cuentas de existencias destinadas a la inversión y en cuentas transitorias de acumulación de costos en proyectos y en programas.

Los proyectos se caracterizan porque su producto final es tangible, generalmente consisten en obras públicas, las que pueden estar dirigidas a incrementar las inversiones en bienes de larga duración de la entidad o en la mayor cantidad de eventos, están destinadas al uso público, como por ejemplo, todas aquellas obras que realizan las entidades del Gobierno Seccional Autónomo: Consejos Provinciales, Concejos Municipales y Juntas Parroquiales; amén de otras entidades del Gobierno Central y otras autónomas como el CEDEGE, CRM, PREDESUR, CORSICEN, CORSINOR, CORPECUADOR, CODERECH, CODELORO, CREA, UDENOR, ECORAE, etc.

El producto final de los programas en cambio es intangible, como las que ocurren con campañas de salud, vacunación, fumigación, alfabetización, educación, capacitación, publicitarias, vigilancia y seguridad ciudadana, etc.

2.2.8 INVERSIONES EN PROYECTOS Y PROGRAMAS

2.2.8.1 Alcance

Esta norma establece los criterios para la identificación, valoración, contabilización, acumulación de costos y liquidación de las inversiones realizadas en proyectos y programas.

2.2.8.2 Identificación

Los proyectos y programas tendrán una identificación única de código y denominación, la que permanecerá invariable desde el momento de su generación hasta la terminación o liquidación de los mismos.

2.2.8.3 Valoración

En los proyectos o programas se incluirán todos los costos atribuibles a su ejecución, hasta la puesta en funcionamiento, cumplimiento del objetivo o fecha de liquidación.

Los gastos de financiamiento de las inversiones en proyectos o programas formarán parte del costo del bien o producto final, en la medida que sean devengados durante el período de ejecución. Los incurridos con posterioridad al período antes indicado, serán reconocidos como gastos de gestión.

2.2.8.4 Contabilización

Los costos que demande la ejecución de proyectos y programas, serán registrados contablemente debitando la cuenta que corresponda, de entre las opciones existentes en los subgrupos 151 ó 152 y acreditando a la Cuenta por Pagar asociada a la naturaleza del gasto de inversión incurrido, eligiéndola de entre las siguientes posibilidades: 213.71, 213.73, 213.75, 213.77 ó 213.78.

Las adquisiciones de bienes de larga duración destinados a proyectos o programas, que no se integren al producto final en forma total, se las registrará conforme lo indicado en la NTG 2.2.5.4, en las cuentas correspondientes del grupo 15 Inversiones en Proyectos y Programas y se regirán por las normas sobre la materia. El monto de la depreciación del período incrementará los costos de los proyectos o programas.

Cuando se utilicen en la ejecución de proyectos o programas activos del grupo 141 Inversiones en Bienes de Larga Duración, la depreciación de aquellos incrementará los costos de los proyectos o programas; la depreciación acumulada en cambio, incrementará la cuenta complementaria correspondiente del Activo.

2.2.8.5 Reconocimiento de gastos de gestión

Los hechos económicos relacionados con los costos en proyectos o programas destinados a la formación de bienes nacionales de uso público o productos intangibles, se contabilizarán en las cuentas de acumulación de costos de los subgrupos 151 ó 152, con crédito a las Cuentas por Pagar correspondientes. Simultáneamente se cargará la cuenta respectiva del subgrupo 631 Inversiones Públicas y se reflejará el efecto en las cuentas complementarias de las Inversiones en Proyectos y Programas 151.98 ó 152.98.

En los proyectos de obras institucionales que van a formar parte de los recursos privativos de la Institución, no se efectuará la aplicación a los gastos de gestión.

2.2.8.6 Acumulación de costos de proyectos y programas

Conforme precisa el numeral 2.2.8.2 anterior, los proyectos y programas tendrán una identificación única de código y denominación, con el fin de facilitar la distinción de la acumulación de los costos incurridos en cada uno de los proyectos y programas, dentro de los varios que puede desarrollar un ente financiero público en el transcurso de cada ejercicio fiscal; para el efecto se utilizará auxiliares, o en su defecto, desgloses de las cuentas existentes a los Niveles 1 y 2 en los subgrupos 151 y 152, hasta llegar a los niveles de cuentas 2, 3 ó 4 que la administración crea conveniente, a fin de disponer del dato, entendido éste como el mínimo nivel de información posible.

Lo indicado en el inciso anterior se aplicará, especialmente, en proyectos y programas financiados con préstamos reembolsables o no reembolsables, proveídos por organismos multilaterales y en las entidades del Gobierno Seccional Autónomo, en donde se desarrollan varios proyectos de obra pública y programas sociales.

Los saldos de las cuentas destinadas a registrar los costos imputables a los proyectos o programas, al momento de su liquidación o al término del ejercicio contable, lo que ocurra primero, deberán trasladarse mediante movimientos de ajuste o de cierre, respectivamente, a la cuenta de Acumulación de Costos de Inversiones en Obras en Proceso o Acumulación de Costos de Inversiones en Programas en Ejecución, según el caso. El traslado en mención operará como un ajuste, si el momento de su liquidación ocurre en cualquier fecha dentro del ejercicio fiscal; o como un cierre, si al término del ejercicio aún no han concluido y consecuentemente, van a continuar en el siguiente año.

2.2.8.7 Liquidación de proyectos o programas

Al finalizar la ejecución de los proyectos o programas, que hayan cumplido con las condiciones técnicas establecidas en los acuerdos o contratos, contablemente se procederá a registrar la liquidación.

En los proyectos destinados a la formación de bienes tangibles, que se integrarán a los recursos privativos de la Institución, se deberá traspasar la acumulación de costos de inversiones a las cuentas de Inversiones en Existencias o de Inversiones en Bienes de Larga Duración, según corresponda.

Los bienes de larga duración adquiridos para la ejecución de proyectos y programas, cuyos costos no formen parte del producto final, a la fecha de liquidación se deberán traspasar a las cuentas de grupo 14, Inversiones en Bienes de Larga Duración, por el valor neto en libros.

En los proyectos o programas destinados a la formación de bienes tangibles o intangibles que no incrementen los recursos institucionales, deberán ajustarse las cuentas de Acumulación de Costos de Inversiones y las cuentas complementarias respectivas.

Los proyectos o programas que no lleguen al término de la ejecución, como consecuencia de resoluciones de la autoridad competente y no se proyecte reiniciarlos, deberán liquidarse contablemente.

2.2.8.8 Planillas de avance al final del ejercicio

Obligatoriamente deberán requerirse y presentarse, para fines de contabilización y aplicación presupuestaria dentro del ejercicio correspondiente, los valores de planillas de avance de obra material tangible o del cumplimiento de servicios intangibles realizados hasta el último día hábil del año, los que invariablemente afectarán las asignaciones presupuestarias correspondientes al ejercicio fiscal en que efectivamente se hubieren ejecutado. Lo expuesto coadyuvará también a actualizar, con la oportunidad debida, los saldos de los anticipos contractuales concedidos para la realización de dichas obras o servicios.

A continuación se ejemplifica una serie de transacciones relacionadas con inversiones en proyectos que se efectúan por administración directa, es decir, aquella que la entidad la lleva a cabo la propia Entidad, corriendo con todos los costos en que deba incurrir; en este primer ejemplo se asume que la obra está destinada al uso público o a la comunidad.

40. Compra de existencias para inversión a contribuyente especial y empresa del Estado cuyos ingresos no están sujetos, de acuerdo con la Ley, al pago del impuesto a la renta.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1310303	Existencias de Combustibles y Lubricantes	x	F	2,000.00		730803	2,000.00
2137301	C x P Bienes y Serv.Inversión - Proveedor	x	F		2,000.00		
1138101	C x C Iva al SRI	x	F	240.00			
2138101	C x P Iva 100% al Proveedor	x	F		240.00		

Por la compra de combustibles y lubricantes como existencias para inversión a contribuyente especial y que al ser empresa del Estado, tampoco se le retiene el Impuesto a la Renta; caso Petrocomercial.

Cuadro 69

41. Compra de existencias para inversión a contribuyente que lleva Contabilidad.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1310311	Exist. Materiales Constr.Eléctr.Plom.y Carp.	x	F	7,300.00		730811	7,300.00
2137301	C x P Bienes y Serv.Inversión - Proveedor	x	F		7,227.00		
2137302	C x P Bienes y Serv.Inversión - Fisco	x	F		73.00		
1138101	C x C Iva al SRI	x	F	876.00			
2138103	C x P Iva 70% al Proveedor	x	F		613.20		
2138104	C x P Iva 30% al Fisco	x	F		262.80		

Por la compra de existencias para inversión a contribuyente que lleva contabilidad.

Cuadro 70

42. Ajuste por utilización de parte de las existencias para inversión en obra que realiza la entidad por administración directa.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1513803	Combustibles y Lubricantes	x	J	1,000.00			
1513811	Materiales Construcción Eléctr.Plom.y Carp.	x	J	5,100.00			
1310303	Existencias de Combustibles y Lubricantes	x	J		1,000.00		
1310311	Exist. Materiales Constr.Eléctr.Plom.y Carp.	x	J		5,100.00		
Por la utilización de parte de las existencias en la obra que realiza la entidad por administración directa.							

Cuadro 71

43. Ajuste para aplicar a los gastos de gestión las inversiones realizadas.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
63153	Inversiones en Bienes Nac. Uso Público	x	J	6,100.00			
15198	Aplicación a Gastos de Gestión	x	J		6,100.00		
Ajuste para aplicar a los gastos de gestión los costos incurridos en la construcción que se destinará al uso Público.							

Cuadro 72

Nótese en estos casos, que luego de cada asiento que refiera se ha incurrido en un costo, debe efectuarse el asiento complementario para aplicar a los gastos de gestión.

44. Fletes por transporte de existencias hasta la obra en ejecución, aplicables a inversiones.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1513202	Fletes y Maniobras	x	F	160.00		730202	160.00
2137301	C x P Bienes y Serv.Inversión - Proveedor	x	F		158.40		
2137302	C x P Bienes y Serv.Inversión - Fisco	x	F		1.60		
Utilización de fletes para transporte de existencias a utilizarse en obra ejecutada por administración directa.							

Cuadro 73

45. Ajuste para aplicar a los gastos de gestión el costo de los fletes utilizados.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
63153	Inversiones en Bienes Nac. Uso Público	x	J	160.00			
15198	Aplicación a Gastos de Gestión	x	J		160.00		
Ajuste para aplicar a los gastos de gestión, los costos incurridos en la construcción que se destinará al uso Público.							

Cuadro 74

46. Compra de prendas de protección para los trabajadores.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1513802	Vestuario, Lencería y Prendas Protección	x	F	800.00		730802	800.00
2137301	C x P Bienes y Serv.Inversión - Proveedor	x	F		792.00		
2137302	C x P Bienes y Serv.Inversión - Fisco	x	F		8.00		
1138101	C x C Iva al SRI	x	F	96.00			
2138103	C x P Iva 70% al Proveedor	x	F		67.20		
2138104	C x P Iva 30% al Fisco	x	F		28.80		
Compra de prendas de protección para los trabajadores de la obra en construcción por administración directa.							

Cuadro 75

47. Ajuste para aplicar a los gastos de gestión el costo incurrido en prendas de protección.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
63153	Inversiones en Bienes Nac. Uso Público	x	J	800.00			
15198	Aplicación a Gastos de Gestión	x	J		800.00		
Ajuste para aplicar a los gastos de gestión los costos incurridos por las prendas de protección.							

Cuadro 76

48. Remuneraciones del personal de trabajadores de la obra en construcción.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1511106	Salarios Unificados	x	F	2,000.00		710106	2,000.00
1511601	Aporte Patronal	x	F	200.00		710601	200.00
2137101	C x P Gastos Personal Inversión - Proveed	x	F		790.00		
2137102	C x P Gastos Personal Inversión - Fisco	x	F		10.00		
2137103	C x P Gastos Personal Inversión - less	x	F		500.00		
2137104	C x P Gastos Personal Inversión - Sindicato	x	F		200.00		
2137106	C x P Gastos Personal Inversión - Comisar.	x	F		500.00		
2137107	C x P Gastos Personal Inversión - Antic.Su.	x	F		200.00		
Por el rol de remuneraciones del personal de trabajadores de la obra en construcción.							

Cuadro 77

En cuanto a gastos de personal en administración, producción e inversión, con las excepciones legales del caso, deberían sujetarse a la remuneración unificada, en vigencia a partir de Enero del 2004.

49. Ajuste para aplicar a los gastos de gestión el costo incurrido.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
63153	Inversiones en Bienes Nac. Uso Público	x	J	2,200.00			
15198	Aplicación a Gastos de Gestión	x	J		2,200.00		
Ajuste para aplicar a los gastos de gestión los costos incurridos en la construcción que se destinará al uso Público.							

Cuadro 78

Las cuentas de costos, las de acumulación de costos de las inversiones en proceso y las de aplicación a los gastos de gestión que se utilizan en estas actividades, es recomendable se las mantenga a los niveles 2, 3 ó 4, para particularizar las que correspondan a cada obra, ya que las entidades especializadas no realizan en el transcurso de un ejercicio fiscal una sola obra, sino varias, por las cuales es preciso mantener un control individualizado de los costos incurridos.

50. Depreciación de maquinaria y vehículos aplicable a la obra en construcción.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1519104	Depreciación Maquinaria y Equipos	x	J	600.00			
1519105	Depreciación Vehículos	x	J	750.00			
1519904	Depreciación Acum. Maquinaria y Equipos	x	J		600.00		
1519905	Depreciación Acumulada Vehículos	x	J		750.00		
Por la depreciación de bienes de la entidad que están siendo utilizados en la construcción de la obra.							

Cuadro 79

51. Ajuste para aplicar a los gastos de gestión el costo incurrido por la depreciación.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
63153	Inversiones en Bienes Nac. Uso Público	x	J	1,350.00			
15198	Aplicación a Gastos de Gestión	x	J		1,350.00		
Ajuste para aplicar a los gastos de gestión los costos incurridos en la construcción que se destinará al uso Público.							

Cuadro 80

De producirse hechos económicos atribuibles a la ejecución de la obra, como son los gastos por intereses del financiamiento, estos formarán parte del costo del bien o producto final si se devengan en el transcurso de la obra; en cambio, los que se incurran una vez terminada la obra se reconocerán como gastos de gestión.

52. Gastos de financiamiento devengados durante el periodo de ejecución del proyecto.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1516101	Intereses al Sector Público Financiero	x	F	400.00		560201	400.00
2135601	C x P Gastos Financieros - Proveedor	x	F		400.00		

Por los costos por intereses incurridos durante la ejecución de la obra. Si la obra ya se hubiere terminado, estos no constituirían costos, sino gastos de gestión a cargarse a una cuenta del grupo 63.

Cuadro 81

53. Ajuste para aplicar a los gastos de gestión el costo de financiamiento incurrido.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
63153	Inversiones en Bienes Nac. Uso Público	x	J	400.00			
15198	Aplicación a Gastos de Gestión	x	J		400.00		

Ajuste para aplicar a los gastos de gestión los costos incurridos por el financiamiento obtenido.

Cuadro 82

54. Costos acumulados al finalizar la obra, si esta termina en el transcurso del año.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
15192	Acumul.Costos Inversiones Obras Proceso	x	J	11,010.00			
1511106	Salarios Unificados	x	J		2,000.00		
1511601	Aporte Patronal	x	J		200.00		
1513202	Fletes y Maniobras	x	J		160.00		
1513802	Vestuario, Lencería y Prendas Protección	x	J		800.00		
1513803	Combustibles y Lubricantes	x	J		1,000.00		
1513811	Materiales Construcción Eléctr.Plom.y Carp.	x	J		5,100.00		
1516101	Intereses al Sector Público Financiero	x	J		400.00		
1519104	Depreciación Maquinaria y Equipos	x	J		600.00		
1519105	Depreciación Vehículos	x	J		750.00		

Por la acumulación de costos incurridos en la obra en proceso, la cual termina dentro del mismo ejercicio fiscal.

Cuadro 83

En el caso de que la obra no se termine en el transcurso del ejercicio fiscal, como ocurre en muchos casos que se comienzan en los últimos meses del año y continúan en el siguiente, en ese evento el asiento indicado en el cuadro 83 se efectuará con fecha 31 de Diciembre y como un asiento de cierre (C), no de ajuste (J) como en el caso anterior.

55. Liquidación de la obra destinada al uso público, con la formulación del Acta respectiva.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
15198	Aplicación a Gastos de Gestión	x	J	11,010.00			
15192	Acumul.Costos Inversiones Obras Proceso	x	J		11,010.00		

Liquidación final de la obra con destino a la comunidad, en base al Acta de Entrega Recepción Definitiva, con lo que se suprime de la contabilidad del ente las cuentas transitorias utilizadas a efectos de acumular los costos de las inversiones realizadas en la obra y la aplicación a los gastos de gestión.

Cuadro 84

Se recomienda entonces, para mantener un estricto control de los costos incurridos por cada obra, identificar con una codificación adicional a nivel de cuentas 2 y 3, las cuentas 15192, 15198 y las demás cuentas de costos por los insumos utilizados, respectivamente. Ejemplos: 1519231, 1519831, 1513803031, 1519105031, etc., que precisarían los costos concernientes a la obra codificada con el 31 o con el 031 (que es la misma pero en los niveles 2 y 3 de cuentas, como una de las 99 posibilidades de obras que puede estar realizando la entidad).

Si las obras se realizan por administración directa y van a destinarse a la institución; es decir, que van a incrementar sus activos, en el proceso de registro de los hechos económicos indicado no se realizarán los asientos de ajuste para aplicar a los gastos de gestión (Cuadros 72, 74, 76, 78, 80 y 82), con lo cual al

final de la obra y con el Acta de Entrega Recepción Definitiva se deberá efectuar el siguiente asiento que servirá para activar el bien, en vez del constante en el (Cuadro 84).

56. Liquidación de la obra destinada a incrementar los activos institucionales.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1410302	Edificios, Locales y Residencias	x	J	11,010.00			
15192	Acumulac.Costos Inversiones Obras Proc.	x	J		11,010.00		
Liquidación final de la obra con destino a la "institución", en base al Acta de Entrega Recepción Definitiva.							

Cuadro 85

Cuando se trata de Programas realizados por administración directa, cuyo producto es intangible y está destinado a la comunidad (uso público), por ejemplo: campañas de educación, vacunación, fumigación, publicidad, seguridad, protección a la infancia, etc., el procedimiento de acumulación de costos es similar al indicado anteriormente, con la diferencia que las cuentas a utilizarse serán las del subgrupo 152. En este caso no existe ningún incremento a los activos institucionales; es decir, que no se efectuará el asiento incrementando el Activo como en el Cuadro 85, pero si uno similar al del Cuadro 84.

Los proyectos y programas en las entidades del régimen seccional autónomo se realizan en mayor proporción mediante la suscripción de contratos con terceros, personas naturales y sociedades; el tratamiento contable en estos casos no requiere se registre la acumulación de los costos incurridos por todos y cada uno de los diversos insumos utilizados, como ocurre cuando se realizan por administración directa, sino que se aplican en general, a una sola cuenta y partida. Su producto final, en su gran mayoría será con destino al uso público y excepcionalmente, para incrementar los activos institucionales.

En el siguiente ejemplo se propone una obra con destino a la comunidad, que se realiza por contrato y contiene algunos elementos adicionales, de modo que si la realidad algún evento económico no se produce, simplemente se prescindirá de aquel; se considera que es mejor en todo caso, disponer de ejemplos con el mayor nivel de complejidad posible, que limitar a extremos muy simples la ejemplificación de casos.

El supuesto es de una obra sujeta a contratación mediante el proceso de Licitación en la que, según lo prescrito en los artículos 110 y 111 de la Ley de Contratación Pública, se retendrá la contribución del 1% del anticipo y de cada planilla descontado el anticipo, para coadyuvar el financiamiento de la Contraloría General del Estado, la Procuraduría General del Estado, el Ministerio Público y la Secretaría Nacional de Ciencia y Tecnología.

Para el ejemplo se supone la construcción de la avenida "Y" destinada al uso público, que va a llevar diez meses, financiada con fondos de la institución; tiene un presupuesto referencial de \$ 300.000,00 y se concede de anticipo el 30% del total; durante el proceso de construcción se presentan dos planillas de avance de obra, la primera por \$ 200.000,00 luego de seis meses de firmado el contrato y la segunda por \$ 100.000.00, que se presenta dentro del plazo establecido, la entidad cobra el 4% para fiscalización de la obra.

57. Registro del anticipo¹⁶ para el contratista y la contribución del 1% para los beneficiarios.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11203	Anticipos Contractuales	x	F	90,000.00			
2120301	Fondos de Terceros - Contratista	x	F		89,100.00		
2120302	Fondos de Terceros - CGE	x	F		225.00		
2120303	Fondos de Terceros - PGE	x	F		270.00		
2120304	Fondos de Terceros - MP	x	F		180.00		
2120305	Fondos de Terceros - SENACYT	x	F		225.00		
Registro de las obligaciones a redimir por el anticipo al contratista y a los partícipes del 1% de la contribución.							

Cuadro 86

¹⁶ Cabe el uso de cuentas de orden para el seguimiento de la garantía del 100% del Anticipo, ver Cuadro 128.

En las cuentas desglosadas de la 21203 se tendrá, en los créditos, los valores determinados a favor del contratista y de cada beneficiario de la contribución del 1%, en las proporciones que les corresponde y, en los débitos, lo que les ha sido pagado; a la vez, en la cuenta de Anticipos Contractuales constará el valor del anticipo concedido al contratista.

Debido a que en una entidad pública (incluidas las provinciales, municipales y parroquiales) no se hace una sola obra, sino varias o muchas, según los casos, siempre será aconsejable desglosar las cuentas de anticipos contractuales y de costos, para particularizar los movimientos que corresponden a cada contratista y obra, como se instruyó luego del Cuadro 84.

58. Alimentación de la cuenta rotativa de pagos para cancelar los valores a los beneficiarios.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1111502	Produbanco Cuenta Rotativa Pagos	X	F	90,000.00			
11103	Banco Central del Ecuador	X	F		90,000.00		
Traslado de fondos del Banco Central del Ecuador a la cuenta rotativa de pagos en el Produbanco.							

Cuadro 87

59. Pago de obligaciones derivadas de la concesión del anticipo contractual.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
2120301	Fondos de Terceros - Contratista	X	F	89,100.00			
2120302	Fondos de Terceros – CGE	x	F	225.00			
2120303	Fondos de Terceros – PGE	x	F	270.00			
2120304	Fondos de Terceros – MP	x	F	180.00			
2120305	Fondos de Terceros - SENACYT	x	F	225.00			
1111502	Produbanco Cuenta Rotativa Pagos	x	F		90,000.00		
Pago de las obligaciones por el anticipo al contratista y a los partícipes del 1% de la contribución.							

Cuadro 88

Al momento de la presentación de la primera planilla de avance de obra, de acuerdo a la prioridad de registro de los hechos económicos definida en el Cuadro 37, se registraría el ingreso de la entidad por la tasa de fiscalización y luego el costo incurrido como sigue:

60. Registro del ingreso de la entidad por la tasa de fiscalización de la primera planilla.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11313	C x C Tasas y Contribuciones	x	F	8,000.00			
6230115	Fiscalización de Obras	x	F		8,000.00	130115	8,000.00
Registro del ingreso por la tasa de fiscalización a favor de la entidad de la primera planilla de avance de obra.							

Cuadro 89

61. Registro de la primera planilla de avance de obra por las 2/3 partes.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1515105	Obras Públicas de Transporte y Vías	x	F	200,000.00		750105	200,000.00
2137501	C x P Obras Públicas - Contratista	x	F		126,600.00		
2137502	C x P Obras Públicas - Fisco IR	x	F		2,000.00		
2137503	C x P Obras Públicas - Escalafón Ing.	x	F		2,000.00		
2137504	C x P Obras Públicas - Fiscalización	x	F		8,000.00		
2137505	C x P Obras Públicas - Amortiz. Anticipo	x	F		60,000.00		
2137506	C x P Obras Públicas - CGE	x	F		350.00		
2137507	C x P Obras Públicas - PGE	x	F		420.00		
2137508	C x P Obras Públicas - MP	x	F		280.00		
2137509	C x P Obras Públicas - SENACYT	x	F		350.00		
1138101	C x C Iva al SRI	x	F	24,000.00			
2138103	C x P Iva 70% al Proveedor	x	F		16,800.00		
2138104	C x P Iva 30% al Fisco	x	F		7,200.00		

Liquidación de la primera planilla de avance de obra y el Iva respectivo. La contribución del 1% procede sobre el valor de la planilla menos la amortización proporcional del anticipo

Cuadro 90

62. Aplicación a los gastos de gestión por el monto de la primera planilla de avance de obra.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
63153	Inversiones en Bienes Nac. Uso Público	x	J	200,000.00			
15198	Aplicación a Gastos de Gestión	x	J		200,000.00		
Aplicación a los gastos de gestión por el valor de la primera planilla de avance de obra.							

Cuadro 91

Luego de lo descrito se registrará los asientos de compensación de derechos a cobrar con obligaciones a redimir existentes entre la institución y el contratista, luego se procederá a redimir las deudas previo el trámite para trasladar fondos a la cuenta rotativa de pagos y la emisión de los cheques o los créditos en cuenta para la cancelación de dichas deudas, para lo cual procederán los asientos contables correspondientes. En este ejemplo, el siguiente asiento sería por la compensación, según lo previsto en la prioridad 3 del Cuadro 37, así:

63. Compensación de valores y derechos a cobrar, con obligaciones a pagar I planilla.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
2137504	C x P Obras Públicas - Fiscalización	x	F	8,000.00			
2137505	C x P Obras Públicas - Amortiz. Anticipo	x	F	60,000.00			
11313	C x C Tasas y Contribuciones	x	F		8,000.00		
11203	Anticipos Contractuales	x	F		60,000.00		
Compensación de derechos a cobrar con obligaciones a pagar por la liquidación de la primera planilla.							

Cuadro 92

Para el registro de la segunda planilla de avance de obra procederían similares registros, sólo cambiando los valores correspondientes, como se indica a continuación:

64. Registro del ingreso de la entidad por la tasa de fiscalización de la segunda planilla.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11313	C x C Tasas y Contribuciones	x	F	4,000.00			
6230115	Fiscalización de Obras	x	F		4,000.00	130115	4,000.00
Registro del ingreso por la tasa de fiscalización a favor de la entidad de la segunda planilla de avance de obra.							

Cuadro 93

65. Registro de la segunda planilla de avance de obra por la 1/3 parte restante.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1515105	Obras Públicas de Transporte y Vías	x	F	100,000.00		750105	100,000.00
2137501	C x P Obras Públicas - Contratista	x	F		63,300.00		
2137502	C x P Obras Públicas - Fisco IR	x	F		1,000.00		
2137503	C x P Obras Públicas - Escalafón Ing.	x	F		1,000.00		
2137504	C x P Obras Públicas - Fiscalización	x	F		4,000.00		
2137505	C x P Obras Públicas - Amortiz. Anticipo	x	F		30,000.00		
2137506	C x P Obras Públicas - CGE	x	F		175.00		
2137507	C x P Obras Públicas - PGE	x	F		210.00		
2137508	C x P Obras Públicas - MP	x	F		140.00		
2137509	C x P Obras Públicas - SENACYT	x	F		175.00		
1138101	C x C Iva al SRI	x	F	12,000.00			
2138103	C x P Iva 70% al Proveedor	x	F		8,400.00		
2138104	C x P Iva 30% al Fisco	x	F		3,600.00		
Liquidación de la segunda planilla de avance de obra y el Iva; se amortiza la parte proporcional del anticipo.							

Cuadro 94

66. Aplicación a los gastos de gestión por el monto de la segunda planilla.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
63153	Inversiones en Bienes Nac. Uso Público	x	J	100,000.00			
15198	Aplicación a Gastos de Gestión	x	J		100,000.00		
Aplicación a los gastos de gestión por el valor de la segunda planilla de avance de obra.							

Cuadro 95

Finalmente los asientos de compensación de derechos a cobrar con obligaciones a redimir y la alimentación de la cuenta rotativa de pagos para el pago de las demás deudas.

67. Compensación de valores y derechos a cobrar, con obligaciones a pagar (planilla II).

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
2137504	C x P Obras Públicas - Fiscalización	x	F	4,000.00			
2137505	C x P Obras Públicas - Amortiz. Anticipo	x	F	30,000.00			
11313	C x C Tasas y Contribuciones	x	F		4,000.00		
11203	Anticipos Contractuales	x	F		30,000.00		
Compensación de derechos a cobrar con obligaciones a pagar por la liquidación de la segunda planilla.							

Cuadro 96

Gastos de Capital

Los gastos de capital inciden contablemente en aumentos de Activos, disminución de Pasivos y aumentos de Gastos de Gestión que disminuyen indirectamente el Patrimonio, según el resumen constante en el Cuadro 17 y en el Gráfico 20.

2.2.5 BIENES DE LARGA DURACION

2.2.5.1 Alcance

Esta norma establece los criterios para el reconocimiento, valuación, erogaciones capitalizables, baja y control de los bienes de larga duración, excepto la pérdida de los mismos.

2.2.5.2 Aspectos generales

Para determinar los valores de contabilización de los bienes de larga duración, se tendrán en cuenta los siguientes conceptos:

- *Costo de adquisición, comprende el precio de compra más los gastos inherentes a la misma.*
- *Valor de donación, comprende el asignado para su correspondiente registro, incluyendo los gastos realizados para ser puestos en condiciones de operación.*
- *Valor contable, comprende el costo de adquisición o de donación, más los aumentos o disminuciones registrados durante la vida útil del bien.*
- *Valor en libros, comprende el valor contable menos la depreciación acumulada.*

Los muebles e inmuebles serán registrados como Bienes de Larga Duración, siempre y cuando cumplan los siguientes requisitos:

- *Bienes de propiedad privativa Institucional.*
- *Destinados a actividades administrativas y/o productivas.*
- *Generen beneficios económicos futuros.*
- *Vida útil estimada mayor a un año.*
- *Costo de adquisición igual o mayor a cien dólares (US \$ 100).*

2.2.5.3 Valoración

Las inversiones en bienes de larga duración se deberán valorar al precio de compra, incluyendo los derechos de importación, fletes, seguros, impuestos no reembolsables, costos de instalaciones, más cualquier otro valor directamente atribuible para poner el bien en condiciones de operación y para que cumpla el objetivo para el cual fue adquirido. Los descuentos o rebajas comerciales se deducirán del costo de adquisición.

Los gastos de financiamiento de las inversiones en bienes de larga duración formarán parte del costo del bien, en la medida que sean devengados durante el período previo a su entrada en funcionamiento; los incurridos con posterioridad al período antes indicado, serán reconocidos como gastos de gestión.

2.2.5.4 Contabilización

Las adquisiciones de bienes de larga duración se deberán registrar en la contabilidad, debitando la cuenta que corresponda, eligiéndola de entre las opciones disponibles en los subgrupos 141 ó 142, para los bienes institucionales o en los subgrupos 151 ó 152 para los bienes adquiridos para proyectos o programas específicos y acreditando, en cualquiera de los casos, la Cuenta por Pagar 213.84 que corresponde al gasto presupuestario incurrido.

2.2.5.5 Erogaciones capitalizables

Las adiciones, mejoras y reparaciones extraordinarias destinadas a aumentar la vida útil estimada, la capacidad productiva o el valor de los bienes de larga duración, de conformidad con los criterios técnicos, deberán registrarse como erogaciones capitalizables que aumentan el valor contable del bien. Los costos asignados a las partes o piezas que se reemplacen o sustituyan, deberán disminuir el valor contable respectivo; así también la correspondiente Depreciación Acumulada.

Los gastos en reparaciones ordinarias, destinadas al mantenimiento y conservación de la capacidad de uso del bien, deberá registrarse como gastos de gestión.

2.2.5.6 Disminución y baja de bienes de larga duración

La venta, permuta, entrega como parte de pago u otra forma de traspaso de dominio a título oneroso, de los bienes de larga duración, deberá registrarse eliminando el valor contable del bien y la depreciación acumulada; la diferencia constituirá el costo del bien y se contabilizará en la cuenta respectiva del subgrupo 638 Costo de Ventas y Otros.

El derecho monetario a percibir por el traspaso de dominio de los bienes de larga duración se registrará con débito en la cuenta 113.24 Cuentas por Cobrar Venta de Bienes de Larga Duración y crédito en la contra cuenta de Ingresos de Gestión que corresponda. La utilidad o pérdida ocurrida en la transferencia se obtendrá aplicando el método indirecto, comparando el ingreso obtenido menos el costo de ventas.

La exclusión de inventario por la baja de bienes de larga duración, por obsolescencia o por ser ya inservibles, deberá registrarse eliminando el valor contable del bien y la depreciación acumulada; la diferencia disminuirá directamente la cuenta del Patrimonio Público que corresponda a la institución.

2.2.5.7 Control de bienes de larga duración

En el catálogo de cuentas institucional será obligatoria la apertura de los conceptos contables, en términos que permitan su control e identificación y destino o ubicación.

El valor contable, la depreciación periódica, la acumulada y el valor en libros de los bienes de larga duración, deberán ser controlados en registros auxiliares bajo alguna de las siguientes opciones:

- Cada bien en forma individual.
- Por cada componente del bien, en la medida que la vida útil de cada parte o pieza que lo conforme sea diferente.
- Por el conjunto de bienes, cuando la adquisición sea en una misma fecha y las partes o piezas de la compra conformen un todo.

2.2.5.8 Limitación al alcance

Las adquisiciones de bienes de larga duración que no formen parte de un todo y su costo, individualmente considerado, no alcance los \$ 100,00 (Cien dólares), serán registrados en las cuentas de gastos o de costos de Nivel 2 pertenecientes a las siguientes cuentas 634.45, 634.46, 634.47, 151.45, 152.45 ó 152.46, según corresponda, y además se efectuará el registro respectivo en cuentas de orden, en la forma como se instruye en la NITC 2.2.31.

Ejemplos de los efectos que causan los gastos de capital en la contabilidad constan a continuación, considerando las más usuales en las entidades.

68. Compra de bienes de larga duración, para fines administrativos.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1410107	Equipos, Sistemas y Paquetes Informáticos	x	F	2,800.00		840107	2,800.00
2138401	C x P Bienes L/Duración - Proveedor	x	F		2,772.00		
2138402	C x P Bienes L/Duración - Fisco	x	F		28.00		
1138101	C x C Iva al SRI	x	F	336.00			
2138103	C x P Iva 70% al Proveedor	x	F		235.20		
2138104	C x P Iva 30% al Fisco	x	F		100.80		
Compra de equipos de computación a contribuyente que lleva contabilidad.							

Cuadro 97

69. Transferencias de capital a entidad del sector público y pago respectivo.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
6362102	A Entidades Descentralizadas y Autónomas	x	F	10,000.00		880102	10,000.00
21388	C x P Transferencias de Capital	x	F		10,000.00		
21388	C x P Transferencias de Capital	x	F	10,000.00			
11103	Banco Central del Ecuador	x	F		10,000.00		
Transferencias de capital concedida a entidad descentralizada y autónoma y el pago correspondiente.							

Cuadro 98

2.2.6 DEPRECIACION DE BIENES DE LARGA DURACION

2.2.6.1 Alcance

Esta norma establece los criterios para determinar la pérdida de valor por el uso, desgaste físico u obsolescencia de los bienes de larga duración.

2.2.6.2 Vida útil

Los bienes de larga duración destinados a actividades administrativas, productivas o que se incorporen a proyectos o programas de inversión, se depreciarán empleando la siguiente tabla de vida útil:

TIPO DE BIEN	VIDA UTIL ESTIMADA (Años)		
	Administ.	Producción	Proyectos
Edificaciones			
• Hormigón Armado y Ladrillo	50	40	50
• Ladrillo (o Bloque)	40	35	40
• Mixto (Ladrillo o Bloque y Adobe o Madera)	35	30	35
• Adobe	25	20	25
• Madera	20	15	20
Maquinaria y Equipos	10	UTPE*	10
Muebles y Enseres	10	10	10
Instalaciones	10	UTPE*	10
Equipos de Computación	5	5	5
Vehículos	5	UTPE*	5

UTPE*. Unidades de Tiempo o de Producción Estimadas.

La vida útil de maquinarias, equipos, vehículos e instalaciones especializadas, será la establecida en los catálogos o especificaciones técnicas del fabricante.

Las reparaciones, ampliaciones o adecuaciones que impliquen erogaciones capitalizables obligarán al recálculo del monto de la depreciación, en términos de la reestimación de la vida útil del bien.

2.2.6.3 Valor residual

Para los bienes de larga duración, se determinará un valor residual equivalente al 10% de su valor contable.

2.2.6.4 Método de cálculo

La cuota de depreciación proporcional de los bienes de larga duración destinados a actividades administrativas o incorporados a proyectos o programas de inversión, se determinará aplicando el método de línea recta, en base a la siguiente fórmula:

$$CDP = \left| \frac{\text{Valor contable (-) Valor residual}}{\text{Vida útil estimada (años)}} \right| \times \frac{n}{12}$$

CDP = cuota de depreciación proporcional.

n = Número de meses a depreciar el Activo.

La cuota de depreciación proporcional de bienes de larga duración, destinados a actividades productivas, se determinará aplicando el método de unidades de tiempo o unidades de producción, basado en la siguiente fórmula:

$$CDP = \left| \frac{\text{Valor contable (-) Valor residual}}{\text{Total unidades de tiempo o de producción estimadas}} \right| \times UTP$$

UTP = Número de unidades de tiempo utilizadas o de unidades producidas.

En los bienes de larga duración destinados a las actividades productivas, que por sus características sea imposible emplear el método de unidades de tiempo o producción, se aplicará el método de línea recta.

La depreciación determinada bajo el método de línea recta, preferentemente se registrará al término de cada ejercicio contable; por el contrario, la calculada mediante el método de unidades de tiempo o de producción, se contabilizará en función del proceso productivo.

2.2.6.5 Contabilización

La depreciación reflejará en la Contabilidad la amortización periódica prorrateada de los bienes de larga duración, en función del valor contable de los bienes y durante el tiempo establecido en la tabla de vida útil, desde la fecha que se encuentren en condiciones de operación y cumplan el objetivo para el cual fueron adquiridos.

Para contabilizar la depreciación, se empleará el método indirecto, manteniendo en las cuentas del grupo Inversiones en Bienes de Larga Duración el valor contable y en cuentas complementarias la acumulación de la amortización respectiva.

El monto de la depreciación de los bienes destinados a las actividades administrativas se reflejará como gastos de gestión; en cambio, la originada en procesos productivos o en proyectos o programas de inversión, incrementará el costo del producto esperado.

Ejemplo de depreciación de bienes de administración, cuando el bien ha sido adquirido a partir del año 2001, utilizando la fórmula precisada en la norma anterior. Si los bienes hubieren sido adquiridos hasta el mes de Diciembre del 2000, se usará la fórmula anterior (VC/VU) para determinar el valor de la depreciación anual, pero el asiento no variará.

70. Depreciación de equipos informáticos.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
63851	Depreciación de Bienes de Administración	x	J	31,252.00			
1419902	Deprec. Acum. Edificios, Locales y Resid.	x	J		25,800.00		
1419903	Deprec. Acum. Mobiliarios	x	J		650.00		
1419904	Deprec. Acum. Maquinaria y Equipos	x	J		2,400.00		
1419905	Deprec. Acum. Vehículos	x	J		2,252.00		
1419907	Deprec. Acum. Equipos, Sistemas y Paq.Inf	x	J		150.00		
Depreciación de equipos informáticos destinados a procesos administrativos.							

Cuadro 99

2.2.3 INVERSIONES FINANCIERAS

2.2.3.1 Alcance

Esta norma establece los criterios para la utilización de los excedentes de caja y los recursos estimados en las proyecciones presupuestarias para inversiones en títulos, valores y préstamos.

2.2.3.2 Aplicaciones de excedentes de caja

Los excedentes de caja, conformados por las disponibilidades de fondos deducidos los requerimientos para redimir obligaciones inmediatas, se podrán aplicar transitoriamente en operaciones con documentos fiduciarios de fácil conversión, siempre y cuando se tengan las facultades legales para efectuar dicho tipo de transacciones.

Las transacciones originadas con excedentes de caja constituirán simples trasposos de fondos entre las cuentas de disponibilidades, igualmente su recuperación.

2.2.3.3 Inversiones en títulos y valores

Las inversiones en documentos fiduciarios con las características de depósitos a plazo, acciones, bonos u otros instrumentos de igual naturaleza, efectuadas con finalidad de lucro, ánimo de control o cualquier otra causa, sujetos a restitución en las condiciones pactadas en los respectivos convenios, contratos o de acuerdo con las prácticas comerciales existentes en el país, se podrán efectuar siempre y cuando las disposiciones legales lo permitan y en el presupuesto institucional del respectivo ejercicio fiscal se hayan asignado recursos para dicha finalidad.

A la fecha de vencimiento de los documentos de inversión o al momento de adoptar la decisión de su recuperación total o parcial, el monto respectivo se lo trasladará a la cuenta 113.27 Cuentas por Cobrar Recuperación de Inversiones y se definirá la contra cuenta correspondiente, de entre las alternativas que tienen los subgrupos 121 y 122 de Inversiones Temporales y Permanentes.

2.2.3.4 Inversiones en préstamos

Los créditos monetarios otorgados a terceras personas naturales o jurídicas, entregados en uso de las facultades legales que lo permitan y sujetos a restitución en las condiciones pactadas en los respectivos convenios, contratos u otros documentos de igual naturaleza, se podrán conceder siempre y cuando en el presupuesto del respectivo ejercicio fiscal consten asignaciones para dicho propósito.

A la fecha de vencimiento de las Inversiones en Títulos y Valores o de las Inversiones en Préstamos y Anticipos o de las cuotas pactadas, el monto de dicho movimiento se trasladará a la cuenta 113.27 Cuentas por Cobrar Recuperación de Inversiones y se definirá la contra cuenta correspondiente, de entre las alternativas que tiene el subgrupo 123 Inversiones en Préstamos y Anticipos.

2.2.3.5 Cambios en las condiciones para la recuperación de inversiones

Se mantendrán como Inversiones en Títulos y Valores o en Inversiones en Préstamos y Anticipos si, con antelación, se postergan las condiciones del plazo para la restitución, o existen fundadas expectativas de la escasa o nula posibilidad de recuperación.

En los casos en que se modifiquen las condiciones del plazo en una fecha posterior al traslado indicado en el numeral anterior y la recuperación exceda el ejercicio fiscal vigente, la regulación respectiva se la hará como una corrección de errores.

2.2.3.6 Rentas de inversiones

Las rentas generadas por las inversiones financieras realizadas según lo prescrito en esta norma, sea por concepto de intereses, comisiones, reajustes u otras causas, serán registradas contablemente, en la fecha de sus vencimientos, como derechos monetarios, en la cuenta 113.17 Cuentas por Cobrar Rentas de Inversiones y Multas y se definirá la contra cuenta correspondiente, de entre las opciones existentes dentro de la cuenta 625.01 Rentas de Inversiones.

Las inversiones financieras regidas por la NTCG 2.2.3 pueden ser temporales, permanentes, en préstamos y anticipos, a continuación se propone ejemplos de este tipo de operaciones.

71. Inversión en Bonos del Estado a 5 años plazo: a) se obtiene un descuento.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11317	C x C Rentas de Inversiones y Multas	x	F	800.00			
6250112	Descuentos Obtenidos Inversiones Financ.	x	F		800.00	170112	800.00
Registro del beneficio que se obtiene por el valor del descuento en la compra de papeles fiduciarios.							

Cuadro 100

72. Inversión en Bonos del Estado a 5 años plazo: b) transacción por la inversión realizada.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1210502	Bonos del Estado	x	F	7,500.00		870102	7,500.00
21387	C x P Inversiones Financieras	x	F		7,500.00		
Inversión de excedentes de caja en Bonos del Estado a 5 años plazo y con cupones semestrales del 7% de interés.							

Cuadro 101

En los ejemplos desarrollados en los Cuadros 100 y 101 se observa con suma claridad, que las afectaciones presupuestaria por efecto del Devengado tienen, sólo y exclusivamente, las contra cuentas de la Cuenta por Cobrar (113), cuando ésta ha sido debitada; o, la contra cuenta de la Cuenta por Pagar (213), cuando ella ha sido acreditada.

La transacción constante en el Cuadro 101 demanda que el pago ocurra mediante compensación de derechos con obligaciones con el mismo ente que se negocia y la salida neta de fondos por la diferencia como se indica en el Cuadro 102.

En el ejemplo propuesto, por la compra de bonos del Estado cuyo valor nominal es de \$ 7,500.00, se supone se obtiene un descuento de \$ 800.00; la diferencia constituiría el egreso efectivo que habría de realizarse, como se indica a continuación:

73. Compensación de derechos y obligaciones y pago de deuda neta en la operación.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
21387	C x P Inversiones Financieras	x	F	7,500.00			
11317	C x C Rentas de Inversiones y Multas	x	F		800.00		
11103	Banco Central del Ecuador	x	F		6,700.00		
Cancelación de la obligación derivada de la operación de compra de bonos del Estado.							

Cuadro 102

Otra transacción de ocurrencia muy eventual, es la que se realiza para conceder préstamos a entidades del régimen seccional autónomo:

74. Concesión de préstamos a entidades del Gobierno Seccional.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1230104	Préstamos al Gobierno Seccional	x	F	50,000.00		870204	50,000.00
21387	C x P Inversiones Financieras	x	F		50,000.00		
Por la concesión de préstamos a entidades descentralizadas y autónomas.							

Cuadro 103

2.2.12 CUENTAS DE DUDOSA RECUPERACION

2.2.12.1 Alcance

Esta norma establece el criterio contable para la determinación, provisiones y aplicación de provisiones en carteras de dudosa recuperación.

2.2.12.2 Determinación

Las inversiones financieras en títulos, valores o préstamos que a la fecha de vencimiento de los documentos, créditos o cuotas pactadas, denoten fundadas expectativas de la escasa o nula posibilidad de recuperación, transcurridos seis meses

de la determinación de dicha condición, se trasladarán mediante un movimiento de ajuste a la cuenta respectiva del subgrupo 126 Inversiones no Recuperables. Igual tratamiento se observará para los saldos de las carteras de Cuentas por Cobrar de Años Anteriores del subgrupo 124 Deudores Financieros.

2.2.12.3 Provisiones

De la cartera de Inversiones Financieras no Recuperables, al término de cada ejercicio y previo análisis y expectativas reales de cobro, se creará una provisión equivalente al 10% de los saldos pendientes de dudosa recuperación; en casos especiales como los de origen tributario, la provisión a calcularse será en el porcentaje proporcional que corresponda a su vigencia, según lo establecido en el Código Tributario y la Ley.

2.2.12.4 Aplicación de provisiones

Las autoridades competentes, en uso de las facultades otorgadas por el Código Tributario u otras disposiciones legales, podrán autorizar la prescripción, la condonación o la baja de cuentas no recuperables, lo cual se aplicará a la provisión acumulada.

2.2.12.5 Recuperación de inversiones no recuperables dadas de baja

La recuperación de inversiones financieras castigadas o dadas de baja, se registrará como ingresos de gestión en el ejercicio en que ocurra su recaudación.

2.2.12.6 Limitación a la aplicación de provisiones

Las Cuentas por Cobrar de Años Anteriores del subgrupo 124 Deudores Financieros, correspondientes a aportes fiscales y transferencias, corrientes y de capital del Gobierno Central, de las cuales se tenga la confirmación oficial del Tesoro Nacional, debidamente fundada en disposiciones legales, que ya no procederán, se darán de baja directamente con cargo al Patrimonio Público, sin afectar las provisiones.

Lo expuesto en esta norma no se aplicará, para ningún efecto, a las carteras de las cuentas de Activos Operacionales e Inversiones Financieras que se hallaren en litigio dentro de procesos judiciales en curso.

75. Traslado de inversiones temporales no recuperables a la cuenta respectiva.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
12601	Activos Temporales no Recuperables	x	J	2,500.00			
1210599	Otras Inversiones	x	J		2,500.00		
Traslado de inversiones temporales de escasa o nula posibilidad de recuperación.							

Cuadro 104

76. Creación de la provisión para cuentas de dudoso cobro.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
63854	Amortización de Incobrables	x	J	250.00			
12699	Provisión para Incobrables	x	J		250.00		
Ajuste al 31 de Diciembre de cada año, para crear o incrementar la provisión para cuentas de dudoso cobro.							

Cuadro 105

La baja de las cuentas incobrables ocurrirá, pero sólo de aquellas que se demuestre a la sociedad y con los sustentos administrativos correspondientes, que ha existido la suficiente gestión y esfuerzo de cobro; de ninguna manera de aquellas cuentas sobre las cuales no se ha ejercido acción alguna, sobre las que el Organismo Superior de Control puede fácilmente encontrar sustento para imputar glosas y más responsabilidades, por negligencia u omisión.

El ajuste por las bajas de cuentas de cobro dudoso se producirá utilizando la provisión acumulada y disminuyendo la cuenta de inversiones no recuperables que corresponda.

77. Utilización de la provisión para disminuir las cuentas no recuperables.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
12699	Provisión para Incobrables	x	J	200.00			
12601	Activos Temporales no Recuperables	x	J		200.00		
Ajuste en cualquier fecha del año, utilizando la provisión para disminuir cuentas no recuperables.							

Cuadro 106

Gastos de Aplicación del Financiamiento

Corresponden a los gastos incurridos para redimir o amortizar deudas provenientes de la colocación de títulos y valores emitidos por el Estado y de la contratación de créditos internos y externos; contablemente producen modificaciones directas en la estructura patrimonial del Estado, que se evidencian en la disminución de sus obligaciones originadas por la emisión de títulos y valores, la amortización de la deuda interna y externa y la redención del pasivo circulante originado en obligaciones pendientes de pago del ejercicio fiscal anterior; es decir, redundan en la disminución de Pasivos, según se puede observar en el resumen constante en el Cuadro 17 y en el Gráfico 20.

A continuación se presenta ejemplos de aplicación de las operaciones antes indicadas:

78. Registro del devengado para amortizar préstamos de entidades financieras públicas.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
2230101	Créditos del Sector Público Financiero	x	F	1,000.00		960201	1,000.00
21396	C x P Amortización de la Deuda Pública	x	F		1,000.00		
Por el vencimiento de la cuota de amortización de préstamos concedidos por entidades financieras públicas.							

Cuadro 107

79. Registro del devengado para amortizar préstamos de organismos multilaterales.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
2230301	Créditos de Organismos Multilaterales	x	F	3,500.00		960201	3,500.00
21396	C x P Amortización de la Deuda Pública	x	F		3,500.00		
Por el vencimiento de la cuota de amortización de préstamos concedidos por organismos multilaterales.							

Cuadro 108

Cuando se van a redimir obligaciones derivadas de gastos del ejercicio anterior que han quedado pendientes de pago, se efectuará primero el traslado del valor que se vaya a pagar de la cuenta respectiva del subgrupo de Pasivos Financieros a la Cuenta por Pagar de la Deuda Flotante; este proceso tiene dos alternativas, con o sin afectación presupuestaria.

En la primera opción, se realizarán las siguientes aplicaciones contables y presupuestarias.

80. Reclasificación de cuentas por pagar de ejercicios anteriores, pero exclusivamente por el monto (parcial o total) que se va a redimir y con afectación presupuestaria.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
2249701	C x P Años Anteriores	x	F	400.00		970101	400.00
21397	C x P Amortización de la Deuda Pública	x	F		400.00		
Reclasificación de cuenta por pagar de años anteriores, en la proporción que se va a cancelar en esta fecha.							

Cuadro 109

En la segunda opción, que es propia de dependencias pequeñas como colegios, unidades de salud, hospitales y las que la Subsecretaría de Presupuestos del Ministerio de Economía y Finanzas determine, las Cuentas por Pagar de años anteriores se administran sin afectar al presupuesto; en este caso, la jurnalización será la constante en el Cuadro 110.

81. Reclasificación de cuentas por pagar de ejercicios anteriores, pero exclusivamente por el monto (parcial o total) que se va a redimir y sin afectación presupuestaria.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
22483	C x P Años Anteriores	x	F	500.00			
21383	C x P Años Anteriores	x	F		500.00		
Traslado a la Cuenta por Pagar de la Deuda Flotante, el valor a pagar de obligaciones de años anteriores.							

Cuadro 110

Algo similar a lo descrito para las Cuentas por Pagar ocurre con las Cuentas por Cobrar originadas en ejercicios anteriores; se efectuará primero el traslado o reclasificación del valor a cobrar de la cuenta del subgrupo de Deudores Financieros, a la Cuenta por Cobrar de los Activos Operacionales y sólo por el valor a recaudar, no por el total. Igualmente, este proceso tiene dos alternativas, con o sin afectación presupuestaria.

En la primera opción, es decir con afectación presupuestaria, se realizarán las siguientes aplicaciones contables y presupuestarias.

82. Reclasificación de las cuentas por cobrar de años anteriores, pero exclusivamente por el monto (total o parcial) que se va a recaudar y con afectación presupuestaria.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11398	C x C Años Anteriores	x	F	200.00			
1249801	C x C Años Anteriores	x	F		200.00	360501	200.00
Reclasificación de cuenta por cobrar de años anteriores, en la proporción que se va a cobrar en esta fecha.							

Cuadro 111

En la segunda opción, que es propia de dependencias pequeñas, como quedó indicado anteriormente, las Cuentas por Cobrar de años anteriores se administrarán sin afectar al presupuesto; en este caso, la jornalización por cada valor que se vaya a recaudar, será la constante en el Cuadro 112.

83. Reclasificación de las cuentas por cobrar de años anteriores, pero exclusivamente por el monto (total o parcial) que se va a recaudar y sin afectación presupuestaria.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
11383	C x C Años Anteriores	x	F	500.00			
12483	C x C Años Anteriores	x	F		500.00		
Traslado parcial o total de la cuenta por cobrar de deudores financieros, a la respectiva de Fondos Operacionales.							

Cuadro 112

Las reclasificaciones previas para cobrar o pagar parcial o totalmente, cuentas de años anteriores, es indispensable por cuanto, según lo expresado en el Cuadro 22, sólo pueden existir movimientos de tipo financiero que afecten a las cuentas de Disponibilidades, a través del uso de cuentas de los subgrupos 112 y 113 del Activo; 212 y 213 del Pasivo y la cuenta 61991 del Patrimonio; como se observará, en dicho cuadro no constan flujos que afecten el efectivo con cuentas de los subgrupos 124 ni 224 ni ninguna otras. Lo expuesto es requisito “sine qua non”, para que el Estado de Flujo del Efectivo cuadre debidamente.

2.2.17 CIERRE DE CUENTAS

2.2.17.1 Alcance

Esta norma establece el criterio que deberá observarse para el cierre de cuentas al término del ejercicio contable.

2.2.17.2 Generalidades

Los movimientos contables de cierre de cuentas a que se refiere esta norma, se excluyen para efectos de la generación de reportes; solamente estarán destinados a determinar el resultado del ejercicio y a habilitar los saldos a trasladarse al siguiente ejercicio.

El uso de las cuentas 124.84, 124.83, 124.98.01, 124.98.02 y de las cuentas 224.83 y 224.97.01, para el cierre de las cuentas de Anticipos de Fondos, Cuentas por Cobrar y Cuentas por Pagar, procederá en función del tratamiento presupuestario o no adoptado en la institución. El mismo criterio se aplicará en el siguiente ejercicio, para registrar las reclasificaciones previas a las recaudaciones o pagos respectivos, al utilizar las cuentas 112.84, 113.83 y 113.98 o las cuentas 213.83 y 213.97.

2.2.17.3 Cuentas de ingresos y gastos de gestión

Las cuentas de los grupos Ingresos de Gestión y Gastos de Gestión, que constituyen los aumentos y disminuciones indirectos del Patrimonio, serán cerradas al 31 de diciembre de cada año, utilizando como contra cuenta la 618.03 Resultados del Ejercicio Vigente. Al inicio del siguiente ejercicio, el resultado obtenido se lo hará constar en la cuenta 618.01 Resultados de Ejercicios anteriores, sin necesidad de asiento contable.

2.2.17.4 Carteras de anticipos de fondos

De las carteras registradas en las cuentas del subgrupo Anticipos de Fondos (112), que se hallaren pendientes de recuperación al 31 de diciembre de cada año, aquellos auxiliares que denoten fundadas expectativas de incobrabilidad y que se hayan mantenido como tales al menos seis meses y los originados por débitos dispuestos por el Tesoro Nacional, se los trasladará a la cuenta 124.84 Anticipos de Fondos Años Anteriores.

Para dar de baja la cartera reclasificada, conforme lo anotado en el inciso anterior, se seguirá el procedimiento establecido en la NTCG 2.2.12 Cuentas de Dudosa Recuperación; excepto en los casos en que el Tesoro Nacional hubiere dispuesto débitos a las disponibilidades de las entidades (NTCG 2.2.18), cuya baja deberá ocurrir afectando directamente al Patrimonio Público y no a la provisión.

En el evento de que algún valor reclasificado al subgrupo 124 Deudores Financieros se llegara a recuperar, previa la recaudación se trasladará a la cuenta 112.84 Anticipos de Fondos de Años Anteriores, mediante un movimiento de tipo financiero.

2.2.17.5 Carteras de cuentas por cobrar y por pagar

Las carteras registradas en las cuentas del subgrupo 113 Cuentas por Cobrar, pendientes al 31 de diciembre de cada año, se trasladarán a las respectivas Cuentas por Cobrar Años Anteriores del subgrupo 124 Deudores Financieros; en el siguiente ejercicio, mediante asientos de tipo financiero, se trasladarán a las Cuentas por Cobrar de Años Anteriores del subgrupo 113 Cuentas por Cobrar de Años Anteriores de los Activos Operacionales, en las proporciones que vaya ocurriendo su recaudación.

Las carteras registradas en las cuentas del subgrupo 213 Cuentas por Pagar, pendientes al 31 de diciembre de cada año, se trasladarán a las respectivas Cuentas por Pagar Años Anteriores del subgrupo 224 Pasivos Financieros; en el siguiente ejercicio, mediante asientos de tipo financiero, se trasladarán a las Cuentas por Pagar de Años Anteriores del subgrupo 213 Cuentas por Pagar de Años Anteriores de la Deuda Flotante, en las proporciones que vaya ocurriendo su cancelación.

2.2.17.6 Cuentas de inversiones en proyectos y programas

Las cuentas de acumulación de costos que integran el grupo 15, Inversiones en Proyectos y Programas, que registren saldos al 31 de diciembre de cada año, serán cerradas y sus saldos serán trasladados a las cuentas de Acumulación de Costos en Inversiones de los subgrupos 151 Inversiones en Obras en Proceso o 152 Inversiones en Programas en Ejecución, según corresponda. Se exceptúan de éste proceso, las cuentas que registren el valor de los bienes de larga duración, que no se integran al producto final del proyecto o programa y las cuentas complementarias de cada subgrupo.

En el movimiento de traslado deberá quedar claramente individualizada la acumulación de las inversiones realizadas en cada uno de los proyectos o programas; para el efecto el ente financiero deberá desglosar las cuentas de costos y de acumulación de las inversiones, hasta los niveles inferiores que le permitan la clara identificación de cada uno de ellos.

2.2.17.7 Cuentas de resultados

Para trasladar el resultado del ejercicio vigente al siguiente ejercicio, este será reclasificado a la cuenta 61801 Resultados Ejercicios Anteriores; el primer día hábil del nuevo año, mediante un asiento de ajuste, se lo transferirá al Patrimonio Público en las entidades del Sector Público no Financiero, excepto en las empresas.

En las empresas públicas se lo mantendrá hasta que se amorticen las pérdidas o se apliquen las utilidades, de conformidad con lo dispuesto en la Ley, los estatutos o las decisiones adoptadas por la administración, según corresponda.

2.2.17.8 Donaciones recibidas

La cuenta 611.99 Donaciones en Bienes Muebles e Inmuebles se la trasladará al final de cada ejercicio fiscal y mediante un asiento de cierre, a la cuenta principal del Patrimonio Público que corresponda, en función de la clase de entidad de que se trate.

Los asientos de cierre a efectuarse el 31 de Diciembre, tras haber generado los estados financieros contables y presupuestarios de fin de año, sirven para efecto de habilitar los saldos de las cuentas que van a trasladarse al siguiente ejercicio; es decir, que sus flujos se excluyen de la generación de reportes.

Las cuentas a cerrar son las de Ingresos y Gastos de Gestión (62 y 63), las Cuentas por Cobrar y por Pagar (113 y 213), las de costos (133) y las de costos en Inversiones en Proyectos y Programas (151 y 152), excepto las que no son de costos, como las 151.41/44 y las 152.41/44, que tienen un tratamiento similar a las de Inversiones en Bienes de Larga Duración del Activo Fijo, que se hallan en los subgrupos (141 y 142).

84. Cierre de las cuentas de Ingresos de Gestión.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
6210201	A los Predios Urbanos	x	C	x,xxx.xx			
6210202	A los Predios Rústicos	x	C	x,xxx.xx			
6230106	Especies Fiscales	x	C	x,xxx.xx			
Etc.		x	C	x,xxx.xx			
61803	Resultado del Ejercicio Vigente	x	C		x,xxx.xx		

Por el cierre de las cuentas de ingresos de gestión, que son todas aquellas que comienzan con el código (62).

Cuadro 113

85. Cierre de las cuentas de Gastos de Gestión.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
61803	Resultado del Ejercicio Vigente	x	C	x,xxx.xx			
6330101	Sueldos	x	C		x,xxx.xx		
6330201	Bonificación por Años de Servicio	x	C		x,xxx.xx		
6330214	Porcentaje Funcional	x	C		x,xxx.xx		
Etc.		x	C		x,xxx.xx		

Por el cierre de las cuentas de gastos de gestión, que son todas aquellas que comienzan con el código (63).

Cuadro 114

El saldo de la cuenta 61803 Resultado del Ejercicio Vigente al ser trasladado al siguiente ejercicio se lo reclasificará sin necesidad de asiento contable y se lo hará constar en la cuenta 61801 Resultados de Ejercicios Anteriores y el primer día del año se lo trasladará a la cuenta de Patrimonio, aumentándolo o disminuyéndolo.

86. Traslado del resultado del ejercicio anterior al Patrimonio, en el supuesto de que el año anterior se produjo pérdida.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
61101	Patrimonio Gobierno Central	x	J	x,xxx.xx			
61801	Resultados Ejercicios Anteriores	x	J		x,xxx.xx		

Traslado del resultado del ejercicio anterior al Patrimonio, en el supuesto de que este haya sido negativo y se trata de una entidad del ámbito del Gobierno Central. Si hubiere sido positivo el resultado, el asiento se invertiría.

Cuadro 115

Las Cuentas por Cobrar en función de la entidad de que se trate, se cerrarán previendo la aplicación presupuestaria o no que tendrán en el transcurso del siguiente ejercicio, para lo que ocurrirán las reclasificaciones indicadas en los Cuadros 111 y 112, cada vez y en las proporciones que se las vaya

cobrando; conforme lo indicado, se observará para el cierre uno de los procedimientos que constan en los Cuadros 116 y 117 siguientes:

87. Cierre de las Cuentas por Cobrar para el tratamiento presupuestario el siguiente año.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1249801	C x C Años Anteriores	x	C	x,xxx.xx			
11311	C x C Impuestos	x	C		x,xxx.xx		
11313	C x C Tasas y Contribuciones	x	C		x,xxx.xx		
11314	C x C Venta de Bienes y Servicios	x	C		x,xxx.xx		
Etc.		x	C		x,xxx.xx		
Cierre de las Cuentas por Cobrar cuyo cobro el año siguiente afectará presupuestariamente.							

Cuadro 116

88. Cierre de las Cuentas por Cobrar para el tratamiento no presupuestario el siguiente año.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
12483	C x C Años Anteriores	x	C	x,xxx.xx			
11311	C x C Impuestos	x	C		x,xxx.xx		
11313	C x C Tasas y Contribuciones	x	C		x,xxx.xx		
11314	C x C Venta de Bienes y Servicios	x	C		x,xxx.xx		
Etc.		x	C		x,xxx.xx		
Cierre de las Cuentas por Cobrar cuyo cobro el año siguiente no afectará al presupuesto.							

Cuadro 117

De igual forma, según se indicó en los Cuadros 109 y 110, las Cuentas por Pagar se las puede cerrar previendo el tratamiento presupuestario o no que tendrán en el transcurso del año siguiente, cada vez y en las proporciones que se las vaya cancelando; según lo indicado puede aplicarse los asientos que constan en los Cuadros 118 ó 119, respectivamente.

89. Cierre de las Cuentas por Pagar para el tratamiento presupuestario el siguiente año.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
21351	C x P Gastos en Personal	x	C	x,xxx.xx			
21353	C x P Bienes y Servicios de Consumo	x	C	x,xxx.xx			
21356	C x P Gastos Financieros	x	C	x,xxx.xx			
21357	C x P Otros Gastos	x	C	x,xxx.xx			
Etc.		x	C	x,xxx.xx			
2249701	C x P Años Anteriores	x	C		x,xxx.xx		
Por el cierre de las cuentas por pagar, que son todas aquellas que comienzan con el código (213).							

Cuadro 118

90. Cierre de las Cuentas por Pagar para el tratamiento no presupuestario el siguiente año.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
21351	C x P Gastos en Personal	x	C	x,xxx.xx			
21353	C x P Bienes y Servicios de Consumo	x	C	x,xxx.xx			
21356	C x P Gastos Financieros	x	C	x,xxx.xx			
Etc.		x	C	x,xxx.xx			
22483	C x P Años Anteriores	x	C		x,xxx.xx		
Por el cierre de las cuentas por pagar, que son todas aquellas que comienzan con el código (213).							

Cuadro 119

Los cierres de las cuentas de costos de proyectos y programas operarán de la siguiente forma. Si los proyectos o programas terminan en el transcurso del año, se cerrarán con asientos de ajuste (J), pero si no han concluido en el transcurso del ejercicio y continuarán en el año siguiente, operará mediante asientos de cierre (C).

91. Ajuste de cuentas de costos de Proyectos que se han terminado durante el ejercicio.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
15192	Acum. Costos Inversiones Obras Proceso	x	J	x,xxx.xx			
1511105	Remuneraciones Unificadas	x	J		x,xxx.xx		
1511203	Decimotercer Sueldo	x	J		x,xxx.xx		
1511601	Aporte Patronal	x	J		x,xxx.xx		
1513811	Materiales Construc., Eléctricos, Plomería	x	J		x,xxx.xx		
1514001	Seguros	x	J		x,xxx.xx		
Etc.		x	J		x,xxx.xx		
Ajuste por acumulación de costos de proyectos terminados en cualquier fecha, dentro del ejercicio fiscal.							

Cuadro 120

92. Cierre de las cuentas de costos de Proyectos que no han concluido en el transcurso del ejercicio y que continuarán en el siguiente año.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
15192	Acum. Costos Inversiones Obras Proceso	x	C	x,xxx.xx			
1511105	Remuneraciones Unificadas	x	C		x,xxx.xx		
1511203	Decimotercer Sueldo	x	C		x,xxx.xx		
1511601	Aporte Patronal	x	C		x,xxx.xx		
1513811	Materiales Construc., Eléctricos, Plomería	x	C		x,xxx.xx		
1514001	Seguros	x	C		x,xxx.xx		
Etc.		x	C		x,xxx.xx		
Por el cierre de las cuentas de acumulación de costos, de proyectos que continuarán en el siguiente año.							

Cuadro 121

Como se puede observar, los asientos detallados en los Cuadros 120 y 121 son idénticos, la única diferencia es la sigla del tipo de movimiento.

93. Ajuste de cuentas de acumulación de costos de Programas que han terminado en el transcurso del ejercicio.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
15292	Acum. Costos Inversiones Programas Ejec.	x	J	x,xxx.xx			
1521105	Remuneraciones Unificadas	x	J		x,xxx.xx		
1521203	Decimotercer Sueldo	x	J		x,xxx.xx		
1521601	Aporte Patronal	x	J		x,xxx.xx		
1523811	Materiales Construc., Eléctricos, Plomería	x	J		x,xxx.xx		
1524001	Seguros	x	J		x,xxx.xx		
Etc.		x	J		x,xxx.xx		
Ajuste por acumulación de costos de programas concluidos en cualquier fecha, dentro del ejercicio fiscal.							

Cuadro 122

94. Cierre de las cuentas de acumulación de costos de Programas que no han concluido en el transcurso del ejercicio y que continuarán en el siguiente año.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
15292	Acum. Costos Inversiones Programas Ejec.	x	C	x,xxx.xx			
1521105	Remuneraciones Unificadas	x	C		x,xxx.xx		
1521203	Decimotercer Sueldo	x	C		x,xxx.xx		
1521601	Aporte Patronal	x	C		x,xxx.xx		
1523811	Materiales Construc., Eléctricos, Plomería	x	C		x,xxx.xx		
1524001	Seguros	x	C		x,xxx.xx		
Etc.		x	C		x,xxx.xx		
Por el cierre de las cuentas de acumulación de costos de programas que continuarán el siguiente año.							

Cuadro 123

Nótese que, al igual que el caso anterior, que la única diferencia que existe en los asientos de los Cuadros 122 y 123 es en cuanto a la sigla del tipo de movimiento.

Otro de los asientos de cierre se refiere al saldo de la cuenta 61199 Donaciones en Bienes Muebles e Inmuebles, cuyo saldo al final de cada ejercicio fiscal deberá ser trasladado a la cuenta del Patrimonio que corresponda a la entidad. Esta cuenta durante el ejercicio se acredita como contra cuenta de las donaciones que se hubieren recibido en especie, como consta en el siguiente Cuadro 124 y su cierre se puede mirar en el Cuadro 125.

95. Registro de donaciones recibidas en especie en el transcurso del año.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
1310104	Existencias de Materiales de Oficina	x	J	500.00			
1320709	Existencias Medic. Produc. Farmacéuticos	x	J	300.00			
1410103	Mobiliarios	x	J	3,000.00			
1420105	Vehículos	x	J	15,000.00			
61199	Donaciones Bienes Muebles e Inmuebles	x	J		18,800.00		
Registro de donaciones recibidas en especie por la entidad, en cualquier fecha durante el ejercicio.							

Cuadro 124

96. Cierre de la cuenta de donaciones recibidas durante el ejercicio.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
61199	Donaciones Bienes Muebles e Inmuebles	x	C	18,800.00			
61109	Patrimonio Gobiernos Seccionales	x	C		18,800.00		
Cierre de la cuenta de donaciones en bienes muebles e inmuebles recibidos en el año e incremento del Patrimonio.							

Cuadro 125

Finalmente, uno de los tópicos que se han considerado necesarios incorporar a partir del año 2005 en la Contabilidad Gubernamental, son aquellos cubiertos por la denominadas “cuentas de orden”, las que realmente sin corresponderle con propiedad a esta ciencia, se las utiliza en el concierto internacional a efectos de auxiliar con información seria y confiable a aspectos que se venían manejando no tan eficientemente en el campo administrativo. 🇵🇷

2.2.31 CUENTAS DE ORDEN

2.2.31.1 Alcance

Esta norma establece el criterio técnico para el registro contable de valores que no afectan la situación financiera de la institución, pero cuya incorporación en libros es necesaria con fines de recordatorio contable, de control sobre aspectos administrativos o que permiten establecer derechos u obligaciones contingentes, que pueden o no tener impactos patrimoniales a futuro.

2.2.31.2 Generalidades

Las cuentas de orden conceptualmente no representan valores reales, es decir, recursos ni financiamientos, elementos que constituyen la dualidad contable; sin embargo se las utiliza en la Contabilidad, a efecto de representar recursos y obligaciones probables o eventos de tipo administrativo sujetos a contingencias o eventualidades, que de suceder pueden producir efectos patrimoniales y en los resultados para la entidad. Una vez ocurrida la contingencia que determina su apertura, su saldo parcial o totalmente tendrá que derivarse hacia cuentas del Estado de Situación Financiera y del de Resultados.

Estas cuentas están destinadas a enriquecer con información, los reportes financieros en que deben constar, se deben abrir en grupos de dos, siendo la una correlativa de la otra; sus saldos consecuentemente serán iguales pero de naturaleza contraria.

Las cuentas de orden podrán contener auxiliares, en la medida que se requiera disponer de información de detalle, para permitir una clara identificación de las características y especificaciones particulares de sus representaciones; dichos apéndices o detalles se abrirán sólo en una de cada par de cuentas.

Los interesados en la información institucional no sólo deben conocer sus recursos y obligaciones reales, sino también sus recursos y obligaciones contingentes, que proporcionan al lector elementos mayores para analizar e interpretar el balance general y pueden influir en la toma de decisiones, toda vez que estas cuentas señalan expectativas favorables o adversas para la institución.

2.2.31.3 Contabilización

Su registro debe ocurrir mediante movimientos de cuentas de orden, debitando y acreditando por igual valor las cuentas correlativas que intervengan, debiendo forzosamente observar una relación de uno a uno entre las cuentas de los subgrupos 911 y 921. Su funcionamiento, aparte de las implicaciones financieras y patrimoniales que puedan derivar, deberán tener obligatoriamente movimientos compensados en todo momento, esto es que el valor debitado sea siempre igual al acreditado.

Cuando se reciban mercancías para la venta, bienes en custodia o en comodato, garantías diferentes de en dinero; se emitan papeles fiduciarios y especies fiscales valoradas; se controlen los bienes que no constituyen activos fijos; se tenga la contingencia de posibles responsabilidades en juicios en curso por los valores demandados; o se tenga que controlar probables flujos de entrada de beneficios o potenciales servicios; se debitarán las cuentas deudoras y se acreditarán las acreedoras.

Por el contrario, cuando se realicen o se devuelvan las mercancías, los bienes, las garantías, los papeles fiduciarios y las especies valoradas, lo que corresponda; se den de baja los bienes que no constituyen activos fijos; se definan las contingencias por responsabilidades en juicios en curso; o se produzcan ingresos o servicios; se debitarán las cuentas acreedoras y se acreditarán las deudoras. Es decir, en el caso de que disminuyan los bienes, los derechos o las obligaciones contingentes, los movimientos contables a registrar serán los inversos a los realizados originalmente.

2.2.31.4 Presentación

Las cuentas de orden serán presentadas exclusivamente en los Balances de Comprobación de acuerdo a la secuencia que establece su codificación y en los Estados de Situación Financiera, en los cuales constarán a continuación del total correspondiente al Pasivo y Patrimonio, bajo el título CUENTAS DE ORDEN y tendrán totales independientes.

Para efectos de consolidación contable, los flujos registrados en cuentas de orden sólo sirven a efectos de agregación, no de eliminación.

97. Uso de cuentas de orden por la impresión de libretines de especies fiscales valoradas, ejemplificadas en el Cuadro 56.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
91107	Especies Valoradas Emitidas	x	O	2,000.00			
92107	Emisión de Especies Valoradas	x	O		2,000.00		
Impresión de 5 libretines de 100 especies fiscales valoradas, con un valor nominal de \$ 4.00 cada una.							

Cuadro 126

Al producirse la venta de las especies fiscales valoradas, a más del registro contable por la venta, constante en el Cuadro 28, cabe la disminución correspondiente en las cuentas de control respectivas, de la siguiente forma:

98. Disminución por venta o por baja de las especies fiscales valoradas.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
92107	Emisión de Especies Valoradas	x	O	200.00			
91107	Especies Valoradas Emitidas	x	O		200.00		
Disminución por venta de 50 especies fiscales valoradas, con un valor nominal de \$ 4.00 cada una.							

Cuadro 127

Relacionados con el anticipo registrado en el Cuadro 86 y su amortización en los Cuadros 92 y 96, se tiene como ejemplos de recepción de garantías, los siguientes asientos por la recepción de la garantía del anticipo y su devolución.

99. Cuentas de orden por la recepción de garantías.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
91109	Garantías en Valores, Bienes y Document	x	O	90,000.00			
92109	Responsab. Garantías en Valores, Bienes	x	O		90,000.00		
Recepción de garantía por el 100% del anticipo.							

Cuadro 128

Al amortizarse el anticipo, debe ocurrir la devolución de la garantía recibida.

100. Devolución de la garantía del anticipo.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
92109	Responsab. Garantías en Valores, Bienes	x	O	90,000.00			
91109	Garantías en Valores, Bienes y Document	x	O		90,000.00		
Devolución de la garantía del 100% del anticipo.							

Cuadro 129

Otro evento que requiere mucho el auxilio de las cuentas de orden, es el relacionado con el control de bienes no depreciables, o sea aquellos que por su valor individualmente considerados, no constituyen Activos Fijos, pese a que también son de larga duración.

101. Cuentas de orden para el control de bienes que no constituyen Activos Fijos.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
91117	Bienes no Depreciables	x	O	1,200.00			
92117	Responsabilidad x Bienes no Depreciables	x	O		1,200.00		
Adquisición y recepción de bienes de larga duración, cuyo valor individualmente considerado es menor a \$ 100.00 y no forman parte de un todo.							

Cuadro 130

Al dar de baja estos bienes de larga duración, por haberse vuelto inútiles por cualquier causa, para el cumplimiento de su función, cabe su baja, pero ello sólo ocurriría en las cuentas de control correspondientes, el asiento sería el siguiente:

102. Baja de bienes no depreciables.

CODIGO	DENOMINACIÓN	AS	TM	DEBE	HABER	CODIGO	DEV.
92117	Responsabilidad x Bienes no Depreciables	x	O	1,200.00			
91117	Bienes no Depreciables	x	O		1,200.00		
Asiento para dar de baja bienes no depreciables, que han sido controlados con cuentas de orden.							

Cuadro 131

Con el uso de cuentas de orden, es conveniente complementar su utilidad de apoyo al control, mediante la utilización de auxiliares por: tipo de especies fiscales valoradas, clase de garantías, detalle de bienes, etc., que contengan toda la información necesaria para perseguir su manejo idóneo.

NOTA: En ésta versión se han insertado ya las correcciones al Manual de Contabilidad Gubernamental expedido con Acuerdo Ministerial No. 320 del 19 de Diciembre de 2005, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 175 del 28 de los mismos mes y año, que se establecieron mediante Acuerdo Ministerial No. 326 del 19 de Septiembre de 2006, promulgado en el Registro Oficial No. 368 del 2 de Octubre de 2006.