

## 6.4. Etapas en el proceso del gasto

Así como existe un proceso o lapso a través del cual el Estado obtiene los recursos para financiar su actividad, también se puede hablar de un proceso mediante el cual se concretan los gastos públicos a efectos de que el Estado se procure los bienes y servicios para el logro de sus objetivos.

En el proceso del gasto público, se distinguen las siguientes etapas:

- Compromiso
- Obligación o Gasto devengado
- Pago
- Consumo o Costo

En este Punto se hará referencia a estas etapas del gasto en términos resumidos, sólo a los efectos de analizar las modalidades para presupuestar y contabilizar dichos gastos. En el Punto 4 de la Sección 1 del Capítulo 2 se estudiarán en profundidad los requisitos que se deben cumplir en cada una de las referidas etapas a efectos de concretar una contratación por parte del Estado con un tercero, sea para adquirir bienes o servicios personales o no personales.

### 6.4.1. Compromiso

#### 6.4.1.1. Concepto de compromiso y distintos tipos

Desde el punto de vista doctrinario, se puede definir como el acto (voluntario o no) *lícito y válido* en virtud del cual la Administración Pública se vuelve jurídicamente obligada a una determinada transacción, (recibir los bienes o servicios solicitados), una vez cumplidas las condiciones previstas.

Desde el punto de vista de nuestra legislación, el Art. 14 del TOCAF define el compromiso, como un acto administrativo dictado por la autoridad competente por el cual se dispone destinar "definitivamente" el crédito a un gasto. En el capítulo 2 se analizará esta definición.

Las fuentes de compromiso pueden ser de orden *legislativo, judicial, contractual o administrativo*, según señala D'Alvise, mencionado por Arévalo, a saber:

- Los compromisos de *origen legislativo*, se originan directamente por actos de ese Poder y obligan al Estado a una erogación determinada (subsidios, pensiones, etc.)
- Los compromisos de *origen judicial* son los producidos por fallos o sentencias de los Tribunales condenando al Estado a pagar una suma de dinero o a realizar un gasto y comprenden, en su caso, las costas y gastos de justicia.
- Los compromisos *contractuales* se producen por determinación del órgano ejecutivo, mediante la celebración de contratos de obras, de suministros y de servicios en general.
- Finalmente, los compromisos *administrativos* derivan de actos o hechos ordinarios de la administración, llevados a cabo por los órganos competentes, realizados dentro del ordenamiento del Estado y de las correspondientes disposiciones legales y que no requieren la celebración de contratos.

#### 6.4.1.2. Momento en que se configura el compromiso

En el caso de los compromisos *administrativos y contractuales*, se deben cumplir una serie de etapas previas.

Cuando el Estado desea contratar un bien o servicio ya sea personal o no personal, deberá hacerlo a través de determinados procedimientos pre-establecidos por la ley que se analizarán en profundidad en el Capítulo 2 Punto 4 referido.

Cualquiera de esos procedimientos requieren una solicitud de la contratación por el jerarca interesado, la autorización de la contratación por otro jerarca competente, el desarrollo del procedimiento en sí que puede abarcar lapsos prolongados y culminan con la *adjudicación a determinado proveedor* (o la selección de determinada persona en el caso de recursos humanos) y la *notificación al seleccionado*. En este momento se configura el compromiso, determinándose el objeto del gasto, su monto y proveedor o tercero contratado. Es cuando surge la obligación del adjudicatario de suministrar el bien o servicio objeto del gasto y por parte de la Administración la obligación de adquirir o contratar esos bienes o servicios.

En el caso *bienes y servicios no personales*, la documentación respaldante en esta etapa es la Resolución de Adjudicación y/o la emisión del documento Orden de Compra, a través del cual se solicita al proveedor determinado bien o servicio especificando sus características. En ciertas ocasiones, se agrega a la Resolución de Adjudicación, la firma específica de un contrato, lo que es conveniente cuando se trata de transacciones que abarcan largos períodos y es necesario establecer condiciones (por ejemplo, contrato con empresas de limpieza, de seguridad, de mantenimiento de equipos, con consultorías, etc.).

En el caso de *contratación de recursos humanos*, la documentación respaldante la constituirá el contrato firmado en su caso o la Resolución de designación por la autoridad competente.

En el momento del compromiso se produce la llamada "*intervención previa al gasto*" de la Contaduría General respectiva (control interno) y del Tribunal de Cuentas (TC, control externo), donde se verifica la legalidad del proceso hasta el momento. (Art. 127 del TOCAF -intervención previa de las Contadurías y Arts. 211 Literal B) de la Constitución y 111 Numeral 2) del TOCAF- intervención previa del TC). Se desarrollará este tema en la Sección 4 del Capítulo 3 sobre "El control y la evaluación de la gestión".

Cuando *el origen del compromiso es judicial o legislativo*, el compromiso se configurará cuando se reciba la comunicación de la obligación legal a cumplir o con la notificación firmada por autoridad competente de la sentencia dictada por parte de la Justicia.

El compromiso es considerado la *etapa administrativo-política del gasto*, dado que, la suma de compromisos contraídos por un Gobierno es una medida para juzgar su actuación, sobre todo si terminado su período, esa suma es elevada y no se ha avanzado en las etapas siguientes, con lo cual restringe la libertad financiera del Gobierno siguiente.

En esta etapa no se genera la consecuencia jurídico-financiera del pago, ya que aún no se han recibido los bienes y servicios adquiridos. Tampoco refleja ningún

hecho real, ya que no hay "tradición de la cosa" (incorporación del bien o prestación del servicio solicitado). Igualmente es de señalar que pueden surgir otro tipo de consecuencias jurídicas, como reclamos de indemnización por daños y perjuicios de parte de los proveedores si no se quisiera recibir los bienes y servicios solicitados.

En la empresa privada, esta etapa del "compromiso" no se considera, no existe desde el punto de vista presupuestario y contable.

#### 6.4.2. *Obligación o Gasto Devengado*

Esta etapa presenta las siguientes fases:

- **Recepción de los bienes (Almacenes o usuario) o prestación del servicio** (Art. 20 del TOCAF). En esta faz, se verifica la calidad de lo recibido y se recibe factura del proveedor.

- **Liquidación.** Con la orden de compra, la factura y la recepción conforme del bien o servicio, se liquida el gasto, lo que lleva a la determinación del monto de la operación y a la individualización del acreedor (Art. 21 del TOCAF)

- **Surgimiento de la Obligación a Pagar** (en soporte físico o automático); regulan este momento, los Arts. 22 y 23 del TOCAF; el primero dispone que no se podrá pagar gasto alguno sin previa orden de pago emitida y el segundo establece el contenido mínimo de ese documento. Finalizada esta etapa, el gasto está en condiciones legales de ser pagado

En el caso de *contratación de recursos humanos* el gasto se devengará cuando se producen las liquidaciones periódicas de las retribuciones que están basadas en la real prestación del servicio por el funcionario y se emite la orden de pago (en este caso en conjunto para todos los funcionarios y para el período de la liquidación)

Se consideran también *gastos devengados "por convención"* de acuerdo a lo establecido por el mismo Art. 20 del TOCAF, los pagos adelantados a proveedores, cuando se haya estipulado tal condición en el contrato respectivo. En este caso, no ha habido aún tradición de la cosa y quizás ésta se produzca en un ejercicio posterior, pero ya en este ejercicio se considera "gasto devengado"

La etapa del "gasto devengado" se ha dado en llamar el momento *jurídico* del gasto, ya que, una vez verificadas las fases anteriores, surge el pasivo para el Estado, o sea, la obligación de pagar al tercero. Es la etapa en que se considera una compra o contratación como "realizada" en la contabilidad privada.

#### 6.4.3. *Pago*

Es el cierre del ciclo iniciado con el compromiso frente al acreedor. El Estado satisface el pago de los bienes que recibió o servicios suministrados. Como dice Perdomo, "es el cumplimiento en dinero, con cargo al patrimonio administrativo nacional, de la obligación emergente del compromiso contraído".

Se procederá al pago según el orden de las prioridades financieras fijadas por parte del Gerente o Director encargado de estas tareas con la opinión de los usuarios de los bienes o servicios. Los órganos encargados de los pagos son las Tesorerías Generales o delegadas en cada organismo (Arts 87 y 88 del TOCAF).

Este es el momento *financiero* del gasto en la acepción material, ya que, existe un efectivo movimiento de dinero, una salida de caja o bancos.

**6.4.4. Consumo**

Esta etapa sólo se da en el caso de la adquisición de bienes físicos. Se configura por la incorporación del bien adquirido al uso previsto.

En el caso de un bien de cambio o de consumo, éste puede adquirirse para stock; el consumo se configura, cuando retirado del stock, se aplica al trabajo o uso correspondiente.

En el caso de un bien de uso, el "consumo" se configuraría por el desgaste periódico que va sufriendo dicho bien, reflejado en la amortización o depreciación, que deberá incorporarse al costo del trabajo respectivo.

Es la etapa de carácter *económico* del gasto, que debe tomarse para calcular los costos de una operación. Es la etapa en que se consideran los gastos en una contabilidad privada, cuando se incorporan a la Cuenta de Resultados.

Estas cuatro etapas del gasto público fueron graficadas por Gorostiaga en el siguiente cuadro, tomado del Texto de Contabilidad Pública del Cr. Margulies, año 1991:

Etapas de una Transacción	Registrada en el período en que:			
	Se hace	Se recibe	Se paga	Se usa
Se libra la orden de compra Se reciben conformes los Bienes o Servicios.	Compromiso			
Se emite Orden de Pago	Obligación			
	(Gasto devengado)			
Se cumple con la Orden de Pago	Pago			
Se emplean o consumen los bienes	Costo del trabajo realizado			
Efectos:	Administrativo	Jurídico	Financiero	Económico

**6.5. Sistemas de presupuestación y contabilización según la etapa que se considere**

**6.5.1. Generalidades**

Se ha visto que, tanto la obtención de recursos como la realización de gastos por parte del Estado, implica un proceso que abarca varias etapas y aún, subetapas.

En estas etapas los montos en pesos pueden ser y habitualmente lo son, diferentes. En el caso de los gastos, en el momento de la autorización para gastar, ésta se basa en una estimación del monto de la operación por experiencia, etc que muchas

veces no va a coincidir con la cifra final. Cuando se firma el compromiso sí, se determina el monto en que el Estado y el adjudicatario se ponen de acuerdo. Pero luego, el gasto devengado puede ser de un monto diferente a los anteriores, por el paso del tiempo entre uno y otro momento o por pactarse entregas parciales en cada una de las cuales se produce un devengamiento parcial. A su vez, el pago se puede pactar en cuotas o contra las entregas parciales o también se aleja en el tiempo del devengamiento del gasto.

Entonces, cabe preguntarse: cuando se presenta un presupuesto con su proyección de gastos e ingresos, a qué etapa del gasto o del ingreso respectivamente, se hace referencia? O bien, mirado desde el punto de vista de la contabilidad del presupuesto, en qué etapa de las referidas se deben contabilizar los gastos y los recursos, para obtener el resultado del ejercicio?

En este sentido, se reconocen en la doctrina y en las legislaciones financieras de los diversos países, distintos sistemas de presupuestación y contabilización según la etapa que utilicen, tanto del gasto como del ingreso.

#### **6.5.2. Sistema de presupuesto de "caja" y contabilidad "de gestión" o Sistema de caja**

El sistema denominado "presupuesto de caja", considera como recursos y gastos del ejercicio, solamente las recaudaciones y pagos del Tesoro en el transcurso del mismo.

Concretando - como dice Perdomo - el sistema de presupuesto de caja sólo contempla el elemento material dinero.

Es el sistema adoptado originalmente en Inglaterra ("Cash basis") y actualmente, en general, en los países anglosajones.

En otros términos, en un régimen de presupuesto de caja "puro", tanto el recurso como el gasto deben considerarse, a los efectos de su afectación al ejercicio, en la última etapa de su realización: el *recurso* en el momento del *ingreso* a la Tesorería General y el *gasto* en el momento del *pago*.

Se debe recordar, que en otros sistemas, también de presupuesto de caja, el término "ingreso" o "recurso" puede referirse a la "exacción", segunda etapa en el proceso de la realización del recurso o sea el momento en que los agentes recaudadores perciben el recurso del contribuyente o deudor.

Del presupuesto de caja, surge la denominada contabilidad "de gestión" que, atendiendo exclusivamente a la recaudación y pagos de cada período, establece cuentas que se concretan a reflejar el movimiento del Tesoro.

#### **6.5.3. Sistema de presupuesto de "competencia" o jurídico y contabilidad "de ejercicio" o Sistema de competencia**

El presupuesto de "competencia" - dice Perdomo - no toma en consideración el elemento material dinero, sino el elemento jurídico, considerando por consiguiente las entradas y los gastos del ejercicio desde el momento que se convierten en derechos los primeros y en obligaciones los segundos.