

**UNIVERSIDAD INTERNACIONAL
DE LAS AMÉRICAS**

ESCUELA DE CIENCIAS DE LA ECONOMÍA

TÍTULO DE LA INVESTIGACIÓN
Análisis financiero de la ejecución presupuestaria de la
Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de
Aprendizaje para los períodos 2015-2016

NOMBRE DE LA AUTORA
Mitchell Vargas Arias

SAN JOSÉ, ENERO, 2018.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios y a la Santísima Virgen María, por darme la fortaleza para cumplir mis metas y objetivos en la vida; a mi familia y mi novio, quienes siempre guiaron mi camino y me apoyan incondicionalmente. Agradezco también a la Universidad Internacional de las Américas que me formó como una profesional orientada hacia la excelencia académica.

DEDICATORIA

A mi madre, Sonia Arias Moscoa, la persona que siempre me ha inspirado a luchar por lo que deseo y quien me motiva a ser mejor cada día; a mi padre Ramón Elías Vargas Villalobos, por guiarme y apoyarme en todo momento; a mis hermanos, Francisco José Arias Moscoa y Patricia Ruiz Arias por todo su cariño y apoyo. A mi novio, Fernando Gutiérrez Benavides, por todo su amor, comprensión y compañía incondicional en todo momento.

CONTENIDO

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN	20
Planteamiento del problema	20
Objetivo general.....	20
Objetivos específicos	20
Justificación	20
Antecedentes.....	21
Proyecciones	33
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	34
Etimología.....	34
Concepto	34
Objetivos de los presupuestos.....	35
Requisitos de un presupuesto apropiado.....	35
Características del presupuesto	36
De formulación.	36
Adaptación a la entidad.	36
Planeación, coordinación y control.	36
De presentación.....	37
De acuerdo con las normas contables y económicas.....	37
De aplicación.....	37
Elasticidad y criterio.....	37
Clasificación del presupuesto	37
Por el tipo de organización.....	37
Públicos.	37
Privados.	38

Del tercer sector.....	38
Por su contenido.....	38
Principales.	38
Auxiliares.	38
Por su forma.	39
Flexibles.	39
Fijos.	39
Por su trazabilidad.....	39
Operativos.	39
Estratégicos.	40
Por la técnica de valuación.....	40
Estimado o empírico.....	40
Estándar o científico.....	40
De estados financieros.	40
De posición financiera.....	40
De resultados.	41
De costo de producción.	41
Por su finalidad.	41
De promoción y desarrollo.	41
De aplicación.	41
De fusión o escisión.	41
Tradicional.....	42
Por programas y actividades.....	42
Por áreas y niveles de responsabilidad.	42
Base cero.....	42

Principios que debe cumplir un presupuesto	44
Principios de planeación.	45
Principios de organización.	46
Principios de dirección.	46
Principios de control.	46
Presupuesto extraordinario	47
Importancia del presupuesto	47
Elaboración del presupuesto	48
Proceso previo.	48
Mecanismos y técnicas.	49
Etapas.	50
Primera etapa: pre-iniciación.	50
Segunda etapa: elaboración.	51
Tercera etapa: ejecución.	51
Cuarta etapa: control.	52
Quinta etapa: evaluación.	52
Liquidación presupuestaria	53
Ingresos totales	54
Ingresos corrientes.	54
Ingresos tributarios.	55
Ingresos no tributarios.	55
Ingresos de capital.	55
Gastos totales	55
Gastos corrientes.	55
Gastos de consumo.	56

	10
Intereses.....	56
Transferencias corrientes.....	56
Gastos de capital.....	56
CAPÍTULO III – MARCO METODOLÓGICO	57
Enfoque de la investigación.....	57
Diseño de la investigación	58
Muestra de la investigación	60
Población.....	60
Muestra.....	61
Variables de análisis	61
Cuadro de operacionalización de variables.....	62
Instrumentos utilizados en la investigación	63
Proceso para la recolección de datos	65
Método de análisis de la investigación	66
CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE RESULTADOS	67
Indicadores presupuestarios.....	69
Lineamientos para la formulación de presupuestos del Instituto Nacional de Aprendizaje.	69
Partidas 0 (cero) de remuneraciones.....	70
Partidas 1 (uno) de servicios.....	70
Partidas 2 (dos): materiales y suministros.....	71
Partidas 3 (tres): intereses y comisiones.....	71
Partida 5 (cinco): adquisición de bienes.....	71
Partida 6 (seis): transferencias corrientes.....	71

Análisis financiero comparativo de la ejecución presupuestaria de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje para el período 2015-2016.....	71
Análisis financiero comparativo de la partida cero (0) para los períodos 2015-2016.....	72
Análisis financiero comparativo de la partida uno (1) para los períodos 2015-2016.	75
Análisis financiero comparativo de la partida dos (2) – Materiales y suministros para los períodos 2015-2016.....	78
Análisis financiero comparativo de la partida cinco (5) – Bienes duraderos para los períodos 2015-2016.....	80
Análisis financiero comparativo de la partida seis (6) – Transferencias corrientes para los períodos 2015-2016.....	82
Análisis comparativo de los indicadores financieros del Instituto Nacional de Aprendizaje 2015-2016.....	84
Análisis comparativo del estado de situación financiera o estado de balance general institucional 2015-2016.....	85
Análisis comparativo del estado de resultados institucional 2015-2016.	86
Análisis comparativo de las razones financieras del Instituto Nacional de Aprendizaje 2015-2016.	90
Razón de liquidez corriente.....	90
Razón de prueba ácida.....	91
Razón de solidez.....	92
Razón de estabilidad.....	92
Razón de capital de trabajo neto.....	93
Análisis FODA de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje durante el período 2015-2016.....	94
CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	95
Conclusiones.....	95
Recomendaciones	97

Recomendaciones.....	97
Observación A.....	97
Recomendación A.....	97
Observación B.....	97
Recomendación B.....	97
Observación C.....	98
Recomendación C.....	98
Observación D.....	98
Recomendación D.....	98
Observación E.....	98
Recomendación E.....	98
Observación F.....	99
Recomendación F.....	99
Observación G.....	99
Recomendación G.....	99

CAPÍTULO VI: PROPUESTA DE MODELO PRESUPUESTARIO DE IMPLEMENTACIÓN

.....	100
Datos informativos.....	100
Título de la propuesta.....	100
Organización ejecutora de la propuesta.....	100
Beneficiarios de la propuesta.....	100
Tiempo estimado para la ejecución de la propuesta.....	100
Recurso humano necesario para la implementación de la propuesta.....	101
Costo de la implementación de la propuesta.....	101
Fundamentación.....	101

Factibilidad de la propuesta.	103
Social.	103
Económico – financiero.....	103
Legal.....	103
Tecnológica.	103
Implementación de la propuesta.	103
Propuesta #1: Criterio tecnológico – Diseñar una base de datos estadísticos sobre la evolución histórica de la ejecución presupuestaria.	104
Propuesta #2: Criterio legal - Crear una tabla de criterios de evaluación de ejecución presupuestaria.	105
Propuesta #3: Criterio económico - Formulación de estados financieros regionalizados.....	106
Propuesta #4: Criterio tecnológico - Crear una base de datos de los montos de las partidas.	107
Propuesta #5: Criterio legal y social - Delegar la administración, control y seguimiento presupuestario a los encargados de los centros ejecutores.....	111
Propuesta #6: Criterio legal y social - Ampliar los procesos de compra por demanda.	112
Propuesta #7: Criterio económico y tecnológico - Realizar evaluaciones durante el año de la ejecución presupuestaria del período en curso.....	113
REFERENCIAS	116
APÉNDICES	120

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Distribución de centros de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje	32
Tabla 2. Objetivos del presupuesto y las fases del proceso administrativo	35
Tabla 3. Tabla de ejecución presupuestal.....	51
Tabla 4. Tabla de variaciones en la ejecución presupuestal.....	52
Tabla 5. Ingresos por bienes y servicios	54
Tabla 6. Cuadro de operacionalización de las variables de análisis.....	62
Tabla 7. Criterios para la evaluación de la ejecución presupuestaria.....	69
Tabla 8. Partida de remuneraciones período 2015-2016 (colones).....	72
Tabla 9. Partida de servicios período 2015-2016 (colones).....	75
Tabla 10. Partida de materiales y suministros período 2015-2016 (colones)	78
Tabla 11. Partida de bienes duraderos período 2015-2016 (colones)	80
Tabla 12. Partida de transferencias corrientes período 2015-2016 (colones)	82
Tabla 13. Razón de liquidez corriente.....	91
Tabla 14. Razón de prueba ácida	92
Tabla 15. Razón de solidez	92
Tabla 16. Razón de estabilidad	93
Tabla 17. Razón de capital de trabajo neto	93
Tabla 18. Análisis FODA de la Unidad Regional Central Oriental	94
Tabla 19. Distribución de las cuentas por centro de costo	104

Tabla 20. Distribución de los centros de costo de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje.....	104
Tabla 21. Criterios de evaluación presupuestaria.....	106
Tabla 22. Programa de capacitación técnica en el manejo e interpretación de los estados financieros	107
Tabla 23. Límites para la adquisición de bienes, equipo, materiales y suministros sin previa autorización	112

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Resumen de las clasificaciones de los presupuestos.....	44
Figura 2. Clasificación del presupuesto según su forma de planificación	50
Figura 3. Etapas del proceso de elaboración de un presupuesto	53
Figura 4. Plan para la recolección de datos	65
Figura 5. Distribución del costo por meta	68
Figura 6. Lineamientos para la presupuestación de las partidas de la Unidad Regional Central Oriental.....	70
Figura 7. Comparativo de la partida cero (0) – Remuneraciones para el período 2015-2016	73
Figura 8. Comparativo de la partida uno (1) – Servicios para el período 2015-2016.....	76
Figura 9. Comparativo de la partida dos (2) – Materiales y suministros para el período 2015-2016	79
Figura 10. Comparativo de la partida cinco (5) – Bienes duraderos para el período 2015-2016 ..	81
Figura 11. Comparativo de la partida seis (6) – Transferencias corrientes para el período 2015-2016.....	82
Figura 12. Ejecución presupuestaria real total durante los períodos 2015 - 2016	83
Figura 13. Comparativo de la ejecución presupuestaria por partidas en la Unidad Regional Central Oriental durante el período 2015-2016 (porcentaje)	84
Figura 14. Fuentes de ingresos del Instituto Nacional de Aprendizaje año 2015	87
Figura 15. Fuentes de ingresos del Instituto Nacional de Aprendizaje año 2016	87
Figura 16. Fuentes de egresos del Instituto Nacional de Aprendizaje año 2015	89
Figura 17. Fuentes de egresos del Instituto Nacional de Aprendizaje año 2016	89

Figura 18. Proceso de diseño de la base de datos para la estandarización de los montos de las partidas presupuestarias.....	108
Figura 19. División de la información en tablas	109
Figura 20. Formulario de vinculación de diversas tablas de la base de datos.....	110
Figura 21. Etapas por seguir para la evaluación presupuestaria propuesta.....	113
Figura 22. Indicadores de evaluación propuestos	114

RESUMEN EJECUTIVO

El Instituto Nacional de Aprendizaje es una institución pública dedicada a la capacitación y formación de los trabajadores que requiere el mercado laboral costarricense. Esta institución forma parte de un medio económico en el que prevalece la incertidumbre, por lo que es necesaria la planificación, para lograr mantenerse en un mercado exigente, donde la competencia es cada vez más enérgica; por ello, el presupuesto es el instrumento de gestión más importante con el que cuenta la institución.

El presupuesto institucional debe estar alineado de acuerdo con el Plan Operativo Institucional y este, a su vez, es formulado con base en los lineamientos establecidos en el Plan Nacional de Desarrollo creado por el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica (MIDEPLAN), cada cuatro años y que es marco de referencia para la planificación y gestión de todas las instituciones estatales. El Instituto Nacional de Aprendizaje recurre al presupuesto, puesto que es el plan financiero que utiliza para reflejar todos los gastos y los ingresos que tendrá durante un período determinado.

Este estudio se centra en la realización de un análisis financiero de la ejecución presupuestaria de una de las unidades regionales que conforman a la institución, la Unidad Regional Central Oriental, la más grande y estratégica de todas las unidades, debido a la cantidad de oferta académica, personal docente y administrativo, recursos materiales y financieros que se concentran en ella; la investigación abarca los períodos 2015 y 2016.

Los objetivos de la investigación se enfocan en explicar las generalidades del presupuesto como la herramienta que materializa los planes de la institución en información cuantitativa, la evaluación mediante el análisis de los estados financieros y otras variables financieras de la gestión presupuestaria de la unidad, durante los períodos 2015 y 2016, y basados en los resultados obtenidos, formular estrategias financieras y operativas que mejoren la ejecución y el control presupuestario de la misma.

La presente investigación presenta un diseño cuantitativo no experimental, ya que no pretende realizar una manipulación deliberada de las variables que son objeto de estudio, sino que, más bien, busca seguir un proceso sistemático y empírico en el que las variables independientes no son manipuladas, debido a que esto ya ha ocurrido y únicamente se observan los efectos sucedidos. La muestra objeto de análisis son todas las variables económicas, financieras, operativas y técnicas que intervienen en el proceso de ejecución presupuestaria de la Unidad Regional Central Oriental.

Después de realizado el estudio, se concluye que la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje cuenta con la estabilidad necesaria para solventar sus obligaciones de corto y largo plazo, sin embargo, los gastos representan un indicador bastante alto y podrían generar inestabilidad si no se controlan. Además, se resalta que la institución en general no cuenta ni realiza un análisis estadístico - histórico de la ejecución anual, que permita una mejor y más real asignación de los recursos a cada una de las partidas presupuestarias.

Las partidas número dos y número cinco, de materiales y suministros y de bienes duraderos, respectivamente, fueron las más susceptibles a subejecución presupuestaria durante el período 2015-2016; las partidas número cero, número uno y número seis, de remuneraciones, servicios generales y transferencias corrientes, respectivamente, presentaron mejores porcentajes de ejecución presupuestaria.

La gestión presupuestaria 2015-2016 se considera como irregular, es decir, fuera de un comportamiento normal, dado que algunas subpartidas fueron consumadas casi en su totalidad, mientras que otras tuvieron porcentajes de ejecución muy bajos; además, la no aplicación de un análisis técnico – científico más minucioso por parte de los encargados de los centros de formación que integran la unidad, basándose en un análisis más subjetivo, provoca la subejecución de algunas subpartidas.

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

Planteamiento del problema

¿Cuál fue el desempeño de la ejecución presupuestaria de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje para el período 2015-2016 basado en un análisis financiero?

Objetivo general

Analizar el desempeño de la ejecución presupuestaria de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje para el período 2015-2016, a partir de un análisis financiero.

Objetivos específicos

- Conocer los aspectos generales de la temática presupuestaria que maneja el Instituto Nacional de Aprendizaje para el período 2015-2016.
- Evaluar, mediante el análisis de los estados financieros y otras variables financieras, el desempeño presupuestario de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje, durante el período 2015-2016.
- Formular estrategias financieras y operativas para mejorar la ejecución y el control presupuestario de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje.

Justificación

Las instituciones públicas forman parte de un medio económico en el cual impera la incertidumbre, por consiguiente, deben planificar adecuadamente sus riesgos, con el fin de brindar un servicio de calidad y ser competitivas. Si el grado de certeza en la predicción es en menor cuantía, mayor será la investigación que debe realizarse sobre la influencia que ejercerán factores no controlables por las administraciones sobre los resultados finales de una institución.

Por esta razón, el presupuesto es una herramienta de gran utilidad para las entidades públicas, pues permite analizar, de manera integral, todo aquello referente a las operaciones que llevan a cabo durante un período determinado. Sin la coordinación adecuada con los sistemas presupuestales, los objetivos de las organizaciones serían inalcanzables.

La base de toda entidad es la conceptualización y la definición de sus principales herramientas y el presupuesto es una de ellas, se inicia brindando un concepto general, el cual resulta muy apropiado, tanto para las organizaciones públicas como para las organizaciones privadas. De acuerdo con Burbano (2011), “el presupuesto es una estimación programada de las condiciones de operación y los recursos a obtener por una organización” (pp.10-11).

El proceso presupuestario debe ser eficaz y eficiente, ya que constituye la base de una estructura organizativa clara y coherente, a través de la cual se define el proceso de asignación de recursos financieros para el cumplimiento de los objetivos y las metas. Su importancia, desde un punto de vista práctico, es que representa un estado financiero mostrado en términos monetarios, que refleja la relación de equilibrio entre los ingresos y los gastos que se esperan para un período determinado.

Cabe señalar que existen varias razones por las que un presupuesto puede fracasar, entre ellas, el establecimiento de cifras sin tener en cuenta los antecedentes y resultados obtenidos, cuando no está definida la responsabilidad administrativa ni existe una adecuada coordinación entre los diversos niveles jerárquicos, la falta de comunicación que entorpece el aporte de los colaboradores y cuando no existen controles efectivos respecto a la presupuestación.

Pese a que existe un desarrollo de conceptos teóricos recientes, originados de fuentes independientes que han ido alimentando el enfoque tradicional, los cuales resultan válidos y permiten deducir condiciones y reglas útiles, la propuesta de esta investigación consiste en mostrar nuevos enfoques, no desarrollados en la literatura clásica, que permitan una reformulación más efectiva del concepto de modelo presupuestario.

Metodológicamente, esta investigación busca ser un aporte para similares investigaciones en el futuro, pues su estructuración se basa en el método científico, mediante la utilización de los instrumentos de recolección de datos que corresponden al caso. Bajo este contexto, la investigación busca ser un aporte no solo para la organización que es objeto de estudio, sino que pueda convertirse también en un marco de referencia para organizaciones similares.

Antecedentes

La actividad de presupuestar ha estado implícita en las actividades humanas desde las primeras grandes civilizaciones. Sin embargo, los fundamentos teóricos y prácticos del presupuesto

como herramienta de planificación y control tienen su origen en el Estado a finales del siglo XVIII, cuando, en el Parlamento Británico, presentaban el plan de gastos del reino y se daban pautas sobre su posible ejecución y control.

Francia y Estados Unidos adoptaron el sistema de presupuestar a mediados del siglo XIX, como un elemento de control del gasto público y para garantizar el funcionamiento eficiente de todas las actividades gubernamentales. Después de la Primera Guerra Mundial, el sector privado comenzó a ver los beneficios de la utilización del presupuesto, como medio para el control de los gastos y para la designación de recursos a aquellos aspectos fundamentales que produjeran márgenes de rendimiento apropiados, durante un ciclo de operación determinada.

Durante este período de posguerra, la industria crecía rápidamente y se estaban implementando mayores y cada vez mejores métodos de planeación empresarial e industrial, por ello, para hacer una clara definición de esta herramienta en ambos sectores, en el sector privado se comenzó a hablar fuertemente del control presupuestario, mientras que en el sector público se empezaron a aprobar leyes de presupuesto nacional. (Burbano, 2011, p.3)

Los sistemas presupuestarios continuaron su evolución con el tiempo y, mediante el desarrollo de la contabilidad de costos, se logró prevenir situaciones de insolvencia, realizar evaluaciones científicas de las empresas e instituciones públicas, resolver a tiempo cualquier problema de liquidez que pudiese presentarse y evaluar cualquier tipo de inversión.

Esta investigación delimitará los antecedentes históricos a los anteriormente mencionados, ya que no busca una exhaustiva profundización en ello, puesto que no es el objetivo principal de la investigación, en realidad se busca integrar la pregunta central de la problemática con algunas otras investigaciones, internacionales y nacionales, de manera que pueda aterrizarse aún más en el problema en estudio.

Hay numerosos trabajos de investigación de varios países latinoamericanos que referencian y sirven como antecedente para el tema de los presupuestos públicos, de la eficiencia y la eficacia de los presupuestos en la administración pública y de su adecuada o no ejecución, sin embargo, se hace referencia a los siguientes análisis por considerarse que son los que más se ajustan a los propósitos de esta investigación.

Génesis Fernández de la Universidad de los Andes, en Venezuela, desarrolló en el año 2011 su investigación llamada *Proceso de Planificación Presupuestaria en la Alcaldía del Municipio de Carache, Estado de Trujillo*, como parte de los requisitos para optar por el grado académico de Licenciada. El objetivo central de su investigación fue el “análisis de la planificación presupuestaria de la Alcaldía del Municipio de Carache, en el Estado de Trujillo” (Fernández, 2011, p.14).

A partir del anterior objetivo central, los objetivos específicos se definieron de la siguiente manera: “identificar los factores internos y externos en el proceso de planificación presupuestaria, describir las fases de planificación presupuestaria y determinar el cumplimiento de la normativa legal en el proceso de planificación presupuestaria” (Fernández, 2011, p.14).

Indica que, en este país, el presupuesto es un instrumento que forma parte de la planificación nacional y que debe ir acorde a las orientaciones de un Plan Operativo Anual, además, que los presupuestos públicos se conforman como un conjunto de programas y proyectos que el Estado aspira a poder cumplir dentro de un período de ejercicio fiscal y que metodológica y prácticamente busca determinar si el proceso de planificación presupuestaria de la Alcaldía de Carache, durante el año fiscal 2009, se realizó conforme a los objetivos previstos en la Ley de Presupuesto Nacional de Venezuela para los gobiernos locales.

Por lo anterior, la administración pública recurre a la planificación presupuestaria, porque a través de la misma se reflejan los gastos e ingresos que tendrán todas sus instituciones dependientes durante un período determinado, con base en políticas y leyes específicas; a partir de allí, cada una de las instituciones públicas entran en contacto con las personas y comunidades como una primera instancia para la recepción de sus demandas y necesidades.

Basados en los objetivos de investigación establecidos, Fernández (2011) estableció las siguientes conclusiones:

1. La Alcaldía no contaba con un sistema de información que le suministrase de forma continua un panorama más real del Municipio.
2. El proceso de planificación presupuestaria de la Alcaldía está basado en los lineamientos dictados por la Oficina Nacional de Presupuesto (ONAPRE).
3. Las decisiones más importantes en cuanto a la normativa legal en el proceso de planificación son tomadas por el alcalde junto con los miembros de la Cámara Municipal. (pp. 101-102)

Basados en los objetivos específicos de investigación, la autora plantea las siguientes recomendaciones:

1. Establecimiento y organización del sistema de información, con acceso a una amplia cantidad de datos, que le permita a la Alcaldía tener conciencia de las fortalezas y debilidades, así como de oportunidades y amenazas de su entorno.
2. Realización de un análisis de la distribución de los ingresos, de tal manera que los mismos sean distribuidos de acuerdo con necesidades y demandas requeridas.
3. Aplicación de técnicas más modernas para la formulación de presupuestos, que estudie detalladamente tendencias económicas y coyunturales de forma preventiva.

Por otra parte, Marlon Iván Prieto Hormaza, de la Universidad de San Martín de Porres, en Perú, presentó en el año 2012 la investigación llamada *Influencia de la Gestión del Presupuesto por Resultados en la Calidad del Gasto en las Municipalidades del Perú (2006-2010): Caso Lima, Junín y Ancash*, la cual fue un requisito para optar por el grado académico de Doctor en Contabilidad y Finanzas. Esta investigación tuvo como objetivo central el “demostrar cómo influye la gestión del Presupuesto por Resultados en la calidad del gasto, en las municipalidades de Lima, Junín y Ancash” (Prieto, 2012, p. 14). Prieto (2012) estableció como objetivos de su investigación:

Evaluar en qué medida la asignación de los recursos financieros para programas estratégicos mejora la calidad de vida de los habitantes e identificar en qué medida los indicadores de evaluación presupuestal permiten medir el mejoramiento de los niveles de vida de la población, así como determinar en qué manera la gestión por objetivos incorpora el cumplimiento de las metas presupuestadas, en las comunidades de Lima, Junín y Ancash, en Perú. (pp. 14-15)

Asimismo, dicho autor señala que los presupuestos públicos son los principales instrumentos de la gestión estatal y hace especial énfasis en la gestión estatal a corto plazo, porque a través de él se asignan los recursos financieros disponibles para las diversas actividades y proyectos por ejecutar, de esta manera, resultan ser vínculos entre lo que se quiere hacer y lo que efectivamente se hace.

Hay tres puntos que este autor destaca y su relevancia es que constituyen aseveraciones válidas para cualquier institución pública, de cualquier país, con respecto a la administración y ejecución de los presupuestos:

- El presupuesto es un documento jurídico que autoriza y vincula a las administraciones para realizar gastos y recibir ingresos que les permitan cumplir con las exigencias de la sociedad.
- Constituye una técnica de gestión muy importante para el cumplimiento de las funciones administrativas y operativas de manera eficiente y eficaz.
- Es una garantía para las instituciones de la administración pública, porque la actividad de la misma se dirige a fines concretos y está sometida a control.

Las siguientes son las principales conclusiones a las que llegó el autor, una vez finalizada la investigación:

1. La aplicación del Presupuesto por Resultados mejora la gestión de calidad del gasto público en las municipalidades del Perú.
2. La manera para mejorar la calidad de vida de la población es mediante la asignación de recursos presupuestales para programas estratégicos.
3. La mayoría de programas presupuestales miden únicamente el monto del gasto, pero no la calidad del mismo.
4. De acuerdo con los hallazgos realizados durante la investigación, la toma de decisiones al respecto no es muy eficiente, puesto que solo contempla gastos de capital y no otros gastos operativos que también resultan importantes.
5. Los recursos asignados por la Administración Central son insuficientes para atender las necesidades de los municipios y, por ende, hay problemas financieros.
6. Durante el proceso de la toma de decisiones, las municipalidades apoyan la iniciativa de gastar los recursos de cualquier forma, antes que los mismos se subejecuten.
7. Las decisiones de gasto público son asumidas por la Alcaldía y el Consejo Municipal.
8. Los gastos realizados en este tipo de gobiernos locales no son considerados como gastos de calidad, puesto que, por lo general, no vienen a solventar ningún problema social de los habitantes.

Basado en estas conclusiones, Prieto presentó la propuesta de aplicar un Presupuesto por Resultados, no solo en las municipales objeto de investigación del autor, sino en todos los municipios del Perú. El propósito es mejorar la calidad del gasto público, puesto que los recursos administrados por estas municipalidades son destinados a favorecer los niveles de vida de los

habitantes, para ello se requiere la presentación de una propuesta al Congreso para su valoración y posterior aprobación. Además, recomienda que las universidades brinden especial atención en sus programas académicos al modelo de Presupuesto por Resultados.

Mercedes Inés Guerrero Merchán y Sandra Elizabeth Heras Heras, de la Universidad de Cuenca, Perú, presentaron en el año 2013 la investigación *Análisis de la Ejecución Presupuestaria, en el Gobierno Autónomo Descentralizado de la Parroquia de San Joaquín en el período 2012*, la cual fue un requisito para la obtención del grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública.

La investigación de Guerrero y Heras se enfatiza porque permite obtener una medición más clara de los resultados de la ejecución de un presupuesto, tanto en eficiencia como en eficacia, que permitan evaluar su gestión, así como brindar un informe de los resultados obtenidos. Es significativo considerar que, dentro de las instituciones públicas, las medidas de eficiencia y eficacia se ven reflejadas en sus obras públicas y por ello es de sumo valor hacer un seguimiento a la provisión y gestión oportuna de estos recursos.

La investigación se considera importante de destacar porque los autores realizaron su análisis en el gobierno autónomo descentralizado de la parroquia de San Joaquín, Perú, y basados en un estudio de los ingresos y gastos devengados con respecto a la asignación inicial, encontraron más de un 50 % de reformas presupuestarias consideradas como innecesarias, considerándose así que existe un alto porcentaje de subejecución presupuestaria.

Las autoras definieron el siguiente objetivo central: “establecer una herramienta de medición de resultados en la ejecución del presupuesto, tanto de eficiencia como de eficacia que le permita a la administración evaluar su gestión, así como dar un informe a las autoridades del resultado obtenido” (Guerrero y Heras, 2013, p.123).

Asimismo, Guerrero y Heras (2013) establecieron sus objetivos específicos basadas en la propuesta que presentaron a la parroquia de San Joaquín, por lo que realizar un análisis detallado de la ejecución presupuestaria, para conocer el nivel de cumplimiento y establecer indicadores presupuestarios que permitieran evaluar los resultados, fueron los puntos medulares de la investigación (p.123).

Precisamente este último factor fue la conclusión principal de Guerrero y Heras, la parroquia de San Joaquín no cuenta con una herramienta de evaluación en la ejecución del presupuesto, que le permita medir el grado de eficacia y eficiencia de la ejecución presupuestaria, aunado al hecho de que esto provoca incumplimientos en el Plan Operativo y, por ende, la no optimización de los recursos asignados. Asimismo, hacen énfasis en que se trata de un Gobierno Autónomo Descentralizado, sujeto a leyes normativas y a organismos que deberían evaluar su ejecución presupuestaria, algo que no ocurría hasta el momento.

Las recomendaciones más importantes para el buen desenvolvimiento de la gestión en el Gobierno Autónomo Descentralizado de San Joaquín fueron:

- 1) Una adecuada formulación presupuestaria considerando el Plan Operativo Anual, el cual es la expresión de los objetivos por cumplirse.
- 2) Implementar los indicadores presupuestarios para la evaluación del presupuesto que permita mejorar el cumplimiento de programas y proyectos.
- 3) Debido a que la parroquia de San Joaquín es un Gobierno Autónomo Descentralizado, el análisis detallado de la normativa legal vigente a aplicar en esos es importante, para que se cumplan adecuadamente las fases del ciclo presupuestario y que las desviaciones en los presupuestos no se arrastren y se corrijan a tiempo. (Guerrero y Heras, 2013, pp.102-103)

A nivel de Costa Rica, también existen importantes contribuciones por parte de varios investigadores, sin embargo, los siguientes estudios en particular resultan interesantes, porque los autores realizaron su análisis a nivel de organizaciones que brindan servicios, pero, sobre todo, a nivel de organizaciones que ejercen sus actividades en la Administración Pública costarricense.

Mauricio Alfaro Ramírez, de la Universidad de Costa Rica, Costa Rica, presentó en el año 2016 su investigación *Propuesta de Mejora al Proceso de Presupuesto de la Empresa National Instruments Costa Rica Ltda.*, trabajo sometido a consideración para optar por el grado de Maestría en Administración y Dirección de Empresas con énfasis en Finanzas.

Alfaro, M. (2016) destaca la importancia y el auge que han experimentado las industrias y las organizaciones de servicios en general en Costa Rica, en cuanto a la incorporación de actividades financieras de planeación, análisis y gestión presupuestaria, más allá del clásico ciclo administrativo de planear, actuar, controlar y que tiende a reflejar de manera cuantitativa, los objetivos planteados por una organización. (p.11)

Indica que la dirección espera que la gestión presupuestal proporcione una herramienta analítica, precisa y oportuna para la toma de decisiones, un soporte para la asignación de los recursos y una medida que ayuda a minimizar el riesgo y la incertidumbre en las organizaciones. Asimismo “los presupuestos sirven como medios de comunicación entre unidades a determinado nivel y verticalmente, entre ejecutivos de un nivel a otro; presionan para que la alta gerencia defina adecuadamente los objetivos básicos a seguir por unidades y a nivel organizacional” (Alfaro, 2016, p.26).

Como parte de su propuesta investigativa, propuso las siguientes recomendaciones

- 1) Establecimiento de un método y estandarizado para la distribución de gastos.
- 2) Definición de un catálogo de cuentas estandarizadas con la finalidad de mejorar la codificación de los gastos de la empresa.
- 3) Establecimiento de un cronograma de actividades detallado que contenga los aspectos de las actividades que realiza la empresa, responsables, fechas límites (en caso de que aplique). (Alfaro, 2013, pp. 87-88)

Rolando Bolaños Garita de la Universidad Estatal a Distancia, Costa Rica, publicó en el año 2014 su trabajo de investigación titulado *Planificación Presupuestaria en la Administración Pública Costarricense: Su Implicancia en el Desarrollo Nacional*, como parte de los requisitos para optar por el grado de Doctor Philosophiae en Ciencias de la Administración. El mismo ofrece una apreciación pormenorizada de la planificación presupuestaria, al plantear la hipótesis “de la disfuncionalidad de la Planificación Nacional y la administración financiera, en particular la gestión presupuestaria, y como ello incide directamente en una afectación de las funciones básicas de las organizaciones gubernamentales en Costa Rica” (Bolaños, 2014, p. 22).

Lleva implícita la identificación de fortalezas y debilidades que están presentes en el proceso de planificación presupuestaria de las organizaciones gubernamentales costarricenses, desde la perspectiva científica- administrativa, con el fin de contar con una herramienta que abarque desde lo teórico, pasando por lo normativo, hasta llegar a lo práctico, por lo tanto, su objetivo central se basó en “elaborar un diagnóstico que permitiese identificar la vinculación de la planificación presupuestaria al Plan Nacional de Desarrollo por parte de las instituciones públicas” (Bolaños, 2014, p. 39).

A partir de este objetivo central, se plantearon los siguientes objetivos específicos como parte de la labor de coordinación y esquematización de su investigación:

- 1) Plantear instrumentos técnico-administrativos de dirección gubernativa empleados por el Poder Ejecutivo para la coordinación del desempeño unitario y coherente de las instituciones públicas a través de sus presupuestos y mejorar el desarrollo nacional.
- 2) Analizar cuál es la capacidad fiscalizadora y de apoyo político de la Contraloría General de la República en razón del cumplimiento de la Ley 8131 en materia de planificación presupuestaria.
- 3) Identificar el aporte del Ministerio de Hacienda, en calidad de órgano Rector del Sistema de Administración Financiera, en el cumplimiento de lo establecido en la Ley 8131 en materia de planificación presupuestaria.
- 4) Analizar el aporte del Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica para el cumplimiento de lo establecido en la Ley 8131 en materia de planificación presupuestaria.
- 5) Propiciar la implementación de un modelo integral de planificación presupuestaria a nivel de la Administración Pública costarricense. (Bolaños, 2014, pp. 39-40)

Bolaños introduce un importante antecedente, la Ley 8131 de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, firmada en el año 2001, en la administración del presidente Miguel Ángel Rodríguez Echeverría, la cual regula el régimen económico - financiero de los órganos y entes públicos administradores o custodios de fondos públicos. Su ámbito de aplicación incluye los siguientes órganos:

- Administración central, constituida por el Poder Ejecutivo y sus dependencias.
- Los poderes Legislativo y Judicial, el Tribunal Supremo de Elecciones, sus dependencias y órganos auxiliares.
- La Administración descentralizada y las empresas del Estado.
- Universidades estatales, municipalidades y la Caja Costarricense del Seguro Social.

Dentro de esta ley, existe un aspecto muy importante y es con respecto al artículo 4, el cual indica que todos los presupuestos, de todas y todos los entes públicos, están sujetos al Plan Nacional de Desarrollo, el cual es formulado y presentado por el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica (MIDEPLAN). Este plan de desarrollo constituye el marco de referencia universal que orientará los planes operativos de cada una de las instituciones, según el nivel de autonomía que disponga la ley para ellas.

La Ley número 8131 obliga a las instituciones públicas al acatamiento obligatorio de una serie de normas y lineamientos técnicos para la preparación de sus respectivos presupuestos, además, identifica a un órgano colegiado que se denomina Autoridad Presupuestaria, conformada por el ministro de Hacienda (o viceministro en su defecto), ministro de Planificación Nacional y Política Económica (o representante) y por un ministro designado por el presidente; asimismo, es presidido por un director de Presupuesto Nacional, nombrado por el ministro de Hacienda.

Además, dentro de esta ley, se define el concepto de un Sistema de Administración Financiera, para el sector público, el cual es un “conjunto de normas, principios y procedimientos utilizados por los entes y órganos participantes en el proceso de planificación, obtención, asignación, utilización, registro, control y evaluación de sus recursos financieros” (Ley N°8131, 2001).

A su vez, dentro de este sistema, existen varios subsistemas, sin embargo, para efectos de la investigación, únicamente se hará referencia al Subsistema de Presupuestos, el cual comprende principios, métodos, técnicas y procedimientos empleados para la asignación y supervisión de los presupuestos asignados a los entes públicos; asimismo, delimita quiénes son los órganos participantes en el proceso presupuestario, comenzando con la Dirección General de Presupuesto Nacional del Ministerio de Hacienda como órgano rector y la Contraloría General de la República como órgano fiscalizador.

Para la presente pesquisa, se realiza una indagación en el Instituto Nacional de Aprendizaje, específicamente en la Unidad Central Regional Oriental. Para efectos introductorios y con el objetivo de tener una mayor comprensión del objeto estudio, se definen los siguientes conceptos. La ley que rige a la institución es la Ley Orgánica del Instituto Nacional de Aprendizaje número 6868. La Ley Orgánica de la institución brinda en sus dos primeros artículos la definición y funciones de la misma.

Artículo 1°: El Instituto Nacional de Aprendizaje (INA) es un ente de derecho público, con personalidad jurídica y patrimonio propio. Su domicilio legal estará en la capital de la República, donde tendrá su sede principal. Podrá establecer unidades regionales y realizar actividades en todos los lugares del país.

Artículo 2°: El Instituto Nacional de Aprendizaje tendrá como finalidad principal promover y desarrollar la capacitación y formación profesional de los trabajadores, en todos los sectores de la economía, para impulsar el desarrollo económico y

contribuir al mejoramiento de las condiciones de vida y de trabajo del pueblo costarricense. (Ley N°6868, 2010)

El artículo 1 de la Ley Orgánica Institucional define el concepto de Unidades Regionales como “unidades de capacitación y formación profesional regionales en las cuales las habilidades y destrezas de los participantes se adquieren mediante la producción de bienes y servicios similares a las de una empresa en la rama de actividad correspondiente” (Ley N°6868, 2010). La Unidad Regional Central Oriental es la más grande de todo el instituto y está compuesta por los siguientes centros:

Tabla 1. Distribución de centros de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje

Centro de Formación	Ubicación
Centro Nacional Especializado en Comercio y Servicios (CENECOS)	San José, Barrio Don Bosco
Centro Nacional Especializado en Turismo (CENETUR)	San José, Ave. 10
Centro Nacional Especializado Granja Modelo	San José, La Uruca
Centro Nacional Especializado en Textil	San José, Sabana
Centro Nacional Especializado Industria Gráfica y Plástico (CEGRYPLAST)	San José, La Uruca
Centro Nacional Especializado en Procesos Artesanales	San José, Alajuelita
Centro Nacional Polivalente Francisco J. Orlich	San José, La Uruca
Centro de Formación Profesional de Mora	Cantón de Mora
Centro de Formación Profesional de Hatillo	San José, Hatillo 2
Centro de Formación Profesional de Florida Sur	San José, San Sebastián
Centro de Formación Profesional de León XIII	Cantón de Tibás, León XIII
Centro de Formación Profesional de Puriscal	Cantón de Puriscal
Centro de Formación Profesional de Tirrases	Cantón de Curridabat, Tirrases
Centro de Formación Profesional de Desamparados	Cantón de Desamparados
Centro de Formación Profesional de Zetillal	Cantón de Goicoechea
Centro de Formación Profesional de Pavas	San José, Pavas

Fuente: elaboración propia con datos del Instituto Nacional de Aprendizaje (2017).

Proyecciones

La investigación tiene la finalidad de alcanzar determinados resultados que den solución al cuestionamiento central. Los resultados proyectados para esta investigación se enumeran de la siguiente forma:

- Esta investigación pretende ser un instrumento oportuno para la coordinación de las actividades financieras y, por consiguiente, de las actividades operativas de la Unidad Regional Central Oriental.
- Se pretende una mayor eficiencia, eficacia y efectividad en la administración de los presupuestos de la Unidad Regional Central Oriental, basados en el análisis de las variables financieras que actualmente inciden en la ejecución presupuestaria, con la finalidad de desarrollar un mayor conocimiento de las mismas y determinar si cumplen su rol a cabalidad.
- Con base en las anteriores proyecciones, la intención es generar conclusiones y recomendaciones que permitan mejorar el proceso de ejecución presupuestaria de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

El presupuesto es una herramienta que puede concebirse como el resultado de una labor organizacional que involucra definición de objetivos, establecimiento de metas claras, estrategias que deben seguirse y elaboración de planes para su ejecución, los cuales se encuentran estrechamente relacionados con la planificación.

Etimología

Según el Manual de Etimología y Teoría de Presupuestos de la Universidad Autónoma de Nuevo León, México (2012), “la palabra “presupuesto” se compone de dos raíces latinas: PRE: cuyo significado es antes de, o delante de; y SUPUESTO: fictus (latín) – hecho, formado (español)” (p.46). Debido a que el presupuesto representa hoy en día una herramienta muy importante para las empresas e instituciones, el vocablo *presupuestar* se popularizó, a pesar de ello, La Real Academia Española de la Lengua no lo aceptó durante muchos años y mantuvo su posición en que debía utilizarse el vocablo *presuponer*, para hacer referencia a la creación de un presupuesto.

Concepto

Desde la perspectiva económica y refiriéndose al presupuesto como una herramienta de la planificación administrativa / financiera, se puede definir como las condiciones de operación y los resultados que debe obtener una entidad, en un período de tiempo determinado, por consiguiente, Araujo (2012) lo concibe como “una técnica de planeación y predeterminación de cifras sobre bases estadísticas y apreciaciones de hechos y fenómenos aleatorios” (p.13).

El presupuesto es la estimación programada, de manera sistemática, de las condiciones de operación y de los resultados por obtener de un organismo en un período determinado (Burbano, 2011, pp. 10-11). Eso significa que se convierte en una expresión cuantitativa y formal de los objetivos que una organización se ha propuesto alcanzar, así como la administración de la misma en un período, mediante la adopción de las estrategias para alcanzarlas.

Basado en la revisión documental realizada, se logra definir el presupuesto como un plan de acción dirigido a efectuar una meta determinada, la cual está expresada en valores financieros para mayor comprensión y facilidad y que debe cumplirse en un período de tiempo preestablecido y bajo ciertas condiciones previstas; además, es importante que cada unidad de la organización aplique y tenga claras las responsabilidades que conlleva.

Objetivos de los presupuestos

El presupuesto en las organizaciones busca alcanzar los siguientes objetivos:

- 1) Planificar las actividades de la organización según los objetivos propuestos.
- 2) Recolectar información financiera y operativa que permita crear una base de datos que, posteriormente, proporcione elementos para diseñar un presupuesto.
- 3) Obtener resultados basados en la coordinación de las actividades organizacionales, mediante la asignación de responsabilidades, funciones y tareas de las diferentes unidades en cuanto al sistema presupuestal.
- 4) Evaluar resultados obtenidos a través de un proceso de control que permita verificar y comparar datos presupuestados contra datos reales, detectando y corrigiendo errores, que se implementarán como medidas correctivas. (Díaz, Parra y López, 2012, p.7)

Tabla 2. Objetivos del presupuesto y las fases del proceso administrativo

Fase del proceso administrativo	Objetivo presupuestal
Previsión (conocimiento previo)	Disponer anticipadamente los recursos necesarios para la planeación y ejecución de los presupuestos.
Planeación (qué se busca y cómo se hará)	Establecer metas y objetivos presupuestales y las acciones para alcanzarlos.
Organización (quién lo hará)	Implementar una estructura técnica de actividades, así como las personas que intervendrán en el proceso presupuestal.
Integración (hacerlo ordenadamente)	Asumir las funciones en forma coordinada y armoniosa en todas las secciones organizacionales.
Dirección (hacerlo bien)	Guiar a los involucrados con la ayuda de manuales e instructivos.
Control (proceso de verificación)	Comparar oportunamente las cifras presupuestadas contra las ejecutadas, analizando variaciones y adoptando medidas correctivas.

Fuente: Araujo (2012, pp. 12-13).

Requisitos de un presupuesto apropiado

Sobre los requisitos de un presupuesto apropiado, el autor Araujo (2012) menciona lo siguiente:

No necesariamente los resultados logrados deben ser idénticos a los resultados pronosticados, es suficiente con que exista una mejora en la eficacia y eficiencia con

la que se lleva la organización; no obstante, para que un presupuesto cumpla en forma adecuada con las funciones anteriormente expresadas, es trascendental que esté basado en determinadas condiciones en su estructuración:

- 1) Conocimiento organizacional, ligado con el tipo de entidad, a su tamaño, a la actividad a la cual está dedicada, a los objetivos, a la organización interna y a la situación financiera y operativa de la misma.
- 2) Exposición del plan a seguir, que comprende la descripción detallada del plan presupuestal y de las políticas internas que habrán de aplicarse en la preparación de los presupuestos.
- 3) Coordinación para la ejecución, en el sentido que debe existir una persona que actúe como coordinador de todos los departamentos que intervienen en la ejecución presupuestaria.
- 4) Fijación del período presupuestal que comprenderán las estimaciones, la determinación de este período se basa en función de diversos factores: estabilidad o inestabilidad de las operaciones de la organización, tiempo que toma en completarse el proceso productivo y las tendencias del mercado.
- 5) Vigilancia atenta, una vez aprobado el plan de presupuesto general, cada una de las unidades de negocio de la organización se encargará de elaborar los presupuestos que le correspondan. Realizado esto, se da paso a la confrontación de las estimaciones contra los datos reales y a la respectiva modificación en función de la unidad a la que pertenecen.
- 6) Apoyo amplio y continuo de parte de la directiva o de la gerencia de la organización, el cual es indispensable para la buena realización y desarrollo del plan de presupuesto, brindándole al mismo un carácter no sólo informativo, sino que también un medio operativo y de patrón de medida con lo ejecutado. (Araujo, 2012, pp. 19-22)

Características del presupuesto

De formulación.

Adaptación a la entidad.

La formulación de un presupuesto debe ser acorde a las características de la organización, adaptándose a objetivos y finalidades de la misma. Araujo (2012) refiere que el control presupuestario no debe seguir un patrón común, ya que implantar un presupuesto requiere de un estudio minucioso, basado en hechos científicos de operaciones anteriores, del conocimiento que se tenga sobre organizaciones similares y del pronóstico de operaciones futuras.

Planeación, coordinación y control.

Citando a Araujo (2012):

Es mejor seccionar un presupuesto en tantas partes como responsables de distintas funciones haya en una organización, con autoridad legítima e individual, de tal forma que cada área de responsabilidad deba ser controlada por un presupuesto específico. Además, los presupuestos siempre deben operar dentro del marco de las especificaciones contables para que sean fácilmente comparables para el análisis de variaciones, desviaciones y correcciones. (Araujo 2012, p. 23)

De presentación.

De acuerdo con las normas contables y económicas.

El presupuesto, como herramienta de la administración, ya sea pública o privada, tiene como requisito ser presentado con base en normas contables y económicas vigentes. Según refiere Araujo (2012), el período, el tipo de mercado, las fuerzas de oferta y demanda, así como el ciclo económico son aspectos por tomar en consideración, para efectos de comparación y control (p. 24).

De aplicación.

Elasticidad y criterio.

Las fluctuaciones del mercado y las presiones a las cuales se ven sometidas las organizaciones en la actualidad, exigen a los directivos evaluar y efectuar cambios considerables en los planeamientos, por ello es necesario que los presupuestos sean aplicados con elasticidad y criterio, los cambios deben ser aplicados en el mismo sentido en que se produzcan variaciones en las necesidades organizacionales y sobre otros aspectos que afectan el entorno de las mismas. (Araujo, 2012, p. 24)

Clasificación del presupuesto

Lo más común es encontrar diferentes denominaciones de los presupuestos, la razón es debido a las características particulares de los mismos. La siguiente clasificación está basada en las apreciaciones de Araujo (2012), donde cabe aclarar que la misma no es de ninguna manera limitante ni pertenece a un patrón riguroso, sino que está ordenada de acuerdo con los aspectos más sobresalientes y que se consideran adecuados para la presente investigación.

Por el tipo de organización.

Públicos.

Estos presupuestos son los que se realizan en el sector público, incluyendo a las instituciones que conforman los tres principales Poderes de la República (Ejecutivo, Legislativo y Judicial) y también a las instituciones que se encuentran bajo la jurisdicción estatal, pero que cuentan con su propia autonomía. Su principal característica es la rigidez con la que se manejan. Burbano (2011) también menciona que estos presupuestos se dividen en presupuestos de gastos y

presupuestos de ingresos, ambos deben ser equivalentes y cumplir con las formalidades establecidas en la ley para su aprobación, ejecución y control.

Privados.

Araujo (2012) menciona lo siguiente sobre los presupuestos privados:

Estos presupuestos son utilizados por organizaciones particulares y otras iniciativas privadas, mediante el cual se fijan metas específicas, se asignan los recursos necesarios para su consecución y se establecen mecanismos de coordinación y control, todo acorde con ciertos objetivos estratégicos preestablecidos. Su principal característica es la flexibilidad que posee para cambios o ajustes y el hecho de no estar sujetos a las formalidades jurídicas como si deben estarlo los presupuestos públicos, ello les brinda mayor flexibilidad. (Araujo, 2012, p. 26)

Del tercer sector.

Es importante destacar la sub-clasificación del tercer sector, debido a la relevancia que poseen muchas organizaciones sin fines de lucro en la actualidad. De acuerdo con Burbano (2011), una organización del tercer sector “es una organización sin ánimo de lucro que fue constituida para mantener o mejorar la calidad de vida de la sociedad, está conformada por grupos de personas que aportan trabajo voluntario en pro de liderar y orientar a la entidad” (p. 21).

Estas organizaciones han venido asumiendo responsabilidades y una importante labor como delegados del sector público y de la sociedad misma, sin embargo, se ven presionadas a operar bajo los parámetros de una organización privada, por tanto, tienen las mismas limitantes para la obtención y disponibilidad de recursos, para lograr resultados positivos que les generen recursos y así, seguir cumpliendo los objetivos planteados con efectividad.

Por su contenido.

Principales.

En los presupuestos principales están incluidos todos los presupuestos departamentales y su función primordial es la de facilitar la preparación de estados financieros favorables, para la declaración de ingresos y balances de la forma más propicia posible (Araujo, 2012). El presupuesto principal es un apoyo muy importante para la gerencia, para la toma de decisiones de financiamiento, funcionamiento y capital.

Auxiliares.

Araujo (2012) menciona lo siguiente sobre los presupuestos auxiliares:

Los presupuestos auxiliares muestran, en forma analítica, operaciones estimadas para cada una de las unidades que integran las organizaciones. Son presupuestos que especifican muy detalladamente cada una de las actividades realizadas en cada área organizacional y, además, qué partida organizacional les corresponde a las mismas. Los presupuestos auxiliares en conjunto forman un solo gran presupuesto sobre el cual giran todas las operaciones y objetivos organizacionales. (Araujo, 2012, p. 26)

Por su forma.

Flexibles.

Un presupuesto es flexible cuando considera anticipadamente posibles cambios o fluctuaciones inesperadas, lógicas o necesarias (Araujo, 2012). Los presupuestos flexibles detallan los ingresos, los costos y los gastos ajustados al tamaño de las operaciones organizacionales y tienen amplia aplicación en el área de la presupuestación de gastos administrativos.

Fijos.

El autor Araujo (2012) brinda la siguiente definición sobre los presupuestos fijos:

Los presupuestos fijos son invariables durante la vigencia del período presupuestario, debido a que han sido formulados bajo un grado de exactitud muy alto, por ello las organizaciones se ven en la necesidad de apegar sus operaciones al contenido del mismo de la mejor manera posible. Es común que el presupuesto rígido se aplique en un solo nivel de actividad, sobre todo en actividades de sector público, de ahí que surgiera este control anticipado e inflexible en él. (Araujo, 2012, p. 27)

Por su trazabilidad.

Operativos.

Un presupuesto operativo describe todo el dinero necesario para que una organización funcione con eficacia y eficiencia en el corto plazo (un año, máximo). Para establecerlo, Araujo (2012) señala que es necesario haber realizado previamente un plan de operaciones que permita determinar las necesidades para el correcto funcionamiento de la organización, incluyendo la previsión de los recursos materiales y humanos, así como la previsión de los gastos generales de operación.

De acuerdo con Burbano (2011), resultan pertinentes, puesto que son los más comunes entre las organizaciones y están siempre sujetos a variables macroeconómicas como la inflación, el desempleo, el tipo de cambio, las variaciones en el Producto Interno Bruto (PIB) y otras cifras reales de consumo, que cambian constantemente y los afectan. Son los que se realizan para cubrir la

planeación de la organización en el ciclo de operaciones de un año. Este sistema se adapta a los países con economías inflacionarias. (p. 23)

Estratégicos.

Por otra parte, sobre los presupuestos estratégicos se menciona lo siguiente:

Los presupuestos estratégicos no se enfocan en la reducción de valor, sino que lo hacen en la creación de valor, porque permite a la organización mantenerse encauzada en sus estrategias, en el fortalecimiento de sus bases y en el fomento de su crecimiento. Se caracterizan por soportar planes de desarrollo mayores a un año, generalmente cubren períodos de tres a cinco años. (Araujo, 2012, p. 27)

Cumplido un primer año, es necesario revisar el plan a largo plazo de la empresa, verificar aspectos positivos y negativos y rediseñarlo o cambiar aspectos en caso de ser necesario y cuantificarlos por medio del presupuesto; este tipo de presupuestos corresponden a los planes de desarrollo que, generalmente, adoptan los estados y las grandes empresas.

Por la técnica de valuación.

Estimado o empírico.

Este tipo de presupuestos se formula sobre la práctica, las experiencias y observación de hechos previos y según Araujo (2012) “representan la probabilidad más o menos razonable de que suceda efectivamente lo que se ha planeado y dejan de lado el entorno socioeconómico, político y cultural de la organización que lo aplica” (p. 27).

Estándar o científico.

Los presupuestos estándar “son aquellos que se formulan sobre bases científicas o casi científicas, por lo que se elimina en un porcentaje muy elevado las probabilidades de error y sus cifras representan los resultados que deben y pueden obtenerse sobre el mismo” (Araujo, 2012, p. 28).

De estados financieros.

De posición financiera.

“Este tipo de presupuestos muestra la posición estática que tendrá la organización en el futuro, en caso de cumplirse con las predicciones. Se presenta por medio del Estado de Posición Financiera o Balance General presupuestado” (Araujo, 2012, p. 28).

De resultados.

“Este presupuesto muestra los posibles ingresos y gastos de una organización y, en consecuencia, se muestran también las utilidades y las pérdidas por obtener en un período futuro determinado” (Araujo, 2012, p. 28).

De costo de producción.

Los presupuestos basados en el costo de producción se preparan tomando en cuenta los principios establecidos en los pronósticos de ventas y reflejan, para un período futuro, las erogaciones que se han de efectuar por costo total y costo unitario de producción. En su conjunto, estos tipos de presupuestos de estados financieros se conocen como Estados Financieros Proforma, ya que se refieren a períodos futuros estimados y revelan el comportamiento que tendrá la organización en el futuro en cuanto a las necesidades de fondos.

Por su finalidad.***De promoción y desarrollo.***

Araujo (2012) menciona lo siguiente sobre el presupuesto de promoción y desarrollo:

Este presupuesto, se presenta en la forma de un proyecto financiero y de expansión, para su elaboración es necesaria la estimación de los ingresos y de los egresos que haya que efectuar durante el período presupuestal. La realización de estos proyectos se fundamenta en la decisión de ampliar las operaciones de la organización, lo cual se realiza frecuentemente a través de la adquisición de activos fijos. (Araujo 2012, p. 28)

De aplicación.

Los presupuestos de aplicación se elaboran normalmente para las solicitudes de crédito. Araujo (2012) referencia que, basándose en proyecciones, se elabora un pronóstico general de distribución de los recursos existentes o habrá de contar la organización, la entidad crediticia se encarga de la evaluación del mismo y a partir de él, indica si brinda o no la aprobación para la solicitud de crédito.

De fusión o escisión.

Araujo (2012) menciona lo siguiente sobre el presupuesto de fusión o escisión:

Un presupuesto de fusión, también conocido como presupuesto de escisión, se emplea para determinar anticipadamente las operaciones que han de resultar de una unión de dos o más organizaciones. La decisión de fusionar organizaciones es una decisión de tipo económica – estratégica, entendiéndose como la asignación de recursos con la finalidad de obtener ingresos futuros que permitan cubrir los fondos invertidos y obtener un beneficio a cambio. (Araujo, 2012, p. 29)

Tradicional.

Es el clásico y normal que se utiliza generalmente en el sector privado, aunque también tiene aplicación en algunas instituciones del sector público. La siguiente definición busca ser exhaustiva en el hecho de diferenciar el presupuesto tradicional de otras clasificaciones ya expuestas en la presente investigación:

El presupuesto tradicional es el que comúnmente se utiliza en la iniciativa privada puesto que detalla todas las adquisiciones hechas por las organizaciones; en él, los recursos se asignan a las diferentes unidades organizacionales para realizar gastos según sus objetivos y se diluye la responsabilidad por los resultados de la gestión administrativa y acentúa la responsabilidad puramente formal. Su elaboración es en base a un proceso empírico y mecánico. (Yacsabuache, 2006, p. 5)

Por programas y actividades.

Araujo (2012) menciona lo siguiente sobre el presupuesto por programas y actividades:

El presupuesto por programas y actividades, a diferencia del presupuesto tradicional, porque es preparado normalmente por instituciones y otras dependencias gubernamentales, descentralizadas, en donde las cifras del gasto son expresadas en relación con los objetivos que se persiguen, determinando el costo de las actividades concretas que cada dependencia debe realizar. (Araujo, 2012, p. 29)

Por áreas y niveles de responsabilidad.

Se utilizan cuando es necesario cuantificar la responsabilidad de los encargados de las áreas y niveles organizacionales (Araujo, 2012). Puesto que la organización objeto de estudio en esta investigación se divide por áreas regionales de funcionamiento, más adelante se hará una referencia exhaustiva a este tipo de presupuesto.

Base cero.

El presupuesto de base cero es una metodología de planeación que reevalúa anualmente los programas y los gastos de una organización. Araujo (2012) refiere que, para su establecimiento, es necesario que, en primer lugar, la directiva tenga estrecha colaboración con los centros ejecutores

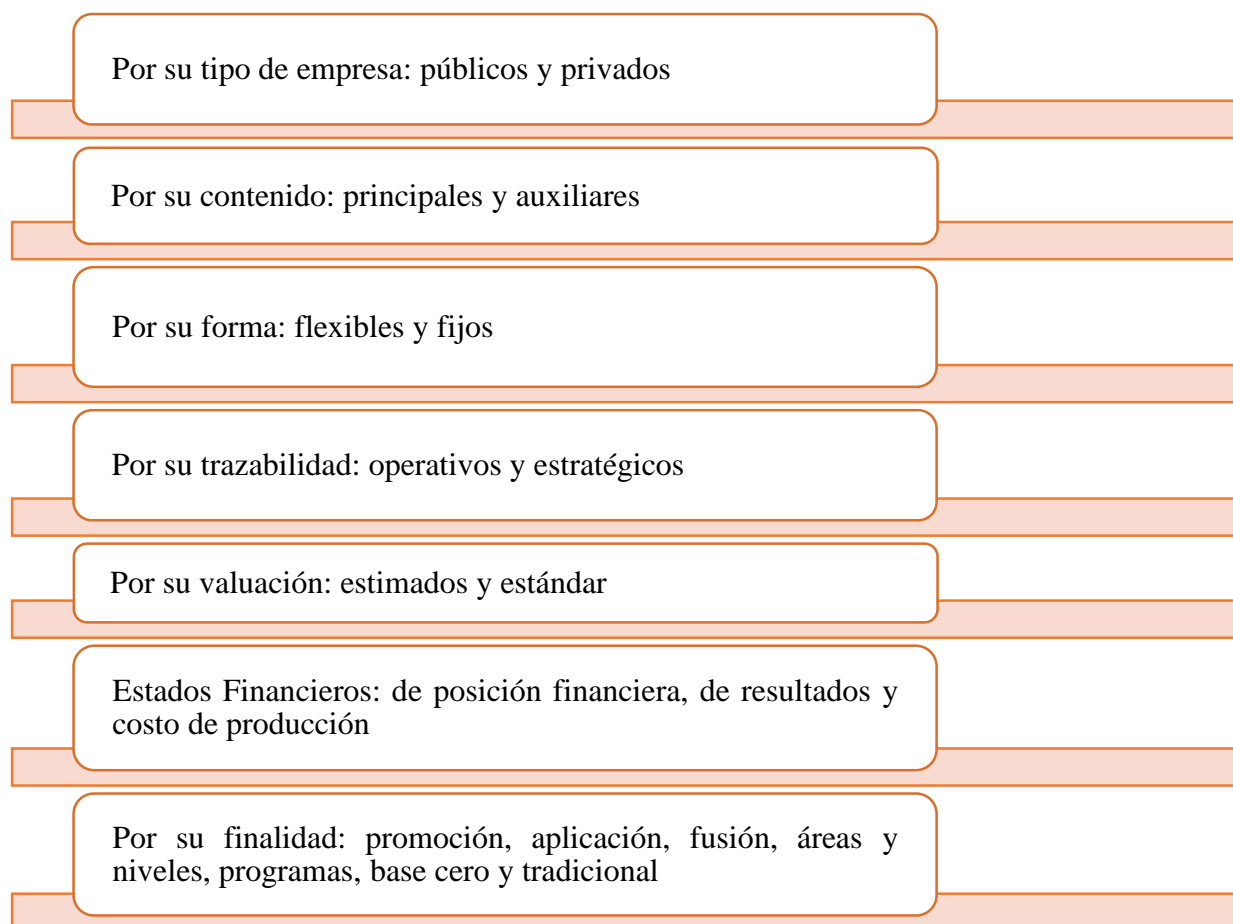
y, segundo, es preciso un sistema de información que sea compatible con la contabilidad presupuestaria y la contabilidad patrimonial.

El proceso de elaboración de un presupuesto de base cero consta de las siguientes fases secuenciales:

- 1) Identificación de objetivos: los encargados de los centros ejecutores deben establecer los objetivos que deberán alcanzar, convirtiéndose en declaraciones explícitas de resultados a alcanzar. Es necesaria la definición de objetivos de corto y de largo plazo y adicionalmente, se deben establecer indicadores clave para medir la consecución de los resultados.
- 2) Identificación de las unidades de decisión: esto significa que se deben escoger las personas adecuadas a un nivel que no sea excesivamente bajo, como para no existe ocultamiento de información a los gestores de más alto nivel, ni a un nivel excesivamente alto, de manera que no se genere una carga de trabajo burocrático.
- 3) Preparación de los paquetes de decisión: los paquetes de decisión son aquellos documentos justificativos que incluyen la información necesaria para que los gestores emitan juicios sobre los niveles de los programas o actividades y los recursos necesarios para ello.
- 4) Ordenación de los paquetes de decisión: este proceso inicia cuando las unidades gestoras de más bajo nivel ordenan y clasifican sus paquetes de decisión. A continuación, la unidad supervisora revisa y consolida los paquetes bajo una nueva ordenación. Este proceso continúa paulatinamente hasta llegar a los gestores de más alto nivel, quienes toman la decisión final sobre los paquetes prioritarios a implantar.
- 5) Revisión a los niveles más altos: los niveles superiores revisan, suprimen, incrementan y reordenan las clasificaciones propuestas por todos los gestores subordinados. (Barea y Martínez, 2013, p. 6)

De esta forma, todos los programas se identifican en bloques de decisión, siendo evaluados y priorizados en orden de importancia, con el fin de decidir sobre su aprobación y así, reevalúa cada año los ingresos y los gastos y no se basa en el presupuesto de un período anterior (Barea y Martínez, 2013). El objetivo es eliminar aquellos programas que hayan quedado obsoletos.

Figura 1. Resumen de las clasificaciones de los presupuestos



Fuente: elaboración propia (2017).

Principios que debe cumplir un presupuesto

Burbano (2011) indica que los principios presupuestales se pueden agrupar en cinco categorías, principalmente: previsión, planeación, organización, dirección y control. Cabe destacar que no todos son de obligatorio cumplimiento.

Principios de previsión

Estos principios destacan la importancia de analizar previamente todos los procesos organizacionales y las posibilidades de lograr las metas propuestas. Son tres: principio de predictibilidad, principio de determinación cuantitativa y principio de objetivo.

Principio de predictibilidad

Es posible pronosticar algo que ha de suceder o cuándo se desea que suceda.

Principio de determinación cuantitativa

Se determina en unidades monetarias las actividades programadas para ejecutar los planes organizacionales durante el período presupuestal establecido.

Principio de objetivo

Es posible prever un resultado, siempre y cuando se busque un objetivo. (Burbano, 2011, p. 23)

Principios de planeación.

Según Burbano (2011), los principios hacen referencia a la necesidad de programar las acciones para lograr los objetivos deseados.

Principio de precisión

Los presupuestos son planes de acción y se deben expresar de forma precisa y concreta, evitan aspectos que resulten vagos o confusos para los encargados y que puedan impedir su correcta ejecución.

Principio de costeabilidad

El beneficio de implementar un sistema de control presupuestario debe ser superior al costo de su instalación y funcionamiento.

Principio de flexibilidad

Todo plan presupuestario debe dejar un margen para los cambios que puedan surgir en el desarrollo del mismo, en razón de hechos imprevisibles y de las circunstancias que hayan variado después de la previsión.

Principio de confianza

El apoyo y la convicción en los principios presupuestales por parte de la directiva organizacional, al igual que la eficiencia del control presupuestal por parte de todos los directivos, son fundamentales en el éxito del presupuesto propuesto.

Principio de participación

Es importante que durante la planeación y en el control presupuestario intervengan todos los empleados de la organización. De esta manera se aprovecha la experiencia que cada uno de ellos puede aportar para el éxito del presupuesto.

Principio de oportunidad

Los planes deben estar completamente preparados antes de iniciar el período presupuestal, con el objetivo de tener el suficiente margen de tiempo para tomar las medidas necesarias conducentes a los fines preestablecidos.

Principio de contabilidad por áreas de responsabilidad.

La contabilidad, además de cumplir los postulados generales de contabilidad, debe servir para fines de control presupuestal a nivel de cada una de esas áreas. (pp. 22-23)

Principios de organización.

Burbano (2011) señala que los principios de organización denotan la importancia de estructurar las actividades, para el alcance de las metas.

Principio de orden

La planeación y el control presupuestal se deben trazar en una organización a través de organigramas, líneas de autoridad y responsabilidades precisas y bien definidas.

Principio de comunicación

Este principio involucra a dos o más personas, o si el caso lo amerita, a todos los miembros implicados, para que comprendan del mismo modo un asunto determinado, de manera oportuna y concisa. (p. 23)

Principios de dirección.

Los principios de dirección se refieren al modo de conducir las actuaciones de un individuo hacia el logro de los objetivos deseados. Entre éstos se destacan el principio de autoridad y el principio de coordinación.

Principio de autoridad.

La autoridad trae consigo la responsabilidad de forma implícita y este principio lo que establece es que la delegación de la autoridad no sea absoluta, eximiendo al funcionario de la responsabilidad final que le cabe por las actividades bajo su tutela.

Principio de coordinación.

Todas las áreas organizacionales deben armonizar y coordinar sus esfuerzos para lograr los objetivos y las metas de la misma, es decir, debe prevalecer ante todo el interés general ante el interés particular. (Burbano, 2011, p. 23)

Principios de control.

Burbano (2011) refiere que los principios de control permiten realizar comparaciones entre los objetivos y los logros.

Principio de reconocimiento

Este principio establece que es necesario reconocer y dar crédito a los individuos por sus éxitos, así como llamarlo al orden y aconsejarlo por sus faltas u omisiones.

Principio de excepción

El principio de excepción aconseja que los directivos y los encargados de centros ejecutores deben encargarse a los problemas excepcionales, sin preocuparse de aquellos asuntos que deben estar saliendo de acuerdo con lo planificado.

Principio de normas

El presupuesto constituye la base para todas las operaciones organizacionales, por ello, el establecimiento de normas claras y precisas contribuye de forma notable a producir determinados beneficios.

Principio de conciencia de costos

Para lograr el éxito organizacional, se debe tener la conciencia de que cada decisión individual tiene algún efecto sobre los costos; cada supervisor debe comprender el impacto de sus decisiones en los costos, para que cada decisión que se tome sea la más beneficiosa para la organización. (p. 24)

Presupuesto extraordinario

El presupuesto extraordinario es un presupuesto referido a gastos extraordinarios, los cuales no fueron previstos en el presupuesto ordinario de un determinado ejercicio y relacionados con operaciones específicas o circunstancias excepcionales (Ministerio de Hacienda de Costa Rica, 2017). En el caso del sector público, puede crearse como propuesta de la autoridad hacendaria para exigencias derivadas del financiamiento de proyectos de inversión u obras de interés público o administrativo y para la consolidación de la deuda pública.

Importancia del presupuesto

El riesgo y la incertidumbre en el medio organizacional es difícil de prever, por ello no es posible afirmar que lo que se presenta en un presupuesto es exactamente lo que ocurrirá durante su ejecución, pero sí es posible llegar a tener un control más efectivo de las operaciones empresariales, siempre y cuando se haya realizado una adecuada evaluación sobre la incidencia de factores internos y externos que puedan afectarlo.

Díaz et al. (2012) destacan que el presupuesto, como herramienta de administración y de control, es muy importante, toda vez que requiere un proceso continuo de revisión, pues, de no tener un seguimiento, se perdería la esencia del proceso presupuestal en el que se invirtieron recursos físicos, financieros y humanos; como parte de su proceso de control, es posible tener conocimiento de factores importantes y vitales para el funcionamiento y la continuidad de las organizaciones.

El presupuesto también se convierte en una herramienta para evaluar la gestión de los mandos medios y de los altos mandos organizacionales, en cuanto al cumplimiento de metas y al aporte que ha hecho cada uno de ellos para alcanzarlas o para proponer nuevas estrategias o planes organizacionales; permite consolidar el trabajo en grupo, dado que para su realización es necesario contar con la colaboración de varios profesionales, de distintas áreas y puesto que no es posible que una única persona vele por el análisis de todos los datos que lo conforman. (Díaz et al., 2012, p. 12)

Elaboración del presupuesto

Proceso previo.

Para el proceso de elaboración de un presupuesto, se requiere que exista previamente una infraestructura organizada que permita alcanzar el éxito del mismo y la minimización de los errores. El presupuesto debe tener responsables, por ello es importante que, a nivel organizacional, exista una unidad o un departamento que sea responsable de dicho proceso. Díaz et al. (2012) citan a Parro (1984) e indican “la necesidad de crear un departamento especializado en la materia con funciones que van desde la recolección de la información hasta la elaboración del presupuesto mismo” (p.15)

Díaz et al. (2012) destacan la importancia del tamaño de la empresa, ya que no se considera igual en una organización pequeña, en una organización mediana ni en una organización grande, puesto que, para las pequeñas y medianas, dicha labor está a cargo de un contador, quien realiza análisis previos y posteriores, revisa las políticas, diseña estados financieros presupuestados, analiza variaciones y plantea medidas correctivas y preventivas; por otro lado, en las organizaciones grandes existe un comité integrado por los jefes de departamento, quienes son los responsables de los objetivos propuestos por la alta dirección. (p. 15)

Debe existir un respaldo de la administración al presupuesto en su conjunto, partiendo de la labor de recolección de la información, la elaboración de las unidades presupuestarias, el diseño de los estados financieros presupuestados, la etapa de ejecución hasta su etapa final de evaluación (Díaz et al., 2012). El apoyo de la administración proporciona autoridad y apoyo, dado que una estructura organizacional sólida y eficiente puede exigir el compromiso de todos los miembros para la participación y una respuesta positiva a las tareas asignadas.

El sistema contable organizacional debe estar bien estructurado y organizado, con el objetivo de responder a los Principios de Contabilidad generalmente aceptados (Díaz et al., 2012). Durante el proceso previo, deben establecerse mecanismos y procedimientos que se utilizarán e implementarán para el seguimiento y el control de la ejecución presupuestaria.

Mecanismos y técnicas.

Para Díaz et al. (2012):

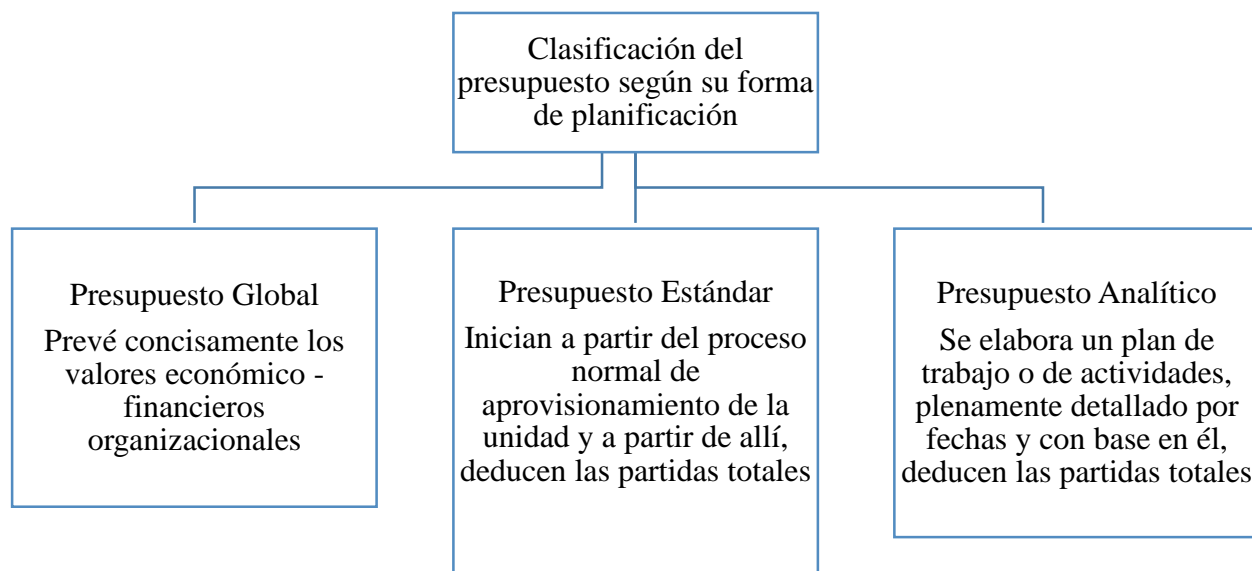
Los mecanismos, en materia de presupuestos, corresponden a la manera en cómo se presentan las cifras que lo componen, ya que las mismas pueden ser organizadas en unidades que permitan su fácil interpretación. Las unidades presupuestales se convierten en una herramienta muy útil, puesto que en ellas se presenta información clasificada por períodos que facilita la comparación del presupuesto en el momento de la ejecución y con respecto a otros períodos, de acuerdo al grado de detalle que defina la organización. (Díaz et al., 2012, p. 16)

La unidad debe tener un nombre específico que la identifique y que se corresponda con la información allí presentada, también deberá enumerarse y corresponder al desarrollo lógico del presupuesto, debido a que la información contenida en alguna de ellas es la base para la realización de otras (Díaz et al., 2012). El diseño de la unidad presupuestaria debe contener los períodos en los cuales se presentará la información, normalmente, se manejan períodos mensuales, trimestrales, semestrales y anuales, y debe tener en cuenta el total del año.

Díaz et. al (2012) menciona la importancia de tener claridad en las técnicas para el cálculo de los pronósticos de ventas, las políticas contables para la depreciación, los índices de inflación para el ajuste de las cifras, los tiempos de amortización, los estándares de producción, costos fijos y variables, los precios de venta y los métodos de valorización de los inventarios como metodologías necesarias para el planteamiento de un presupuesto.

Díaz et at. (2012) citan a Kaffury (1993) e indican que una forma muy común de definir las técnicas presupuestales es a través de la forma de planificación adoptada por la organización, por ello propone una clasificación de cinco etapas.

Figura 2. Clasificación del presupuesto según su forma de planificación



Fuente: Díaz et al. (2017).

Etapas.

Independientemente de si la organización cuenta con un sistema presupuestal implantado como herramienta de planificación y control o si, por el contrario, se encuentra en la elaboración e implementación de uno, se deben tomar en consideración las etapas que conllevan a su preparación. Díaz et al. (2012) proponen un proceso de cinco etapas: pre- iniciación, elaboración del presupuesto, ejecución, control y evaluación; e indican que la relación entre estas etapas pone de manifiesto el carácter continuo de los sistemas presupuestales (p. 17).

Primera etapa: pre-iniciación.

Por ser el inicio del proceso presupuestal, se realiza una evaluación de los resultados obtenidos en períodos anteriores, analizando tendencias y los indicadores utilizados para medir y calificar la gestión gerencial organizacional, además, realiza una evaluación de factores externos fuera del control de la dirección. Este diagnóstico lo que permite es tener claros los fundamentos del planeamiento estratégico, consiguiendo la objetividad suficiente para la toma de decisiones competitivas y de crecimiento. (Díaz et al., 2012, p. 18)

La escogencia de las estrategias competitivas y de crecimiento ayuda a determinar los objetivos generales y específicos, los cuales se darán a conocer a todo el personal de la organización, puesto que cada empleado debe estar alineado con ello (Díaz et al., 2012). Los departamentos o unidades, una vez teniendo claros estos objetivos, proceden a la elaboración de

sus propios planes y debido a que cada uno de ellos hace parte de un gran engranaje, es indispensable que los planes se articulen entre las distintas áreas de un mismo departamento y entre los diferentes departamentos.

Segunda etapa: elaboración.

Durante la segunda etapa se realiza una cuantificación de los datos proporcionados, puesto que los objetivos deben expresarse también en términos monetarios y a partir de allí, se inicia el proceso de sistematización de la información que debe conformarse en elementos específicos y elementos resumidos, que constituyen las bases del presupuesto. También se incluyen los diferentes cálculos, cuadros, estadísticas y demás información que forme parte de los datos presentados. (Díaz et al., 2012, p. 20)

“En esta etapa, se elaboran los estados financieros proyectados, los indicadores e informes y todos estos elementos constituyen el presupuesto que es comúnmente presentado a las directivas, quienes, de considerarlo pertinente, proceden a efectuar ajustes” (Díaz et al., 2012, p. 20).

Tercera etapa: ejecución.

En la fase de ejecución es donde realmente se observa el cumplimiento de las metas propuestas y los responsables de la ejecución presupuestaria deben estar atentos de la información presentada estableciendo períodos de revisión (mensuales, bimestrales, trimestrales, semestrales o anuales) y teniendo claro que éstos no deben ser muy prolongados uno con respecto al otro, ya que es preciso detectar variaciones significativas y poder implementar medidas correctivas o de control apropiadas para hacer los ajustes necesarios. (Díaz et al., p. 22)

En el proceso de estudio de las variaciones, es importante reunir a los encargados de la alta gerencia y los encargados de cada departamento o unidad organizacional, para analizar las causas de dichas variaciones y elaborar reportes acerca de las mismas, las implicaciones que pueden ocurrir y las decisiones que se han de tomar al respecto. El siguiente es un ejemplo de cómo se ilustran comúnmente estos aspectos.

Tabla 3. Tabla de ejecución presupuestal

Rubros	Valor presupuestado	Valor ejecutado	Variaciones

Fuente: Díaz et al. (2012).

Tabla 4. Tabla de variaciones en la ejecución presupuestal

Rubro	Variación	Causas	Efectos	Plan de acción

Fuente: Díaz et al. (2012).

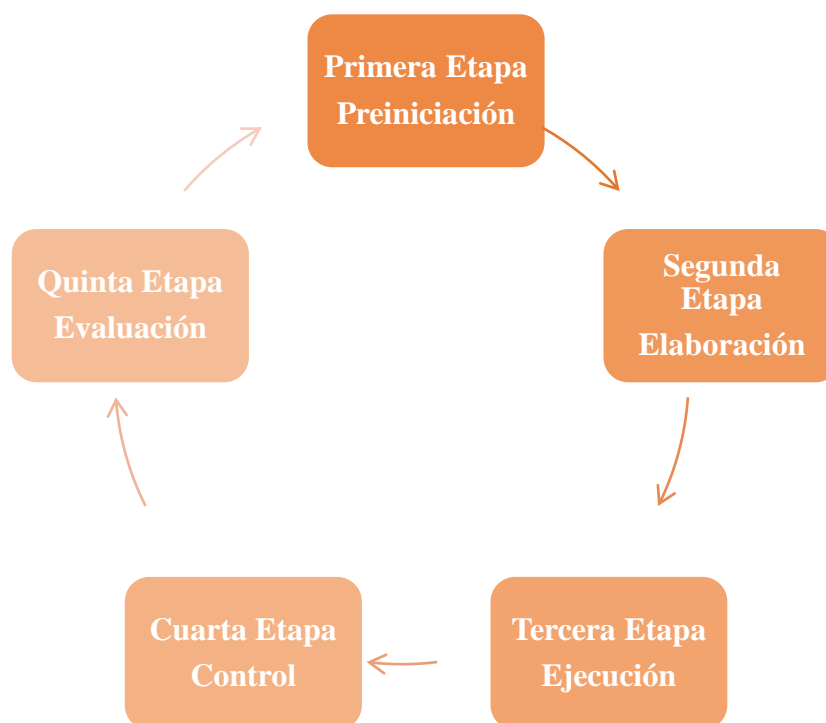
Cuarta etapa: control.

El control presupuestal consiste en establecer metas en cada una de las áreas organizacionales, así como los medios para hacer que las mismas se cumplan. Es importante establecer siempre cuestionamientos sobre el qué, el quién, el cuándo y el cómo, de lo contrario, es probable que el control presupuestario no sea exitoso. Se inicia al momento de realizar la comparación de los datos presupuestados contra los realmente obtenidos, determinando las variaciones que serán analizadas y que permitirán tomar las medidas correctivas que subsanen las inconsistencias. (Cárdenas y Nápoles, 2003, citados por Díaz et al., 2012, pp.22-23)

Quinta etapa: evaluación.

Una vez finalizada la ejecución presupuestal, con los respectivos informes que detallan las variaciones y las correspondientes medidas de control, se procede a la elaboración de un informe final de ejecución presupuestal real, que sentará las bases para el siguiente período; “consiste en un proceso de retroalimentación que abarca todas las etapas del proceso, desde un análisis del entorno, el proceso para la recolección de los datos, hasta el seguimiento continuo que se ejerza a través el control” (Díaz et al., 2012, p. 23).

Figura 3. Etapas del proceso de elaboración de un presupuesto



Fuente: Díaz et al. (2012).

Liquidación presupuestaria

Burbano (2011) señala que, siguiendo el principio de anualidad del presupuesto, las instituciones públicas, las empresas privadas y otras organizaciones con y sin fines de lucro deben hacer el cierre presupuestario al cierre del año y determinar el resultado de la ejecución. La finalidad no es hacer valer el cumplimiento de la normativa presupuestaria, sino que más bien permite conocer qué se hizo con los recursos asignados y en qué medida, la recaudación de los ingresos y la ejecución de los gastos.

La liquidación presupuestaria es el cierre de las cuentas a nivel organizacional que se debe hacer al terminar el período de ejercicio económico, con el cual se obtiene el resultado global de la ejecución presupuestaria, tanto a nivel financiero (déficit o superávit), como de la realización de los objetivos y metas establecidos previamente para cada uno de los programas presupuestarios. (Controlaría General de la República, 2017)

Los presupuestos, durante su elaboración, están constituidos por los saldos de caja y bancos disponibles, por las estimaciones de ingresos, así como por la estimación del cumplimiento de todas las obligaciones financieras y operativas que se vayan a realizar durante un período determinado.

Ingresos totales

Araujo (2012) menciona lo siguiente sobre los ingresos totales:

Un ingreso es un incremento de los recursos económicos y debe entenderse en el contexto de activos y pasivos de un estado financiero, puesto que se considera que un ingreso es la recuperación de un activo. Los ingresos suponen incrementos en el patrimonio de una entidad y puede tratarse de un aumento del valor de los activos o bien, una disminución de los pasivos, además, es importante diferenciar los ingresos por su procedencia para poder contabilizarlos, sean éstos producto de venta de bienes o de venta de servicios. Los ingresos se obtienen de la sumatoria de los ingresos corrientes y de los ingresos de capital. (Araujo, 2012, p. 68)

Tabla 5. Ingresos por bienes y servicios

Contabilización de ingresos por prestación de servicios	Contabilización de ingresos por venta de bienes
El servicio debe valorarse con fiabilidad.	La propiedad del bien debe haberse transferido.
La entidad recibe un beneficio de la operación.	La entidad no puede seguir gestionando el bien vendido.
El grado de realización debe realizarse con fiabilidad.	El importe debe valorarse con fiabilidad.
Los costos presentes y futuros a consecuencia de la prestación del servicio deben valorarse.	La entidad recibe un beneficio por la venta.
	Los costos de operación deben valorarse con fiabilidad.

Fuente: Glosario de Términos Fiscales (2017).

Ingresos corrientes.

Los ingresos corrientes se definen como la sumatoria de los ingresos tributarios y de los ingresos no tributarios. Se destaca un concepto más detallado, el cual indica que son “aquellos ingresos procedentes de impuestos y de entradas no recuperables, sin contraprestación y sin relación con reembolsos no provenientes de donaciones, de la venta de tierra, de activos intangibles, de las existencias del gobierno o activos de capital fijo y/o transferencias de capital fijo” (Glosario de Términos Fiscales, 2017, p. 12).

Ingresos tributarios.

En el Glosario de Términos Fiscales (2017), se presentan las siguientes definiciones sobre ingresos tributarios, no tributarios e ingresos de capital. Sobre los ingresos tributarios se menciona lo siguiente:

Uno de los componentes de los ingresos corrientes, los cuales se definen como contribuciones obligatorias, sin contraprestación y no recuperables, recaudadas por la administración central para ser empleados con fines públicos. Los ingresos tributarios están integrados por los impuestos, los cuales se dividen a su vez en directos (impuestos que gravan al patrimonio del contribuyente) e indirectos (impuestos que gravan el consumo). (Glosario de Términos Fiscales, 2017, p. 12)

Ingresos no tributarios.

El otro componente de los ingresos lo constituyen los ingresos no tributarios, que corresponden a derechos, tasas, arrendamientos de edificios, equipos e instalaciones contribuciones a la seguridad social, venta de bienes y servicios por parte de la administración pública, rentas a la propiedad y algunas otras entradas como multas no relacionadas con impuestos, transferencias corrientes de carácter privado y donaciones corrientes. (Glosario de Términos Fiscales, 2017, p. 12)

Ingresos de capital.

Los ingresos de capital son el producto de la venta de activos de capital no financiero, es decir, bienes inmuebles, activos intangibles, existencias y activos de capital fijo como edificios, construcciones y equipo de valor superior a un mínimo y utilizables durante más de un año en el proceso de producción y las entradas de transferencias sin contraprestación con fines de capital, provenientes de fuentes no gubernamentales. (Glosario de Términos Fiscales, 2017, p. 12)

Gastos totales

Los gastos son partidas que disminuyen el beneficio de las entidades o, en su defecto, aumentan la deuda o pérdidas de la misma. Siempre implican un desembolso de una cantidad de dinero determinada, ya sea en efectivo o mediante algún otro medio de pago; se produce un gasto cuando se obtiene una contraprestación del exterior, es decir, una prestación a la cual se obliga a una de las partes, mediante un contrato, a corresponder a lo ofrecido por la otra partes. Los gastos se componen de la sumatoria de los gastos corrientes y de los gastos de capital.

Gastos corrientes.

De acuerdo con el documento Clasificador Económico del gasto del Sector Público del Ministerio de Hacienda (2014), “comprenden las erogaciones, no recuperables que se destinan a la remuneración de factores productivos, adquisición de bienes, servicios y transferencias, para

atender las actividades ordinarias de producción de bienes y prestación de servicios por parte del sector público” (párr. 14).

Gastos de consumo.

Dicho documento define los gastos de consumo de la siguiente manera:

Son los gastos en los que incurren las instituciones del Sector Público, como resultado del desarrollo directo de la operación básica o cometido estatal en su actividad de servicio a la comunidad mediante el suministro de bienes y servicios. Incluye los gastos en que incurren las empresas públicas en la producción y comercialización de bienes y servicios. Estos gastos comprenden las remuneraciones al personal y la adquisición de bienes y servicios. (Clasificador Económico del Gasto del Sector Público, 2014, párr. 15)

Intereses.

Los intereses son todos aquellos “gastos corrientes que reflejan el costo de utilizar capital financiero recibido y de otras deudas asumidas. Estos gastos se destinan al pago de beneficios por concepto de títulos valores emitidos, préstamos adquiridos y otras obligaciones”. (Clasificador Económico del Gasto del Sector Público, 2014, párr. 16)

Transferencias corrientes.

Con respecto a las transferencias corrientes, el Clasificador Económico menciona lo siguiente:

Erogaciones para financiar fundamentalmente gasto corriente, destinados a personas, entes y órganos del sector público, privado y externo, con el fin de satisfacer necesidades públicas de diversa índole, sin que exista una contraprestación de bienes, servicios o derechos a favor de quien transfiere los recursos. (Clasificador Económico del Gasto del Sector Público, 2014, párr. 17)

Gastos de capital.

Los gastos de capital comprenden las erogaciones, no recuperables, para adquirir o producir bienes duraderos que, durante un largo período de tiempo, son destinados a un uso intensivo en el proceso de producción. A nivel contable, estos gastos representan aumentos en los activos, mejoras en los ya existentes y la prolongación de su vida útil, con la finalidad de incrementar la capacidad productiva y de servicio de las instituciones públicas. (Clasificador Económico del Gasto del Sector Público, 2014, párr. 18)

CAPÍTULO III – MARCO METODOLÓGICO

La investigación se concibe como un conjunto de procesos sistemáticos y empíricos que se aplican al estudio de un fenómeno y tiene la particularidad de que es dinámica, cambiante y evolutiva. Toda investigación persigue dos propósitos fundamentales, los cuales son producir conocimiento y teorías sobre un fenómeno (investigación básica) y la resolución de problemas (investigación aplicada) y es gracias a estos dos tipos de investigación que el conocimiento humano tiene un carácter universal.

Enfoque de la investigación

Debido a las diferentes premisas que pueden sustentar una investigación, existen dos aproximaciones principales: el enfoque cuantitativo y el enfoque cualitativo. El primero utiliza la recolección de datos para probar hipótesis con base en mediciones numéricas y análisis estadístico, mientras que, en el enfoque cualitativo, se utiliza la recolección y el análisis de los datos para afinar las preguntas de la investigación o generar nuevas interrogantes en el proceso de interpretación (Hernández, Fernández y Baptista, 2014, p. 9).

Dado que los procesos de investigación son muy complejos, existen los también llamados enfoques mixtos, en donde “se recolectan datos cuantitativos y cualitativos, a varios niveles y de forma simultánea o en diferentes secuencias para arribar a nuevas variables y temas para futuras exploraciones; por lo general, se utilizan para lidiar con problemas de investigación sumamente complejos” (Hernández et al., 2014, p. 549).

El enfoque de la presente investigación es cuantitativo, por cuanto se realiza bajo el paradigma positivista, el cual busca explicar y estimar con precisión las variables que son objeto de este estudio, además, hay una realidad objetiva única que conocer, ya que el mundo es considerado como externo a la realidad del investigador (Hernández et al., 2014, p. 10).

De acuerdo Monge (2011), realizar investigación científica, desde un enfoque cuantitativo implica llevar a cabo un proceso sistemático y ordenado, por lo cual es necesario proyectar la investigación de acuerdo con una estructura lógica de decisiones y con una estrategia que pueda orientar la obtención de las respuestas adecuadas a la pregunta central de la investigación, por ello plantea cinco fases que ayudan a estructurar la investigación:

- 1) Fase conceptual, en donde hay una delimitación y formulación del problema con base en la literatura consultada y a partir de la construcción del marco teórico.
- 2) Fase de planeación y diseño, para definir la población y la muestra que serán utilizadas y la selección de los métodos e instrumentos para la recolección de datos.
- 3) Fase empírica, cuando se recogen todos los datos y los mismos se preparan para su análisis.
- 4) Fase analítica, donde se analizan e interpretan todos los datos.
- 5) Fase de difusión, cuando se comunican y se aplican las observaciones. (pp. 22-30)

Diseño de la investigación

De acuerdo con Hernández et al. (2014), el diseño de la investigación es “el plan o estrategia que se desarrolla para obtener la información que se requiere en una investigación y responder al planteamiento central de la misma” (p. 128). La selección del diseño de la investigación está basada en si la investigación que se desea realizar es de tipo cuantitativo o de tipo cualitativo.

En el proceso cuantitativo, los investigadores disponen de los diseños experimentales y los diseños no experimentales. En el diseño experimental, el primer requisito es la manipulación intencional de una o más variables independientes, la cual se considera como la causa en una relación entre variables y al efecto que provoca dicha causa se le conoce como variable dependiente, generándose así un experimento (Hernández et al., 2014, p. 130).

Los experimentos deben cumplir tres requisitos fundamentales, el primero es si existe o no la manipulación intencional de una o más variables independientes, el segundo consiste en medir el efecto que la variable independiente tiene en la variable dependiente y, por último, el control y la validez interna del experimento para que los resultados obtenidos sean interpretados en forma adecuada.

El proceso cuantitativo dispone también de los diseños no experimentales, en donde las investigaciones se realizan sin manipular deliberadamente variables, es decir, no se manipula intencionalmente la variable independiente para ver su efecto en otras variables; lo que se realiza es observar fenómenos tal y como se dan en su contexto natural para analizarlos.

Por otro lado, las investigaciones cualitativas también tienen sus diseños básicos, ellos son el diseño de la teoría fundamentada, el diseño etnográfico, el diseño narrativo, el diseño fenomenológico y el diseño de investigación-acción. De acuerdo con Hernández et al. (2014), el límite entre estos diseños es muy estrecho, son relativos y en muchas ocasiones no existen realmente, por lo que, en las investigaciones, se toman los elementos de dos o más a la vez, es decir, se mezclan.

En el diseño de la teoría fundamentada, según explica Hernández et al. (2014), el investigador sugiere una teoría con respecto a la temática objeto de estudio; al generar una teoría, se genera una hipótesis, así como las variables que la integran y de acuerdo con los autores que apoyan este diseño, los datos se deben sustentar o derivarse de datos que hayan sido recolectados en el campo. De esta forma, lo que se realiza es que la teoría propuesta se contrasta con la literatura previa.

El diseño etnográfico “busca explorar y comprender los diferentes sistemas sociales y producir interpretaciones significativas de ellos, desde un punto de vista de los participantes del estudio. Se considera muy amplio ya que puede abarcar conceptos históricos, geográficos, socioeconómicos, políticos y culturales” (Hernández et al., 2014, p. 479).

El diseño narrativo procura comprender la sucesión de hechos, situaciones, fenómenos, procesos y eventos que involucren pensamientos, sentimientos y emociones, a través de las vivencias contadas por quienes las experimentan. El investigador contextualiza la época y el lugar donde ocurrieron los eventos y reconstruye las historias individuales, con la finalidad de armar una historia o narrativa general. (Hernández et al., 2014, p. 485)

La fenomenología posee la particularidad de que se le considera una filosofía, un enfoque y un diseño de investigación. Al igual que en la teoría fundamentada, “se obtiene las perspectivas de los participantes, pero en lugar de generar un modelo a partir de ellas, se explora, se describe y se comprende lo que los individuos tienen en común basados en sus experiencias con un determinado fenómeno” (Hernández et al., 2014, p. 493).

De acuerdo con Hernández et al. (2014), el diseño de investigación-acción busca comprender y resolver problemas específicos de una colectividad vinculada a un ambiente en particular, también se centra en aportar información que sea útil para la toma de decisiones en

proyectos, procesos y reformas estructurales; es decir, se centra en conducir a un cambio y este cambio debe incorporarse en el proceso de investigación.

Para efectos de esta investigación, se utilizará un diseño cuantitativo no experimental, ya que, según Hernández et al. (2014), “una investigación no experimental busca estudiar fenómenos que se realizan sin ninguna manipulación deliberada de variables y, únicamente, se observan en su entorno natural para ser analizados” (p. 152).

En esta investigación no se pretende hacer una manipulación intencional de las variables en estudio y con ello afectar su resultado final, por el contrario, la finalidad es seguir un proceso sistemático y empírico en el que las variables independientes no se van a manipular, esto porque ya han ocurrido y únicamente se observan los efectos ya acontecidos. Hernández et al. (2014) citan a Mertens (2010) y señalan que este diseño investigativo es recomendable cuando hay variables que no pueden o no deben ser manipuladas o resulta complicado hacerlo, lo cual se ajusta al tipo de variables que serán objeto de estudio.

Muestra de la investigación

En la mayoría de situaciones de investigación, no es posible estudiar todos los elementos o sujetos a los cuales se refiere el problema, sino que se trabaja con un grupo de ellos para después generalizar los resultados a la totalidad, este proceso se conoce como inferencia estadística. Para poder realizar esta inferencia estadística, es necesario que la cantidad de sujetos y la forma como son seleccionados sean adecuadas.

Población.

El concepto de población no referencia únicamente a individuos, pueden ser también objetos y medidas que poseen características comunes observables en un lugar y en un momento determinado y que deben cumplir con las condiciones de homogeneidad, tiempo y espacio donde se ubica la población de interés y la cantidad de la misma. “Es un conjunto de elementos que representan una característica o condición común que es objeto de estudio” (Monge, 2011, p.124).

Se distinguen dos tipos de poblaciones: la población finita cuando consta de un número limitado de elementos, mientras que la población se considera infinita cuando los elementos no se pueden contabilizar, pues existen en un número ilimitado. También se distingue el concepto de población objetivo, es aquella sobre la cual el investigador desea establecer una conclusión y

población muestreada, a partir de la que se extrajo la muestra y sobre la que puede establecerse una conclusión.

La población objetivo de esta investigación es el presupuesto del Instituto Nacional de Aprendizaje, así como los estados e indicadores financieros institucionales.

Muestra.

La muestra es un subconjunto de elementos que pertenecen a un conjunto más grande, pero que es representativa de toda la población y para la presente investigación, se utilizará una muestra no probabilística, la cual consiste “en un subgrupo de la población en la que la elección de los elementos no depende de la probabilidad, sino que depende de las características de la investigación” (Hernández et al., 2014, p. 176).

Existen dos tipos de muestreo: el muestreo probabilístico se da cuando los integrantes de la muestra se eligen al azar y, por lo tanto, puede calcularse con antelación la probabilidad de ser incluido en esa muestra y el muestreo no probabilístico, conocido también como muestreo por conveniencia, los elementos son elegidos con base en el criterio del investigador y se desconoce la probabilidad que tiene cada elemento de ser elegido como muestra.

Se determinó anteriormente que la población objeto de estudio en esta investigación es el presupuesto del Instituto Nacional de Aprendizaje, sin embargo, la institución es muy grande y cuenta con muchas unidades regionales y centros de formación, por lo que la muestra se estableció como el presupuesto de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje, así como sus estados financieros. El objetivo de la selección de esta muestra es una mayor supervisión de las actividades de campo y de procesamiento de datos.

Variables de análisis

Una variable es una propiedad que fluctúa y cuya variación es susceptible de medirse u observarse. El concepto de variable es aplicable a personas u otros seres vivos, objetos, hechos y fenómenos, los cuales adquieren diversos valores respecto de la variable referida. Las variables adquieren valor para las investigaciones científicas cuando hay una relación con otras variables, es decir, cuando forman parte de una hipótesis o de una teoría.

La operacionalización de las variables consiste en establecer significados para los términos que son objeto de estudio y en virtud de ello, queda definida una determinada categoría o un determinado aspecto bajo el cual serán medidos o estudiados.

Cuadro de operacionalización de variables.

Tabla 6. Cuadro de operacionalización de las variables de análisis

Objetivo específico	Variable	Definición conceptual	Indicadores	Definición instrumental
Conocer los aspectos generales de la temática presupuestaria que maneja el Instituto Nacional de Aprendizaje para el período 2015-2016.	Generalidades	Conceptos generales en cuanto a materia presupuestaria del Instituto Nacional de Aprendizaje, basados en reglamentación y normativa institucionales (Instituto Nacional de Aprendizaje, 2017).	Modelo presupuestario <ul style="list-style-type: none"> • Concepto • Clasificación • Objetivos • Importancia • Etapas • INA • Concepto • Funciones • Ley y origen • Financiamiento • Estructura organizativa • URCO 	Investigación documental (Revisión de literatura y las fuentes).
Evaluar, mediante el análisis de los estados financieros y otras variables financieras, el desempeño presupuestario de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje durante el período 2015-2016.	Estados financieros y variables financieras	Informes y otros elementos adicionales de un modelo financiero en forma definida e integrada (Instituto Nacional de Aprendizaje, 2017).	Determinación de los niveles de ejecución presupuestaria basados en el análisis de los estados financieros	<ul style="list-style-type: none"> • Informes presupuestarios 2015-2016 • Estado de Balance General • Estado de Resultados • Razones financieras

Formular estrategias financieras y operativas para mejorar la ejecución y el control presupuestario de la URCO del INA.	Estrategias	Conjunto de acciones que se llevan a cabo para lograr un fin determinado (Instituto Nacional de Aprendizaje,2017).	Mejora de la ejecución y el control presupuestario	Cuestionario para determinar la gestión presupuestaria de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje para el período 2015-2016) y entrevista telefónica.
---	-------------	---	--	---

Fuente: elaboración propia (2017).

Instrumentos utilizados en la investigación

Hernández et al. (2014) definen los instrumentos de investigación de la siguiente forma:

Los instrumentos de investigación cuantitativa deben cumplir tres variables fundamentales para su elección: la operacionalización que consiste en pasar de una variable teórica a indicadores más específicos y medibles, la codificación, que son valores numéricos representativos y el establecimiento de niveles de medición los cuales pueden ser de naturaleza nominal, ordinal, por intervalos y por medición de razón. Puesto que la investigación se plantea como de carácter cuantitativo, se dispondrá del cuestionario y de la entrevista como instrumentos para la recolección de datos. (Hernández et al., 2014, p. 36)

De acuerdo con Monge (2011), los cuestionarios son el instrumento de investigación cuantitativa más comúnmente utilizado, ya que permite obtener de manera rápida datos sobre las variables de análisis, además que son adecuados para las actitudes, expectativas, opiniones y variables que puedan medirse. Los cuestionarios son muy versátiles y se pueden aplicar de varias formas, pero principalmente se aplican de forma autoadministrada, es decir, se proporciona directamente a los participantes y mediante la entrevista, un entrevistador aplica el cuestionario a los participantes.

Hernández et al. (2014) citan a Chasteauneuf (2009) e indican que un cuestionario es un conjunto de preguntas respecto de una variable o más y debe ser congruente con el planteamiento del problema. En un cuestionario es válido realizar preguntas abiertas, donde no existe una delimitación de las respuestas y preguntas cerradas, las cuales sí contienen opciones de respuesta

previamente delimitadas. La elección de este instrumento de investigación es importante porque constituye un medio útil y eficaz para recolectar información en un período relativamente corto.

Por otro lado, la entrevista es un “medio que consiste en recoger información mediante un tipo de comunicación entre entrevistador y entrevistado, en el cual el entrevistado responde a cuestiones, previamente diseñadas en función de las dimensiones que se pretenden estudiar, planteadas por el entrevistador” (Hernández et al., 2014, p.256).

La entrevista es un medio altamente útil para recolectar información, a partir de la utilización del instrumento del cuestionario, porque permite recabar información que no es posible recabar en publicaciones escritas o digitales. Además, que permite entablar una relación más interpersonal con el entrevistado, así como desarrollar una mayor empatía entre investigador y entrevistado, observación del lenguaje verbal y no verbal, así como la cantidad y la calidad de la información recibida.

Monge (2011) señala que se pueden aplicar tres tipos de entrevistas: la entrevista estructurada, la cual se realiza a través de un esquema de cuestiones ya elaboradas y planteadas con un mismo orden y un mismo término a todos los entrevistados; la entrevista semiestructurada tiene un relativo grado de flexibilidad tanto en formato como en orden, mientras que la entrevista no estructurada se caracteriza por su flexibilidad y durante su desarrollo el entrevistador define la profundidad del contenido, la cantidad y el orden de las preguntas.

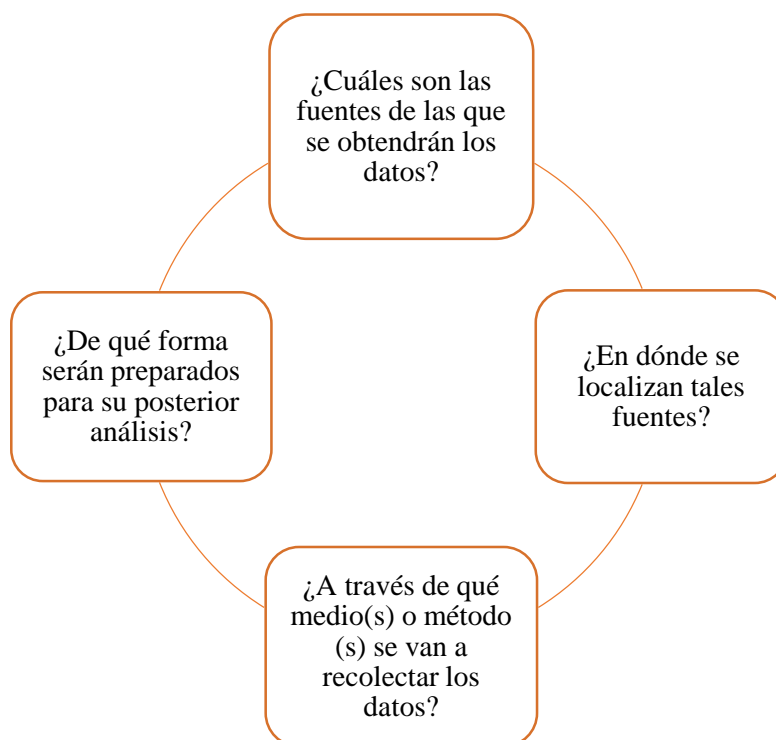
La observación es otro de los instrumentos de recolección de datos para investigaciones cuantitativas más utilizados, ya que permite al investigador recolectar información de manera no obstructiva respecto a conductas y procesos que sean objetivo de estudio, tiene la ventaja que se puede adaptar a los eventos tal y como ocurren, pero a su vez dificulta la interpretación de las conductas, debido a la complejidad al categorizar las conductas observadas. (Monge, 2011, p. 143)

Para efectos de la presente investigación, se utilizará un cuestionario de preguntas abiertas y una entrevista semiestructurada, con el fin de determinar la información financiera que permitirá evaluar la ejecución presupuestaria de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje.

Proceso para la recolección de datos

Cuando ya se ha seleccionado el diseño de la investigación más apropiado y la muestra adecuada de acuerdo con los objetivos planteados y con el problema de estudio o hipótesis planteada, la siguiente etapa es la recolección de los datos pertinentes sobre las variables de las unidades de muestreo. Recolectar datos, según Hernández et al. (2014), “implica elaborar un plan detallado de procedimientos para reunir datos con un propósito específico” (p. 198).

Figura 4. Plan para la recolección de datos



Fuente: Hernández et al. (2014).

Considerando el nivel de información utilizado en el presente estudio, la misma se compone de fuentes de información primaria y fuentes de información secundaria. Las primeras se refieren a información nueva y original, resultado de la información recopilada por el investigador, mientras que las segundas se refieren a información previamente organizada y que es producto de una reorganización de datos que son considerados como fuentes primarias.

Será una fuente de datos primaria toda aquella información que en este estudio se genere producto de la aplicación de los instrumentos de recolección de datos, el cuestionario y la entrevista; mientras que serán fuentes de datos secundarios todos aquellos libros, artículos

especializados y leyes consultadas que servirán para sentar los principios teóricos del tema de presupuestos en las instituciones públicas.

Método de análisis de la investigación

Cuando se han recolectado los datos necesarios a través de los instrumentos seleccionados, es la parte esencial de la investigación, la cual consiste en la agrupación y la clasificación de los datos correspondientes a cada una de las variables que son objeto de estudio y su presentación correspondiente. De acuerdo con Hernández et al. (2014), se propone el siguiente esquema para el análisis de los datos:

- Validación de los datos: definida como el grado hasta el cual lo que se está midiendo es realmente medible o no.
- Edición: consiste en la verificación de los errores, tanto del entrevistador como de los entrevistados, implica una verificación manual de si el entrevistador hizo o no ciertas preguntas o no registró la respuesta a ciertas preguntas y si el entrevistador parafraseó algunas preguntas o algunas respuestas.
- Codificación: proceso de asignar códigos numéricos a los datos recolectados a través de las respuestas obtenidas.
- Introducción de los datos: una vez que los datos han sido validados, editados y codificados, llega el momento de introducir los mismos en algún medio electrónico.
- Tabulación y análisis de los datos: en esta última, los resultados obtenidos a través de los instrumentos cuantitativos aplicados deben estar libres de todos los errores de introducción lógica de datos y el siguiente paso es tabular y analizar todos los resultados adquiridos.

La investigación científica es, en esencia, como cualquier otro tipo de investigación, la diferencia es que la investigación científica es más rigurosa, organizada y se lleva a cabo cuidadosamente, ya que se le considera sistemática, porque no se dejan los hechos a la casualidad, empírica porque se recolectan y se analizan datos y crítica porque se avalúa y se mejora de manera constante, esto es aplicable a cualquier tipo de investigación.

CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE RESULTADOS

La presente investigación se enfoca en realizar un análisis de los estados financieros y de otras variables financieras, sobre la ejecución presupuestaria de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje, buscando determinar y evaluar el desempeño de la gestión presupuestaria durante el período 2015 – 2016 y con ello, formular propuestas que mejoren la ejecución y el control presupuestario de la unidad mencionada.

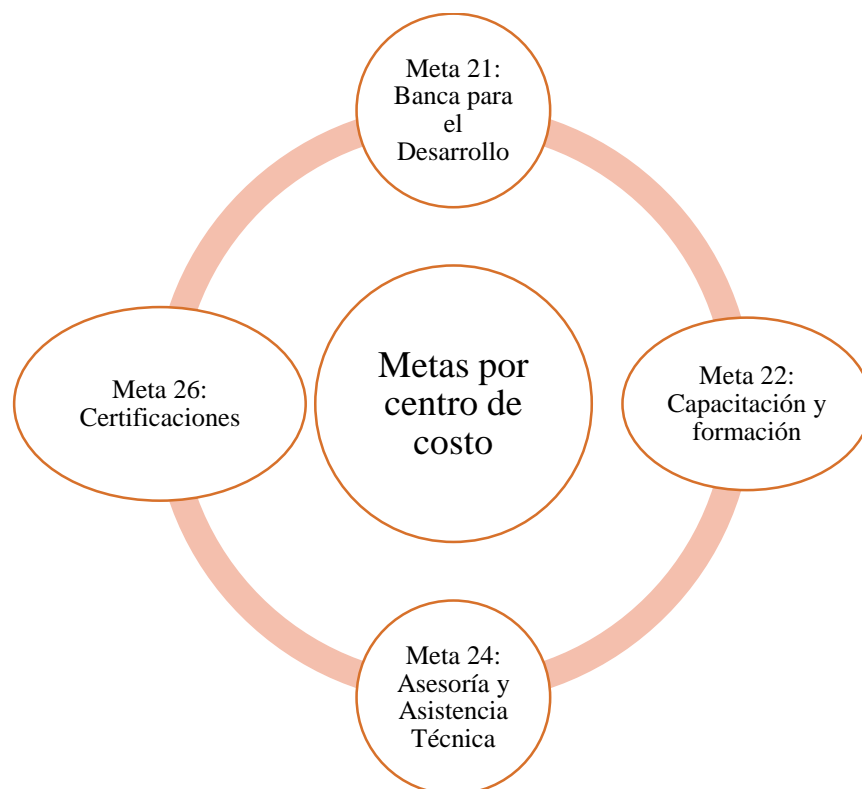
Como bien se indicó anteriormente, la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje concentra la mayor cantidad de presupuesto, recursos y oferta académica, por lo cual, en el presente capítulo se analizará el presupuesto de la misma mediante los siguientes indicadores financieros: análisis financiero comparativo de la ejecución presupuestaria 2015 – 2016, estado de situación financiera, estado de resultados y razones financieras.

El siguiente análisis se basa en datos proporcionados por el departamento financiero de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje, los cuales consisten en informes de ejecución presupuestaria de cada una de las partidas y subpartidas en cuestión, así como la presentación de los Estados Financieros de la entidad. Estos datos fueron recolectados mediante la entrevista realizada al señor Carlos Acuña, encargado del área financiera de la Unidad Regional Central Oriental. El Lic. Acuña, menciona el 17 de octubre de 2017 que:

De las nueve unidades regionales que conforman a la institución, la Unidad Regional Central Oriental es la más grande de todas, puesto que concentra la mayor cantidad de oferta académica, concentra también la mayor cantidad de centros especializados y de centros de formación y, concentra la mayor cantidad de presupuesto asignado por parte de las autoridades institucionales.

De acuerdo con la entrevista realizada, el presupuesto de la Unidad Regional Central Oriental representa un 15 % del total asignado a toda la institución y un 22 % de total asignado entre las nueve unidades regionales; además, como se indicó anteriormente, el presupuesto es la expresión financiera del Plan Operativo Institucional, por lo tanto, cada centro que conforma a esta unidad, al momento de ingresar los datos en el sistema, “debe distribuir el monto destinado a cada subpartida a las metas por centro de costo” (Acuña, C, comunicación personal, 17 de octubre de 2017).

Figura 5. Distribución del costo por meta



Fuente: elaboración propia con datos suministrados por el Instituto Nacional de Aprendizaje (2017).

Por cada subpartida ejecutada, el encargado del centro debe indicar claramente qué porcentaje de presupuesto fue destinado a cada una de las cuatro metas por centro de costo, ya que el no contar con esta información provocaría, “pérdida de credibilidad por el manejo inadecuado de los costos, así como la posibilidad de que se generen vacíos sobre información crítica en la toma de decisiones, como lo son los saldos por subpartida y la disponibilidad de liquidez” (Acuña, C, comunicación personal, 17 de octubre de 2017).

El Lic. Acuña explicó también que los recursos no ejecutados durante un período presupuestario no pueden ser utilizados en el siguiente de manera retroactiva, sino que, por el contrario, la administración central toma control de los mismos a final de año y de acuerdo con las estimaciones presupuestarias entregadas por los encargados de cada uno de los centros, se entregan nuevos recursos a los mismos; además, durante el ejercicio presupuestario anual, los recursos solo

son transferibles a otras partidas y a otros centros de costo, pero siempre dentro la misma unidad regional (2017).

Indicadores presupuestarios

Los indicadores presupuestarios pretenden informar sobre la gestión del presupuesto y establecer el grado de cumplimiento de los objetivos y metas planteados. Se entenderá por indicador a las relaciones cuantitativas entre dos variables y son clasificados según correspondan a los objetivos de eficacia y de eficiencia. Para la medición de la ejecución presupuestaria, se tomarán en consideración los siguientes criterios:

Tabla 7. Criterios para la evaluación de la ejecución presupuestaria

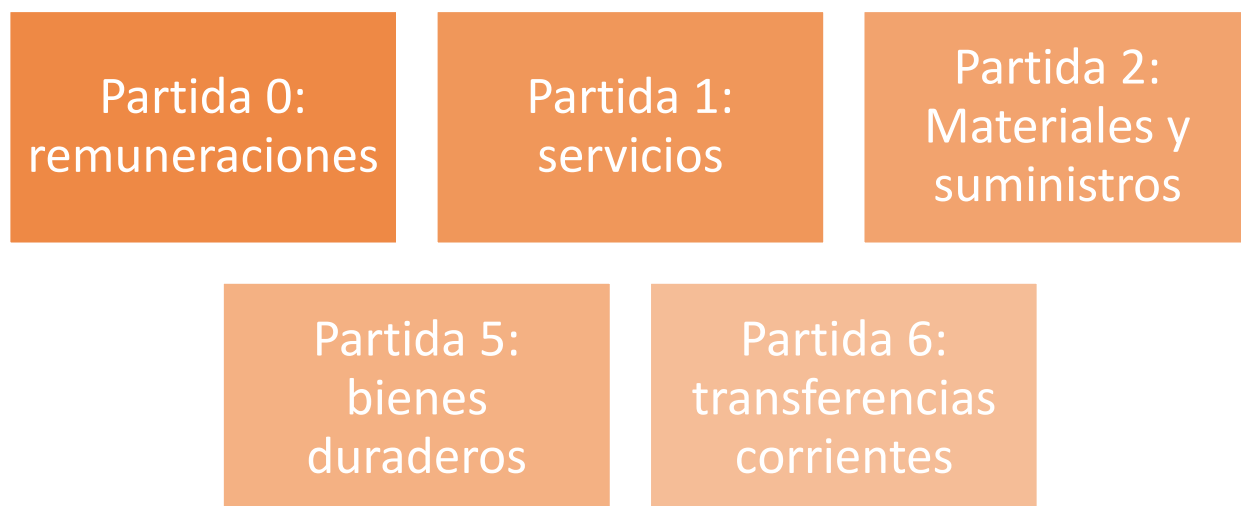
Rangos porcentuales de ejecución presupuestaria	Criterio de evaluación
0% a 85%	Deficiente
86% a 90%	Bueno
91% a 95%	Muy bueno
96% a 100%	Excelente

Fuente: elaboración propia (2017).

Lineamientos para la formulación de presupuestos del Instituto Nacional de Aprendizaje.

Los informes anuales de ejecución presupuestaria presentan el análisis de los ingresos y de los gastos, así como el financiamiento por parte del gobierno central, en un esfuerzo y compromiso de la administración central por transparentar el uso de los recursos públicos y proveer información económica – financiera oportuna, coherente y confiable. El Instituto Nacional de Aprendizaje presenta los siguientes lineamientos para la formulación, presentación y control de sus presupuestos anuales.

Figura 6. Lineamientos para la presupuestación de las partidas de la Unidad Regional Central Oriental



Fuente: elaboración propia (2017).

Partidas 0 (cero) de remuneraciones.

Los montos de las subpartidas que conforman la partida cero son suministrados por la Unidad de Recursos Humanos y es también responsabilidad de cada unidad presupuestaria su distribución según corresponda. Al momento de la distribución, se considera que todas las subpartidas están estrechamente relacionadas entre sí, por lo que debe existir coherencia en la distribución de los montos.

Partidas 1 (uno) de servicios.

Dentro de esta partida se hallan las subpartidas que están concentradas, es decir, que su presupuestación es competencia de solo algunas unidades, o bien, solo algunos renglones de gasto son administrados por una unidad en particular, ello debido a directrices institucionales. Para efectos de las unidades regionales, incluyen las subpartidas de servicios básicos y de gestión y apoyo, servicios comerciales y financieros, gastos de viaje y transporte, actividades de capacitación, formación y protocolo, así como actividades de mantenimiento y reparación.

Partidas 2 (dos): materiales y suministros.

Las subpartidas incluidas en la partida 2 (dos) tienen la característica de que no presentan restricciones, sin embargo, las justificaciones para la adquisición de las mismas deben cumplir con todo lo relativo a su recepción, almacenamiento y despacho, así como verificar que la logística de aprovisionamiento se ajuste a una política de manejo de inventario de materiales y otros insumos.

Partidas 3 (tres): intereses y comisiones.

En esta partida se incluyen todos aquellos gastos correspondientes al pago de intereses por préstamos obtenidos por el Instituto Nacional de Aprendizaje y se menciona de toda la institución, puesto que estas subpartidas no son regionalizadas, sino que son concentradas a nivel global. Las normas técnicas sobre presupuestos públicos emitidas por la Contraloría General de la República solicitan incluir los aspectos básicos que identifican la responsabilidad financiera adquirida por la institución.

Partida 5 (cinco): adquisición de bienes.

Esta partida incluye la adquisición de bienes duraderos nuevos, la construcción o compra de edificios, así como todos aquellos procesos de construcción, adición y mejoramiento de los bienes de capital de la unidad. La Unidad Regional Central Oriental considera que los bienes deben apearse a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP).

Partida 6 (seis): transferencias corrientes.

Las transferencias corrientes, según lo describe el Glosario de Términos Fiscales (2017), son erogaciones que financian mayormente los gastos corrientes, destinados a personas, entes y otros organismos del sector público y privado, satisfaciendo necesidades de diversa índole, sin que exista una contraprestación de bienes, servicios o derechos a favor de quien realiza la transferencia de los recursos.

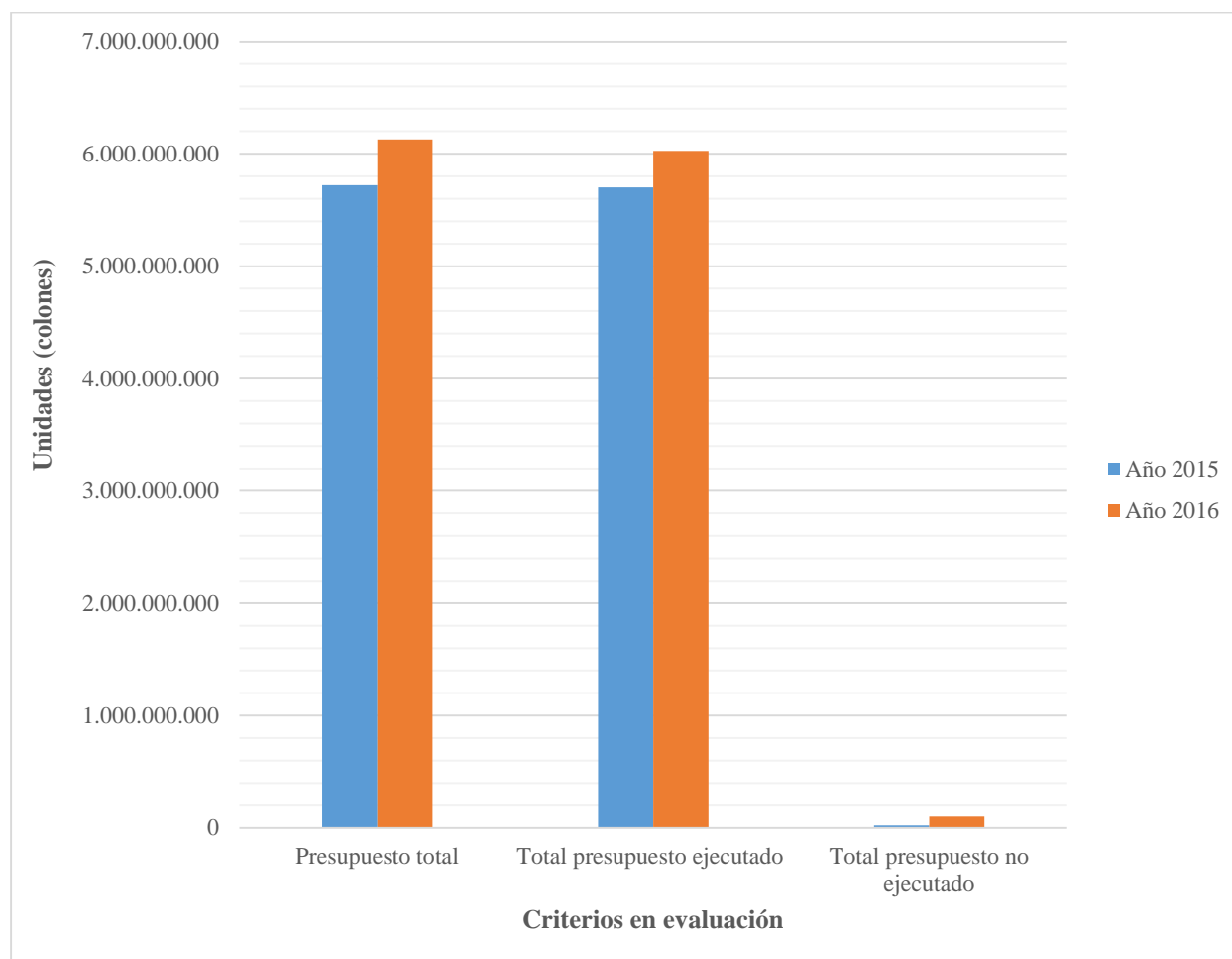
Análisis financiero comparativo de la ejecución presupuestaria de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje para el período 2015-2016

Análisis financiero comparativo de la partida cero (0) para los períodos 2015-2016.

Tabla 8. Partida de remuneraciones período 2015-2016 (colones)

	Período 2015				Período 2016			
	Total presupuesto	Total Girado	Total no Girado	% ejecución	Total presupuesto	Total Girado	Total no Girado	% ejecución
Aporte patronal fondo capitalización laboral	130.538.374	129.487.127	1.051.247	99,19	142.605.099	136.269.255	6.335.844	95,56
Aporte patronal Reg. Oblig. pensiones compl.	76.132.952	76.005.966	126.986	99,83	83.186.304	79.548.546	3.637.758	95,63
Contribución patronal otros fondos adm. entes públicos	323.899.454	323.403.945	495.509	99,85	294.992.692	278.275.725	16.716.967	94,33
Contribución patronal banco popular	10.942.237	10.860.955	81.282	99,26	11.883.751	11.364.439	519.312	95,63
Contribución patronal pensiones / salario C.C.S.S.	430.850.802	429.458.800	1.392.002	99,68	468.225.631	447.990.677	20.234.954	95,68
Aguinaldo	361.669.605	361.403.942	265.663	99,93	396.125.287	383.022.931	13.102.356	96,69
Otros incentivos salariales	432.208.116	429.713.907	2.494.209	99,42	476.104.459	470.424.790	5.679.669	98,81
Restr. al libre ejercicio profesión	881.420.623	877.851.283	3.569.340	99,6	941.584.067	932.796.347	8.787.720	99,07
Retribución por años servicio	559.155.951	557.637.580	1.518.371	99,73	626.938.948	619.856.702	7.082.246	98,87
Salario escolar	316.607.853	315.922.466	685.387	99,78	341.583.036	341.558.830	24.206	99,99
Sueldo para cargos fijos	2.198.571.512	2.190.066.156	8.505.356	99,61	2.344.247.278	2.324.599.564	19.647.714	99,16
TOTALES	5.721.997.479	5.701.812.127	20.185.352	99,65	6.127.476.552	6.025.707.806	101.768.746	98,34

Fuente: Instituto Nacional de Aprendizaje (2017).

Figura 7. Comparativo de la partida cero (0) – Remuneraciones para el período 2015-2016

Fuente: elaboración propia (2017).

De acuerdo con la información anterior, hubo una variación (aumento) de ¢405.479.073 en el presupuesto total asignado para el año 2016, respecto al 2015. En cuanto a la ejecución real, en el 2015 la misma fue por un monto de ¢5.701.812.127, en tanto ¢20.185.352 no fueron utilizados durante ese período, dando como resultado una ejecución presupuestaria del 99,65%; mientras que en el período 2016, la ejecución real fue de ¢6.025.707.806 y ¢101.786.746 que no fueron ejecutados, el resultado final fue una ejecución presupuestaria de un 98,34% para ese período.

Por tanto y basados en los criterios de evaluación presupuestaria establecidos, la gestión de la partida fue excelente durante el período 2015 – 2016. Cabe destacar que la ejecución presupuestaria de las subpartidas relacionadas con los aportes patronales realizados a fondos de pensiones obligatorias y complementarias, así como los aportes a los fondos de capitalización

laboral, aumentaron durante el año 2016 en cuanto a cantidad de recursos asignados y girados, aunque porcentualmente, dicho incremento no es perceptible.

En el año 2015, la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje tuvo una temporada de contratación de personal administrativo y docente, con el objetivo de cubrir el incremento de la oferta académica ofrecida; por otra parte, en el 2016 la institución realizó modificaciones a las políticas de contratación de personal administrativo y docente, así como en los requisitos de carrera profesional, esto trajo como consecuencia que una mayor cantidad de recursos de la partida permanecieran sin ejecutar, ya que muchos empleados se acogieron a un nuevo régimen salarial.

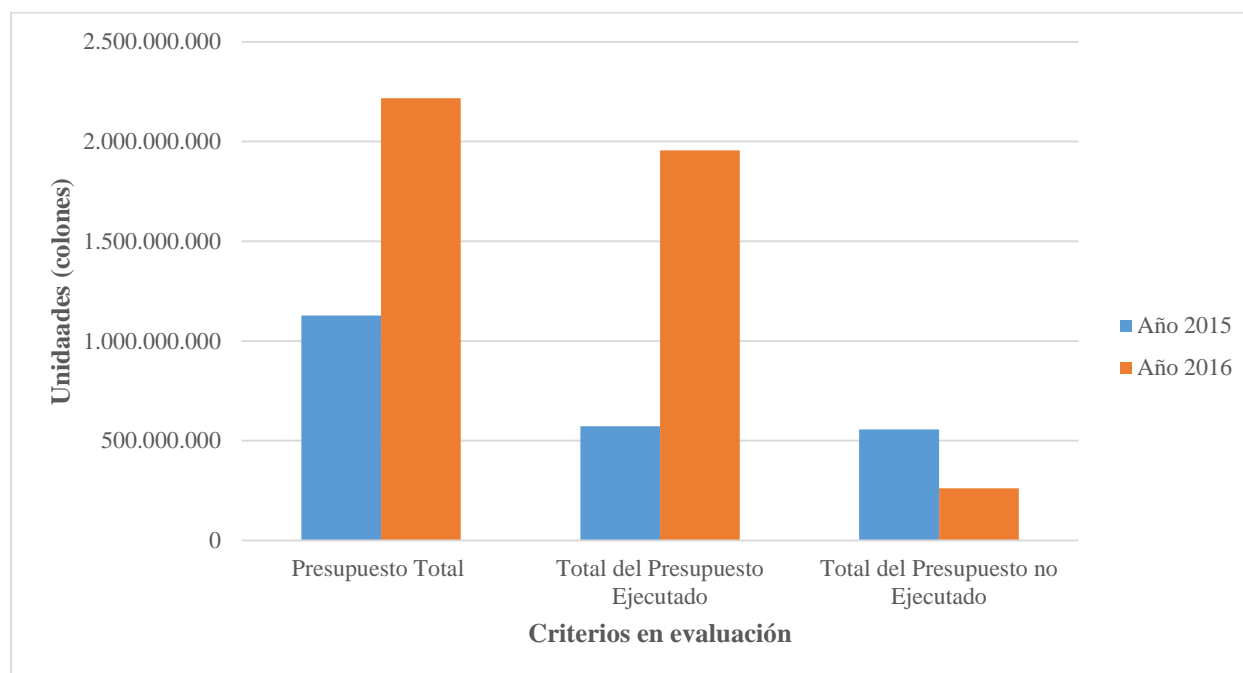
Los altos niveles de endeudamiento y el detrimento de los sistemas de pensiones en la actualidad han menoscabado la calidad de vida de muchos empleados, impidiéndoles acogerse a una pensión, aun cuando cumplen todos los requisitos, por ello año con año la unidad debe presupuestar más recursos de los solicitados anteriormente, para poder cubrir los gastos que se originan por esta partida. (Acuña, C, comunicación personal, 17 de octubre de 2017)

Análisis financiero comparativo de la partida uno (1) para los períodos 2015-2016.

Tabla 9. Partida de servicios período 2015-2016 (colones)

	Período 2015				Período 2016			
	Total presupuesto	Total Girado	Total no Girado	% ejecución	Total presupuesto	Total Girado	Total no Girado	% ejecución
Actividades protocolarias/ sociales	51.384.919	28.135.350	23.249.569	54,75	10.284.196	10.050.000	234.196	97,72
Alquiler de edificios/locales	12.000.000	0	12.000.000	0	12.000.000	0	12.000.000	0
Alquiler maquinaria, equipo y mobiliario	4.035.000	1.775.414	2.259.586	44	2.800.000	2.566.441	233.559	91,66
Comisiones y gastos por servicios financieros	730.000	483.481	246.519	66,23	500.000	306.698	193.301	61,34
Impresión, encuadernación y otros	73.162.873	53.365.782	19.797.091	72,94	76.000.000	46.181.429	29.818.571	60,77
Intereses moratorios	440.000	0	440.000	0	150.000	0	150.000	0
Mant. & Rep. Equipo, mobiliario y edificios	293.124.517	134.696.247	158.428.270	45,95	486.606.475	351.659.145	134.947.326	72,27
Otros impuestos	4.210.643	4.049.956	160.687	96,18	10.032.592	8.056.521	1.976.070	80,3
Servicios varios	507.599.426	240.709.259	266.890.167	47,42	1.495.617.171	240.509.605	72.624.808	16,08
Transporte de bienes	1.120.000	0	1.120.000	0	1.450.000	1.320.000	130.000	91,03
Transporte dentro del país	20.780.861	13.965.532	6.815.329	67,2	17.051.403	14.376.045	2.675.357	84,31
Viáticos	159.605.629	94.668.278	64.937.351	59,31	104.238.671	97.646.536	6.592.134	93,68
Total	1.128.193.868	571.849.300	556.344.568	50,69	2.216.730.508	1.955.155.186	261.575.322	88,20

Fuente: Instituto Nacional de Aprendizaje (2017).

Figura 8. Comparativo de la partida uno (1) – Servicios para el período 2015-2016

Fuente: elaboración propia (2017).

De acuerdo con la información anterior, hubo una variación (aumento) de ₡1.088.536.640 en el presupuesto total asignado para el año 2016, con respecto al 2015. En cuanto al total girado, en el 2015 se ejecutó un total ₡571.849.300, mientras que ₡556.344.568 no fueron utilizados durante el mismo, dando como resultado una ejecución presupuestaria del 50,69%. Por otra parte, en el 2016, la ejecución real fue de ₡1.955.155.186 y ₡261.575.322 que no fueron ejecutados, el resultado final fue una ejecución presupuestaria de un 88,20% para ese período.

Basados en los criterios de evaluación presupuestaria definidos, durante el año 2015, la gestión de la partida fue deficiente; mientras que, durante el año 2016, la gestión fue buena. La partida de servicios es muy representativa dentro del esquema de ejecución presupuestaria de la unidad, puesto que representa un claro ejemplo de subejecución en varias de las subpartidas que la componen.

No obstante, hubo subpartidas más sensibles a sufrir un aumento en sus porcentajes de ejecución real: la subpartida de actividades protocolarias y sociales tuvo un aumento de 54,75% en el 2015 a un 97,72% en el año 2016, alquiler de maquinaria, equipo y mobiliario pasó de un 44% en el 2015 a un 91,66% en el año 2016 y debido a ello, la subpartida de mantenimiento de

maquinaria, equipo y mobiliario también aumentó, de un 45,95% en el año 2015 a un 72,27% en el 2016.

También, cabe destacar que las subpartidas de transporte de bienes y de transporte de personas dentro del país tuvieron un incremento porcentual en su ejecución presupuestaria durante el 2016, con respecto al período 2015 y, de la mano a este aumento, la subpartida de viáticos también vio aumentada su ejecución presupuestaria. La subejecución más importante es en la subpartida de servicios varios, la cual está compuesta por el pago de servicios básicos como agua, servicio eléctrico y servicio telefónico.

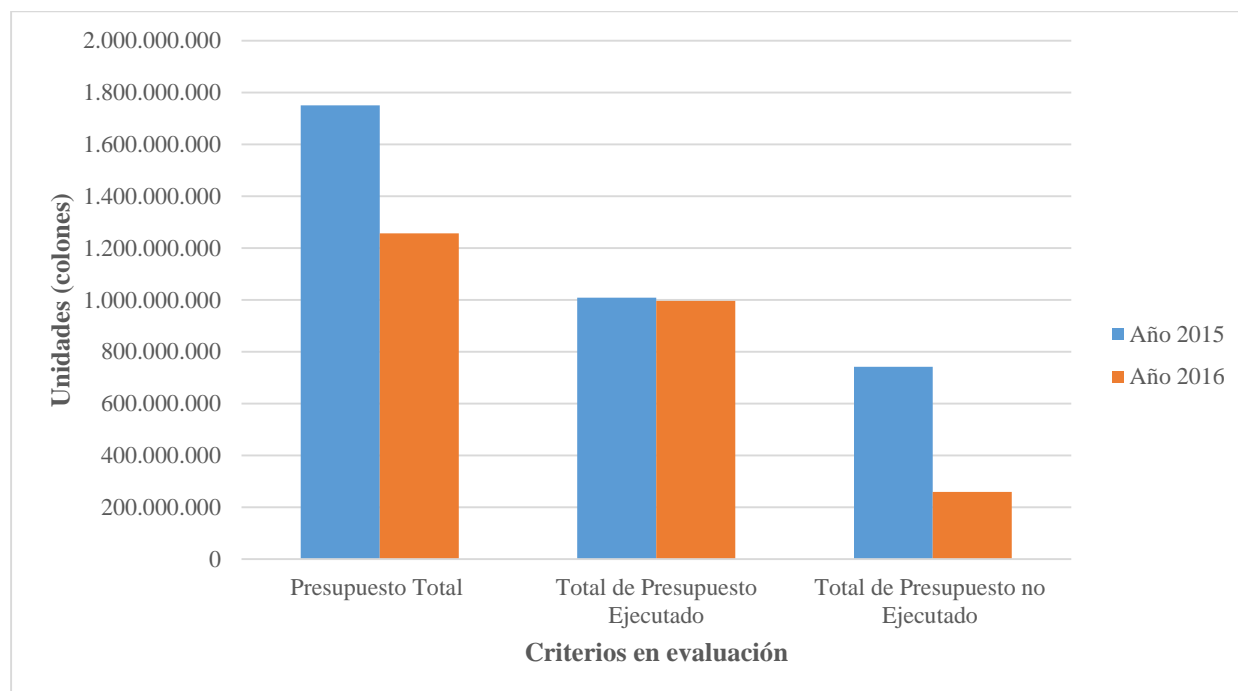
Análisis financiero comparativo de la partida dos (2) – Materiales y suministros para los períodos 2015-2016.

Tabla 10. Partida de materiales y suministros período 2015-2016 (colones)

	Período 2015				Período 2016			
	Total presupuesto	Total Girado	Total no Girado	% ejecución	Total presupuesto	Total Girado	Total no Girado	% ejecución
Alimentos animales	2.541.763	2.187.211	354.552	86,05	2.530.751	2.063.815	466.936	81,55
Alimentos/ bebidas	231.400.363	146.948.526	84.451.837	63,5	159.599.496	155.225.114	4.374.382	97,26
Combustibles/ lubricantes	104.599.709	61.598.021	43.001.688	58,89	48.435.615	39.381.410	9.054.205	81,31
Herramientas e instrumentos	80.902.550	33.453.737	47.448.813	41,35	34.272.262	28.668.159	5.604.103	83,65
Madera y derivados	28.400.000	21.481.668	6.918.332	75,64	18.675.000	9.781.012	8.893.988	52,37
Otros materiales p/ constr.	5.470.000	3.017.347	2.452.653	55,16	6.071.250	4.146.097	1.925.153	68,29
Otros materiales y suministros	86.834.355	36.428.666	50.405.689	41,95	40.183.159	30.490.241	9.692.918	75,88
Otros productos químicos	75.248.814	61.683.205	13.565.609	81,97	49.479.872	42.780.362	6.699.510	86,46
Producción de papel, cartón e impresos	229.268.532	144.055.789	85.212.743	62,83	120.807.141	112.062.965	8.744.176	92,76
Producción pecuarios	370.000	0	370.000	0	100.000	0	100.000	0
Productos varios	249.102.259	107.617.029	141.485.230	43,2	168.598.354	133.393.928	35.204.426	79,12
Repuestos/ accesorios	110.215.532	66.335.021	43.880.511	60,19	73.919.875	65.954.825	7.965.050	89,22
Textiles y vestuario	152.373.287	85.590.708	66.782.579	56,17	215.727.652	131.957.432	83.770.220	61,17
Tintas, pinturas y diluyentes	165.634.895	89.110.025	76.524.870	53,8	95.627.579	86.262.448	9.365.131	90,21
Útiles varios	227.927.549	148.892.417	79.035.132	65,32	222.282.471	154.623.433	67.659.038	69,56
TOTALES	1.750.289.608	1.008.399.371	741.890.237	57,61	1.256.310.477	996.791.240	259.519.237	79,34

Fuente: Instituto Nacional de Aprendizaje (2017).

Figura 9. Comparativo de la partida dos (2) – Materiales y suministros para el período 2015-2016



Fuente: elaboración propia (2017).

La partida de materiales y suministros experimentó una variación (disminución) en su presupuesto total de ₡493.979.131 en el año 2016, con respecto al período presupuestario del año 2015, tal y como se aprecia en el gráfico número 11, algo lógico debido a la subejecución. En cuanto a la ejecución presupuestaria, los datos indican que, durante el año 2015 fueron ejecutados ₡1.008.399.371, un total de 57,61% del total presupuestado, mientras que en el 2016 se ejecutaron ₡996.791.240, un total del 79,34% del total presupuestado.

Por otra parte, los montos totales no ejecutados fueron de ₡741.890.237 en el año 2015 y ₡259.519.237 en el año 2016. Basados en los criterios de evaluación presupuestaria definidos, durante el período 2015-2016 la gestión de la partida fue deficiente. Por otra parte, la subpartida con una mejor gestión presupuestaria fue la de alimentos y bebidas, ello se puede ligar también al incremento en la ejecución de la subpartida de actividades sociales y protocolarias, siendo un 63,5% en el 2015 y un 97,26% en el 2016.

Por otra parte, las subpartidas con una deficiencia presupuestaria son aquellas que generan gastos por la compra de madera y derivados, materiales de construcción, así como otros productos tales como productos químicos y productos pecuarios, debido a que la existencia de estos materiales en bodega es muy grande y ello incide directamente en la compra de estos productos.

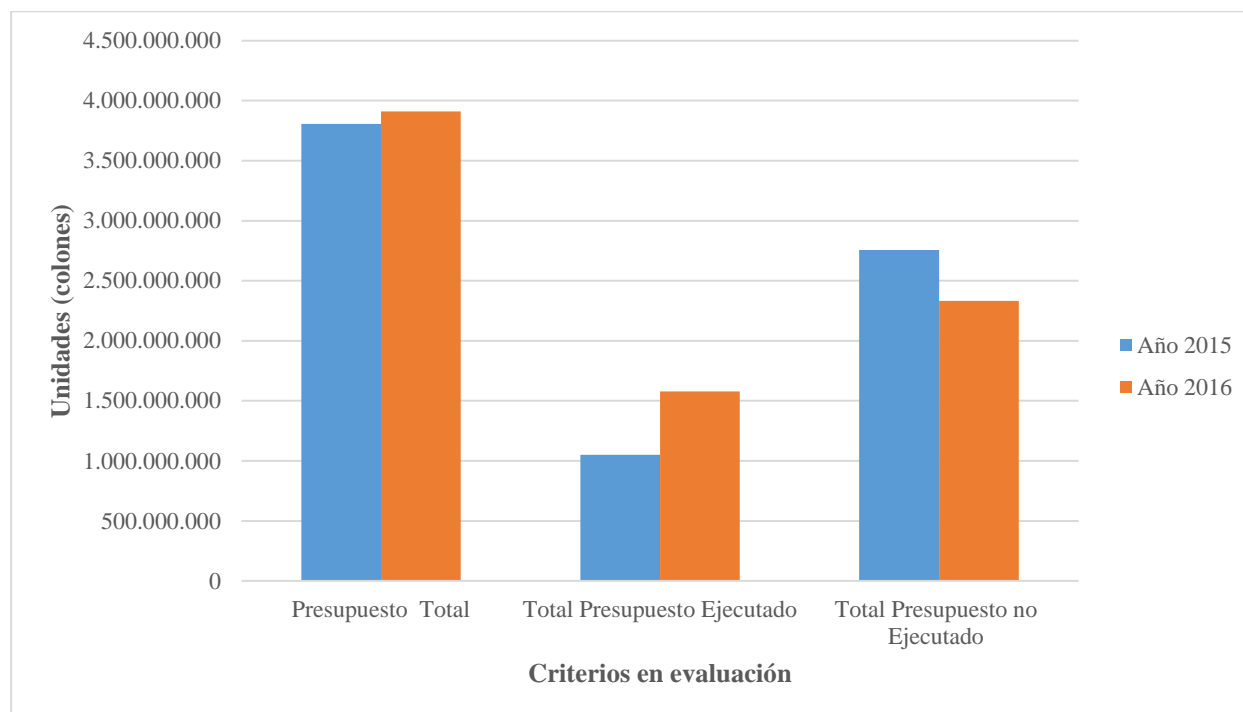
Análisis financiero comparativo de la partida cinco (5) – Bienes duraderos para los períodos 2015-2016.

Tabla 11. Partida de bienes duraderos período 2015-2016 (colones)

	Período 2015				Período 2016			
	Total presupuesto	Total Girado	Total no Girado	% ejecución	Total presupuesto	Total Girado	Total no Girado	% ejecución
Bienes intangibles	42.692.639	39.986.904	2.705.735	93,66	2.615.000	2.250.000,00	365.000	86,04
Edificios	1.400.133.926	0	1.400.133.926	0	1.533.888.138	67.914.590	1.465.973.548	4,43
Equipo diverso	1.498.863.402	767.492.901	731.370.501	51,2	1.135.298.350	507.733.349	627.565.002	44,72
Maquinaria y equipo para la producción	833.243.988	220.350.046	612.893.942	26,44	1.163.891.494	975.756.315,57	188.135.178	83,84
Maquinaria y equipo diverso	31.499.157	22.284.316	9.214.841	70,75	54.358.460	24.315.538,49	30.042.922	44,73
Piezas y obras de colección	1.103.767	0	1.103.767	0	20.953.973	0	20.953.973	0
TOTALES	3.807.536.879	1.050.114.168	2.757.422.712	28	3.911.005.415	1.577.969.793	2.333.035.622	40,35

Fuente: Instituto Nacional de Aprendizaje (2017).

Figura 10. Comparativo de la partida cinco (5) – Bienes duraderos para el período 2015-2016



Fuente: elaboración propia (2017).

La partida número cinco presentó una variación (aumento) en el presupuesto total de ₡103.468.536 en el año 2016, con respecto al período 2015. En cuanto a la cantidad real ejecutada, durante el año 2015 un total de ₡1.050.114.168 fueron utilizados mientras que ₡2.757.422.712 no fueron ejecutados, dando como resultado una ejecución presupuestaria de un 28%; asimismo, en el 2016 se ejecutaron un total de ₡1.577.969.793, mientras que ₡2.333.035.622 no fueron ejecutados, dando como resultado final una ejecución presupuestaria efectiva del 28% para el 2015 y de 40,35% para el 2016.

Basados en los criterios de evaluación definidos, la gestión de la ejecución presupuestaria para el período 2015-2016 en la partida de bienes duraderos se considera deficiente. La subpartida que presenta una mayor subejecución es la de bienes intangibles, en este caso particular, corresponde a todas inversiones, certificados y depósitos que le generan rendimientos a la unidad.

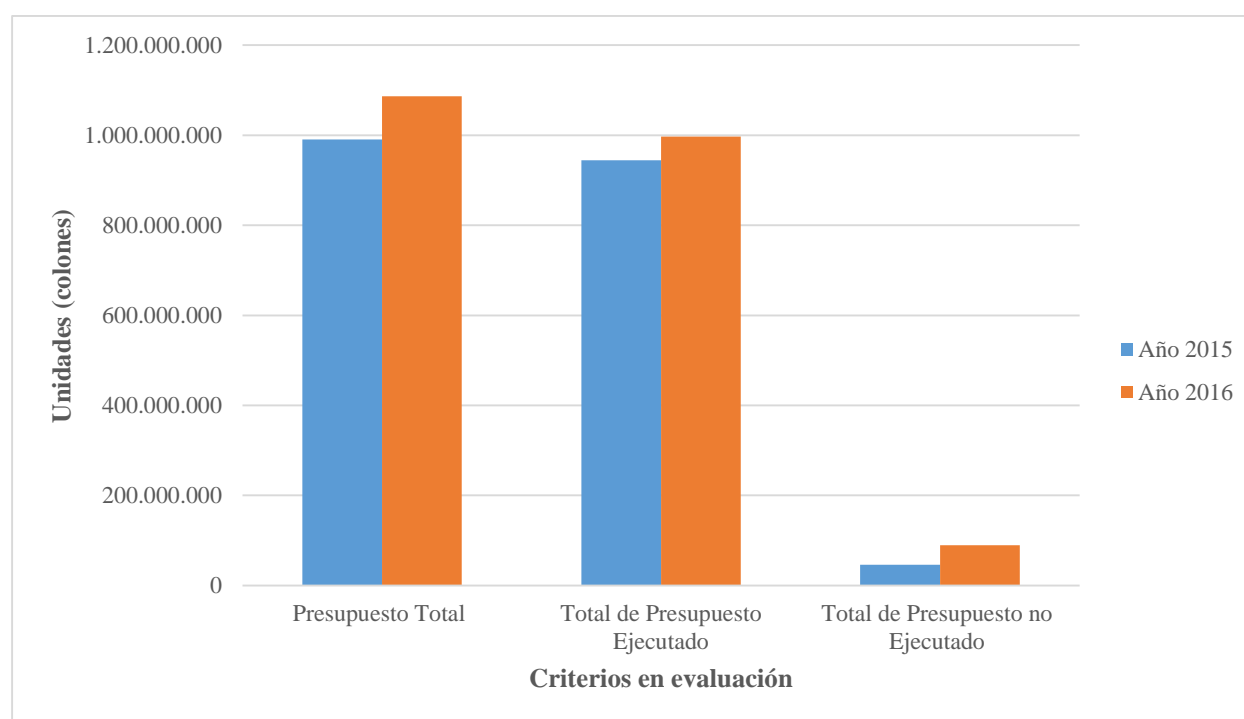
Análisis financiero comparativo de la partida seis (6) – Transferencias corrientes para los períodos 2015-2016.

Tabla 12. Partida de transferencias corrientes período 2015-2016 (colones)

	Período 2015				Período 2016			
	Total presupuesto	Total Girado	Disponi ble por ejecutar	% ejecución	Total presupuesto	Total Girado	Disponibl e por ejecutar	% ejecución
Becas a terceros	990.435.774	944.456.471	45.979.303	95,36	1.086.521.816	996.845.751	89.676.064	91,75

Fuente: Instituto Nacional de Aprendizaje (2017).

Figura 11. Comparativo de la partida seis (6) – Transferencias corrientes para el período 2015-2016



Fuente: elaboración propia (2017).

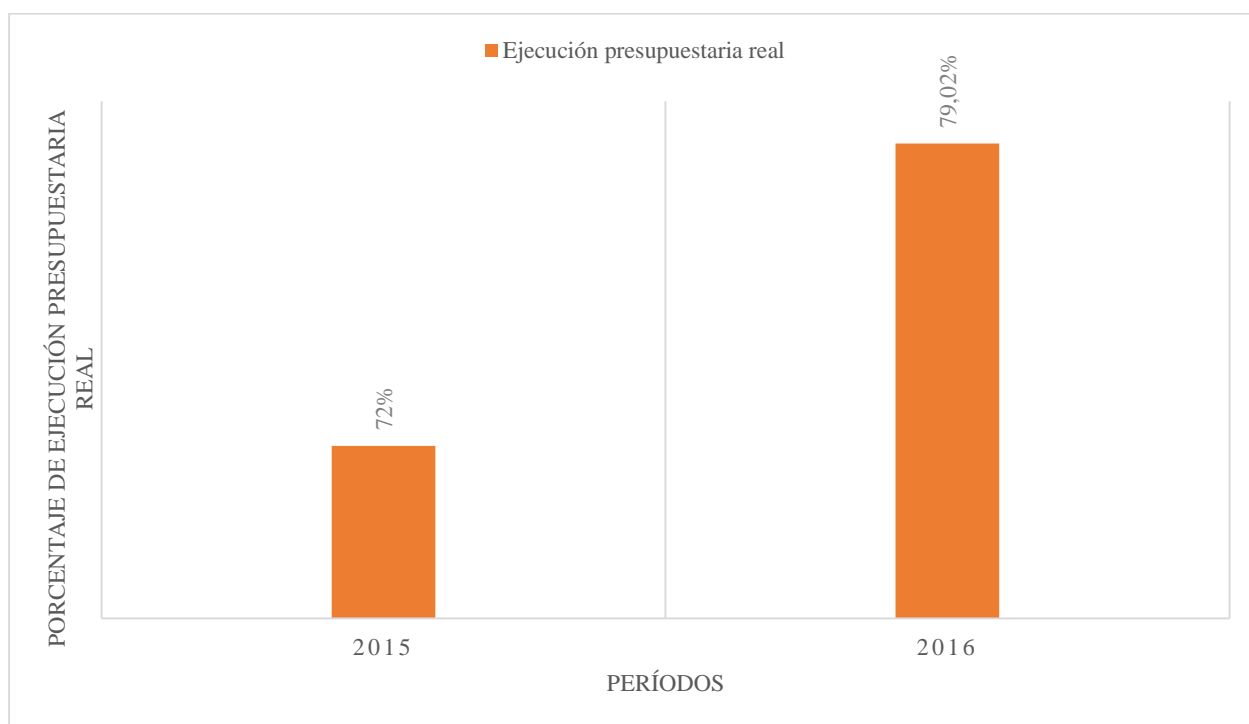
El Instituto Nacional de Aprendizaje realiza muchos tipos de transferencias corrientes, las cuales son descritas en diferentes leyes, decretos y otros compromisos legales, pero se aclara que la Unidad Regional Central Oriental atiende exclusivamente aquellas transferencias correspondientes al pago de becas, como parte de los programas de capacitación y formación ofrecidos al público en los diferentes centros que componen a la unidad.

Durante el año 2016, hubo una variación (aumento) del presupuesto total de ₡96.086.042 respecto al año anterior. En cuanto al presupuesto ejecutado, en el 2015 se giraron ₡944.456.471

y en el 2016 fueron girados ¢996.845.751; mientras que el presupuesto no girado corresponde a ¢45.979.303 en el 2015 y ¢89.676.064 en el 2016, dando como resultado una ejecución presupuestaria efectiva de un 95,36% en el 2015 y de un 91,75% en el 2016. De acuerdo con los criterios de evaluación definidos, la gestión de la ejecución presupuestaria de la partida durante el período 2015-2016 fue muy buena.

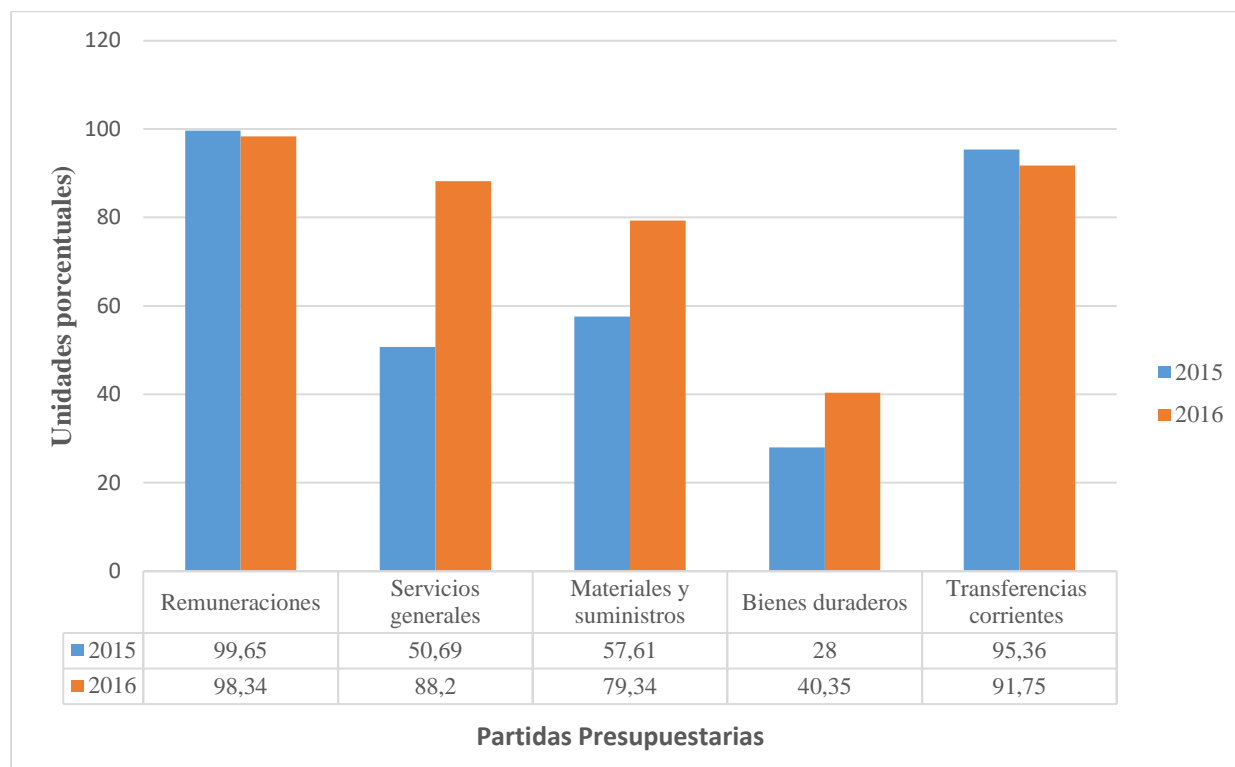
Los montos asignados a becas se basan en estimaciones que realizan los encargados de cada centro sobre la cantidad de matrícula de los diferentes cursos, pero siempre pasa que progresivamente los estudiantes desertan y abandonan los mismos, por lo que, durante el transcurso de un período, los montos se van ajustando y normalmente, los recursos no utilizados se emplean y se mueven a otras subpartidas, siempre dentro la misma unidad. (Acuña, C, comunicación personal, 17 de octubre de 2017)

Figura 12. Ejecución presupuestaria real total durante los períodos 2015 - 2016



Fuente: elaboración propia (2017).

Figura 13. Comparativo de la ejecución presupuestaria por partidas en la Unidad Regional Central Oriental durante el período 2015-2016 (porcentaje)



Fuente: elaboración propia (2017).

La ejecución presupuestaria de la Unidad Regional Central Oriental fue de un 72% en el año 2015 y de un 79,02%, en el año 2016. Por tanto, de acuerdo con los resultados obtenidos y basados en los criterios de evaluación definidos, la gestión presupuestaria de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje fue deficiente durante el período 2015-2016.

Análisis comparativo de los indicadores financieros del Instituto Nacional de Aprendizaje 2015-2016

Para continuar y complementar el análisis de ejecución financiera 2015-2016, la interpretación de los estados financieros de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje 2015-2016 es importante, sin embargo, fue indicado por los encargados que estos no se tienen de forma regional, sino que, por el contrario, únicamente se dispone de ellos a nivel institucional; por ello, el siguiente es un análisis que muestra los principales hallazgos de los indicadores financieros a nivel de toda la institución. Los estados financieros utilizados están disponibles en la sección de Anexos para más referencias.

Análisis comparativo del estado de situación financiera o estado de balance general institucional 2015-2016.

Los activos corrientes tuvieron una variación (incremento) de ¢8.300.513.828,22, en relación con el año 2015, es decir, un 11,85% más que en el período anterior, donde, principalmente, un aumento del 227,98% en el disponible de las cuentas en dólares en el año 2016 y otro aumento muy importante, con una variación relativa de 9486,82% en relación con el año 2015, correspondiente a los adelantos sujetos a liquidación (créditos a favor de la institución por parte de terceros), representaron las variaciones que mayor impacto tuvieron de un período a otro.

Entre las cuentas más destacables de activo corriente, se encuentra también la cuenta de inventarios, ya que la misma presentó una variación de 53,40% en el 2016. Tal y como se indicó durante el análisis de la partida dos (2) de materiales y suministros, se realizaron ajustes producto de la depreciación de los artículos, causando el ajuste en el valor de los mismos.

En el 2016, el activo fijo presenta un incremento del 38,71%, con respecto al año 2015, lo cual es resultado de varios aspectos: una revalorización monetaria de varios terrenos pertenecientes a distintas unidades regionales, un aumento en el valor de los edificios e instalaciones producto de la construcción de nuevos proyectos en distintas zonas del país, aunado al efecto de la depreciación en el valor de la maquinaria y el equipo utilizado. Otras cuentas de activo, principalmente las obras en construcción, tuvieron la mayor variación respecto al 2015, un 222,80%.

En cuanto al pasivo, la variación global (disminución) fue -0,90% en el 2016 con respecto al 2015, originado principalmente en las cuentas de pasivo corriente. El pasivo corriente tuvo una variación (disminución) de -2,33% en relación con el año 2015, esto debido a que varias cuentas por pagar se cancelaron totalmente o fueron saldadas en una parte, sin embargo, hubo una variación (aumento) del 884,05% de las deudas por pagar a corto plazo (proveedores principalmente) en relación con el año 2015.

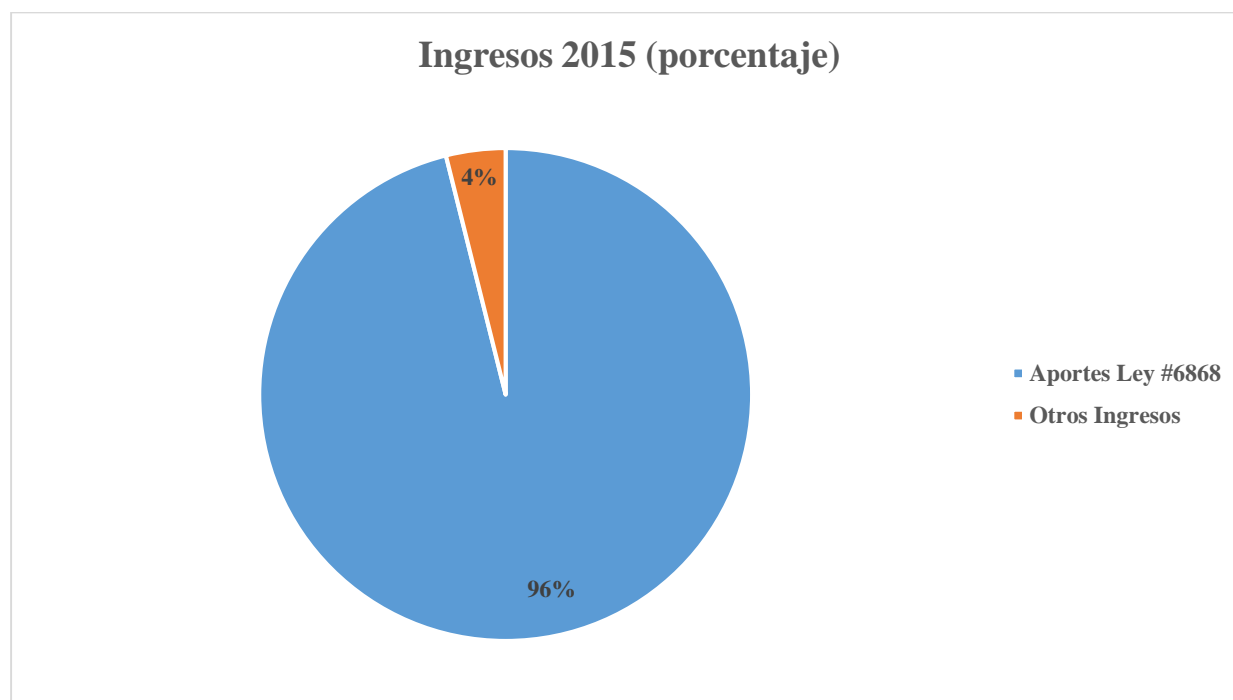
La cuenta de provisión para contingencias, la cual consiste en el reconocimiento de posibles pérdidas cuantificables, tuvo una variación (disminución) al cierre del período 2016 de -19,65% en relación con el 2015; “la Unidad de Asesoría Legal de la institución presenta estimaciones de litigios y otros trámites legales que a futuro produzcan salidas de recursos de la institución” (Acuña, C, comunicación personal, 17 de octubre de 2017). .

Otros pasivos importantes son las garantías de participación y de cumplimiento, que permanecen aparte de las cuentas corrientes, las cuales para el período 2016 presentaron una variación (aumento) del 30,95% en relación con el 2015, lo cual obedece a una mayor participación de oferentes en la adquisición de contratos de los bienes y servicios utilizados por la institución.

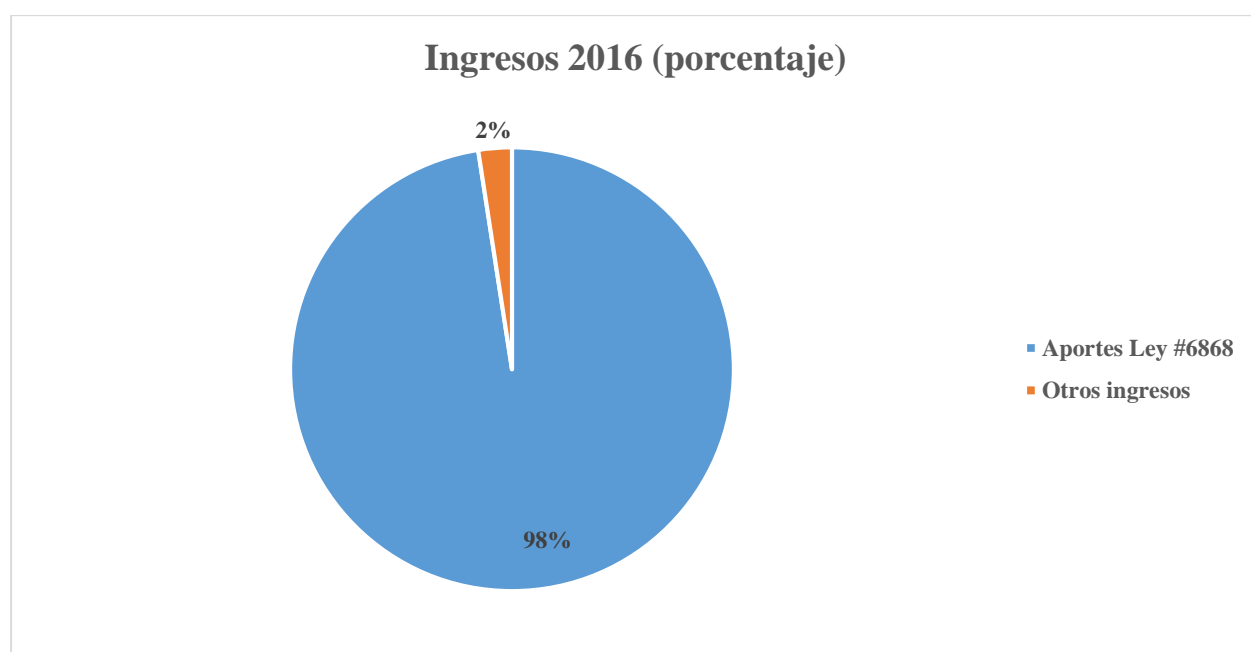
Por otra parte, el patrimonio de la institución se compone por los ingresos y donaciones que se indicaron anteriormente y para el período 2016, presenta un incremento del 27,74% con respecto al 2015, reflejado principalmente en la cuenta de revaluación de activos fijos (bienes muebles, edificios y terrenos), la cual presentó una variación (aumento) del 64,61% en relación con el 2015 y en la cuenta de resultado del período (diferencia neta entre los ingresos y los gastos), ya que tuvo un incremento de 16,88% en el 2016.

Análisis comparativo del estado de resultados institucional 2015-2016.

Para el período 2016, se dio una variación (aumento) del 4,55% en relación con el período 2015, esta variación se presentó en mayor medida en los ingresos corrientes, debido, principalmente, a que los ingresos corrientes del período 2016 cubrieron la totalidad de los gastos corrientes; además, estos últimos tuvieron poco crecimiento durante el 2016. A continuación, se muestra gráficamente la composición de los ingresos institucionales para ambos periodos.

Figura 14. Fuentes de ingresos del Instituto Nacional de Aprendizaje año 2015

Fuente: elaboración propia (2017).

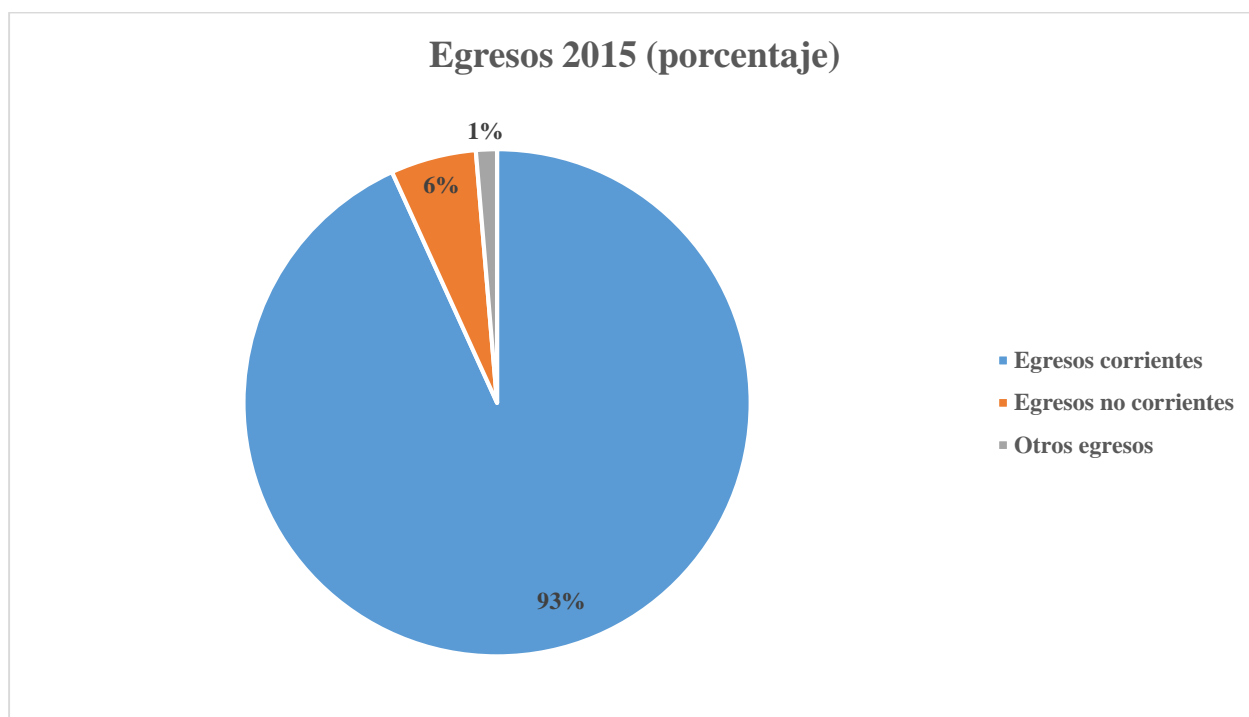
Figura 15. Fuentes de ingresos del Instituto Nacional de Aprendizaje año 2016

Fuente: elaboración propia (2017).

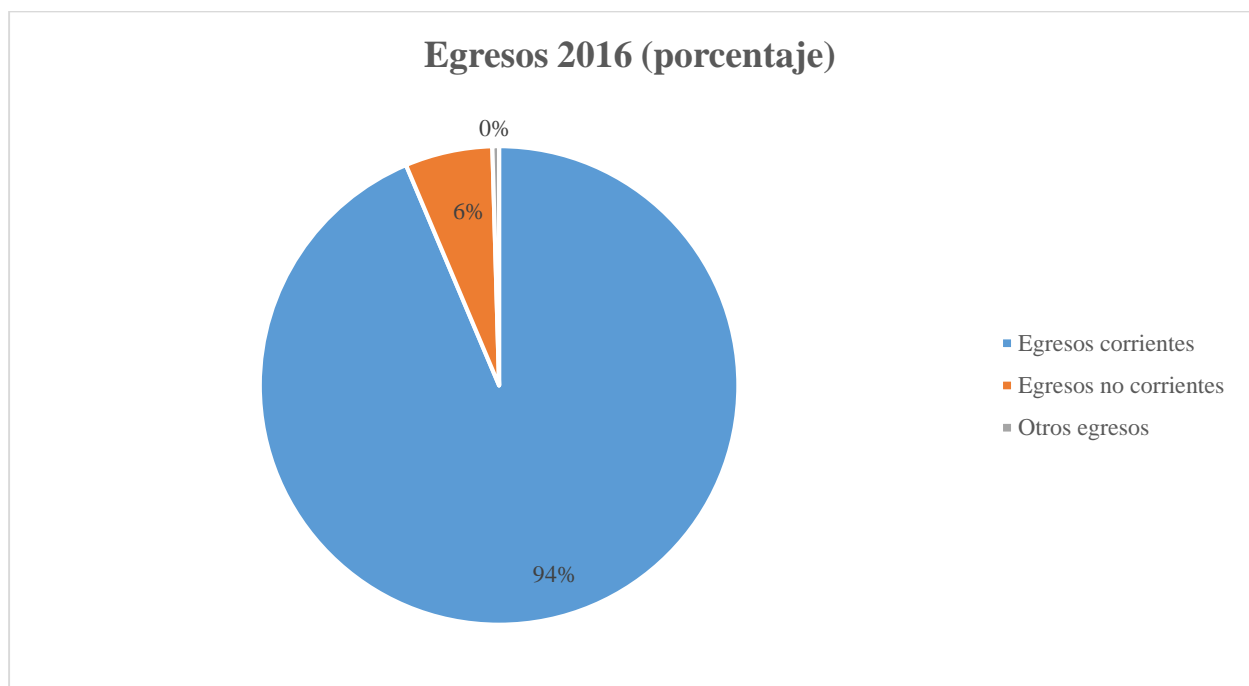
Los ingresos corrientes compuestos por los aportes de la Ley #6868 constituyen el principal componente de ingresos de la institución, generando en el año 2015 un 96,10% de los ingresos totales; mientras que, para el año 2016, se generó un 97,56% del total de ingresos disponibles. El crecimiento en los ingresos durante el 2016 fue producto del crecimiento de las planillas reportadas a la Caja Costarricense del Seguro Social y en el número de patronos facturados, además que los aumentos salariales en el sector público y privado afectaron las actividades económicas que reportan los salarios devengados por sus trabajadores.

Otros ingresos se conforman por los intereses devengados de inversiones varias, los cuales disminuyeron en el 2016 respecto al período anterior, debido a la baja en las tasas de interés, de saldos en cuentas corrientes bancarias, de la venta de bienes y servicios, así como de los saldos negativos y positivos de los inventarios y los bienes muebles e inmuebles, ya que durante el año 2016 se registraron menos entradas de maquinaria y equipo, tal y como consta en los informes de ejecución financiera de la Unidad Regional Central Oriental analizados, los cuales sirven para crear una idea general del estado actual de este ingreso.

En cuanto a los egresos, hubo una variación (aumento) de un 2,10% en el 2016, en relación con el año 2015, predominantemente en los egresos corrientes. Durante el año 2015, los egresos corrientes representaron un 93,20% del total, mientras que en el 2016 representaron un 93,61% del total de gastos. A continuación, se muestra gráficamente la composición de los egresos institucionales para ambos periodos.

Figura 16. Fuentes de egresos del Instituto Nacional de Aprendizaje año 2015

Fuente: elaboración propia (2017).

Figura 17. Fuentes de egresos del Instituto Nacional de Aprendizaje año 2016

Fuente: elaboración propia (2017).

En cuanto a los egresos, hubo una variación (aumento) de un 1% en el 2016, en relación con el año 2015, predominantemente en los egresos corrientes. Durante el año 2015, los egresos corrientes representaron un 93% del total, mientras que en el 2016 representaron un 94% del total de gastos. Este incremento en los gastos tuvo su origen en varias razones, las cuales son detalladas a continuación:

- Aumento en los contratos de mantenimiento de edificios y locales, de los equipos de transporte, de equipo de cómputo y los aires acondicionados, así como los servicios de aseo y seguridad que se usan internamente.
- Los servicios de capacitación y formación, debido a la contratación de empresas para impartir dichos cursos de capacitación variados.
- Reducción de un 5,39% en el 2016, en relación con el año 2015, en la partida de materiales y suministros, realizándose una mejor administración y gestión de los mismos desde los almacenes.

Hubo una variación porcentual positiva del 33,95% durante el año 2016, en relación con el año 2015, correspondiente al superávit de ejercicio. Las razones, principalmente, se debieron a las actualizaciones en los valores de los activos fijos, los incobrables, litigios varios, así como los ajustes en los reportes de materiales y suministros en los inventarios; con base en la anterior información, la ejecución financiera institucional del período 2015 fue de un 79%, mientras que en el 2016 fue de un 77%.

Análisis comparativo de las razones financieras del Instituto Nacional de Aprendizaje 2015-2016.

Se realiza la aclaración de que, debido a la naturaleza de la institución, no todas las razones financieras son aplicables, especialmente porque el objetivo primordial de la misma es promover y desarrollar la formación y la capacitación profesional, para mejorar el desarrollo económico-social de la población, por lo tanto, no existen ingresos generados por actividades lucrativas.

Razón de liquidez corriente.

Muestra la proporción de deudas por activos cuya conversión a dinero equivale al vencimiento de las deudas a corto plazo, como puede observarse durante ambos períodos el resultado fue favorable. Es generalmente aceptado que el resultado de esta razón sea mayor que

uno, puesto que indica la cantidad de veces que el activo corriente es capaz de cubrir los pasivos corrientes, pero esto solo es aplicable a la habilidad de la institución de convertir rápidamente inversiones en efectivo y otros activos líquidos.

Tabla 13. Razón de liquidez corriente

Razón Financiera	Fórmula	Cálculos numéricos	
		2015	2016
1) Razón de Liquidez Corriente	Activo corriente / Pasivo corriente	10,72	12,27

Fuente: elaboración propia (2017).

Tal y como se desprende del análisis realizado, la liquidez corriente de la institución fue favorable para el periodo objeto de análisis, con una cobertura de 10,72 veces durante el año 2015, es decir, 10,72 colones por cada colón de deuda de corto plazo; mientras que en el año 2016 fue de 12,27 colones disponibles por cada colón de deuda. El resultado por sí solo no permite obtener una conclusión sobre la situación real de la liquidez, es necesario considerar otros factores:

- La composición de activo corriente y del pasivo corriente.
- La tendencia de los activos corrientes y de los pasivos corrientes.
- Los plazos concedidos por los acreedores.
- La probabilidad de cambios en el valor de los activos corrientes.
- Los cambios en los inventarios y la mayor o menor necesidad de capital de trabajo.
- El importe de efectivo y los valores negociables con los que dispone la institución.
- La proporción de las cuentas por pagar

Razón de prueba ácida.

La razón de prueba ácida es muy similar a la razón de liquidez corriente y a la vez, es más rigurosa que la anterior, dado que elimina el efecto de los inventarios, lo anterior debido a que se considera que se lleva más tiempo convertirlos en liquidez. Generalmente, se acepta que el resultado de esta razón sea mayor que uno, puesto que indica la cantidad de veces que el activo corriente es capaz de cubrir los pasivos corrientes, una vez descontados los inventarios.

Tabla 14. Razón de prueba ácida

Razón Financiera	Fórmula	Cálculos numéricos	
		2015	2016
2) Razón Prueba Ácida	(Activo corriente – inventario) / Pasivo corriente	10,23	11,21

Fuente: elaboración propia (2017).

La razón de la prueba ácida de la institución tuvo un resultado favorable para el período objeto de análisis, con una cobertura de 10,23 veces durante el año 2015, es decir, 10,23 colones por cada colón de deuda de corto plazo; mientras que en el año 2016 la cobertura es de 11,21 veces, es decir, 11,21 colones disponibles por cada colón de deuda.

Razón de solidez.

Esta razón financiera es muy similar a la liquidez corriente y a la prueba ácida, la diferencia es que estas razones determinan el nivel de cobertura de las deudas de corto plazo, mientras que la razón de solidez busca brindar un índice de cobertura total de la deuda (de corto y de largo plazo).

Tabla 15. Razón de solidez

Razón Financiera	Fórmula	Cálculos numéricos	
		2015	2016
3) Razón de solidez	Activo total / Pasivo total	18,83	23,98

Fuente: elaboración propia (2017).

Los resultados obtenidos indican que, durante el año 2015, la institución dispuso de 18,83 colones por cada colón de deuda para cobertura; mientras que en el año 2016 la gestión mejoró y tuvo como resultado que por cada colón de deuda total hubiera 23,98 colones para su cobertura.

Razón de estabilidad.

Este indicador sirve para evaluar en qué medida están cubiertas las obligaciones de largo plazo en relación con el activo no corriente.

Tabla 16. Razón de estabilidad

Razón Financiera	Fórmula	Cálculos numéricos	
		2015	2016
4) Razón de estabilidad	Activo no corriente / Pasivo no corriente	8,31	11,63

Fuente: elaboración propia (2017).

Es generalmente aceptado que el resultado de esta razón sea mayor que uno, puesto que indica la cantidad de veces que el activo no corriente es capaz de cubrir los pasivos de largo plazo y, como se aprecia en la información anterior, el instituto mantuvo un grado de estabilidad positivo durante el período en estudio, ya que, durante el 2015, por cada colón de deuda de largo plazo, había 8,31 colones para cubrirlo; mientras que en el año 2016, por cada colón de deuda de largo plazo, había 11,63 colones para su cobertura.

Razón de capital de trabajo neto.

Esta razón indica la capacidad económica con la que cuenta la institución para cancelar las obligaciones con proveedores y acreedores a corto plazo.

Tabla 17. Razón de capital de trabajo neto

Razón Financiera	Fórmula	Cálculos numéricos	
		2015	2016
5) Razón de Capital de Trabajo Neto	Activo corriente - Pasivo corriente	63.537.963.695,04	71.990.618.566,70

Fuente: elaboración propia (2017).

Los saldos obtenidos en ambos períodos fueron positivos e indican que esos fueron los excedentes después de saldar las deudas.

Análisis FODA de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje durante el período 2015-2016

El siguiente análisis representa un esfuerzo por examinar la interacción entre las particularidades de la ejecución presupuestaria de la unidad y el entorno en el cual se desenvuelve la misma. Consta de dos partes, una primera parte correspondiente a las fortalezas y debilidades de la unidad, aspectos sobre los cuales los encargados de la misma pueden tener algún control y, una segunda parte, correspondiente a las oportunidades ofrecidas por el entorno y las amenazas que debe enfrentar la unidad para continuar siendo competitiva.

Tabla 18. Análisis FODA de la Unidad Regional Central Oriental

Fortalezas	Oportunidades
Recursos financieros frescos cada año producto de los aportes de la Ley #6868.	Mecanismos de control de la ejecución presupuestaria.
Altos índices de liquidez.	Relaciones de colaboración en el ámbito interinstitucional.
Bajos niveles de endeudamiento.	Posicionamiento y credibilidad en la población meta.
Debilidades	Amenazas
Debilidades en el proceso de fiscalización del control de la ejecución presupuestaria.	Coyunturas económicas adversas a nivel país.
Inconsistencias entre la planificación y el presupuesto.	
Debilidades en el análisis estadístico histórico de ejecución presupuestaria para la asignación de recursos durante períodos posteriores.	Reducción del número de empleos que afecten los aportes patronales.
	Debilidades de la Ley de Contratación Administrativa que producen inconvenientes en los procesos de compra.

Fuente: elaboración propia (2017).

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

El objetivo primordial del plan-presupuesto para la Unidad Regional Central Oriental es ser una guía para la ejecución de los proyectos y las metas contenidas en el Plan Nacional de Desarrollo, establecido por el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica, con el fin de asegurar que este se cumpla de acuerdo con lo planeado. También se utiliza como herramienta de control y seguimiento, de forma que puede determinarse si existen desviaciones significativas y tomar decisiones u acciones con base en ello.

Basados en los resultados obtenidos en las partidas presupuestarias de la Unidad Regional Central Oriental, en los resultados de los estados financieros institucionales, así como la aplicación de las razones financieras a los mismos, se puede concluir que la Unidad cuenta con la estabilidad necesaria para hacer frente a las obligaciones financieras de corto y largo plazo. Sin embargo, mediante un análisis minucioso, se observa que los gastos representan un indicador bastante alto y crecen año con año, lo cual podría generar inestabilidad si no se controla.

Aunado a lo anterior, no se aplica un análisis estadístico histórico de ejecución presupuestaria para los centros que conforman la Unidad Regional Central Oriental, el cual indique de una manera más clara las cantidades que realmente fueron ejecutadas en cada partida presupuestaria y que permita generar un análisis técnico – científico más minucioso para la toma de decisiones en cuanto a la asignación de recursos presupuestarios.

Para la Unidad Regional Central Oriental, las partidas número dos y número cinco, de materiales y suministros y de bienes duraderos, respectivamente, fueron las más susceptibles a subejecución presupuestaria durante el período 2015-2016, la razón es porque este tipo de bienes están sujetos a los constantes cambios y reformas a los procesos de compra y contratación administrativa y también a las condiciones del mercado. Además, importantes cantidades de inventario en bodegas hacen innecesarias compras adicionales y materiales y equipos.

Con respecto a las partidas número cero y número uno, de remuneraciones y de servicios generales, respectivamente, el margen de ejecución presupuestaria que presentó la Unidad Regional Central Oriental fue mayor durante el año 2016, donde las siguientes circunstancias coadyuvaron a que el gasto y la ejecución fueran mayores con respecto al período anterior:

- Contratación de mayor cantidad de personal administrativo.
- Incremento de la cantidad ejecutada en las subpartidas *restricción al libre ejercicio de la profesión y remuneración por años de servicio*, como consecuencia del aumento de la cantidad de personal administrativo.
- Ajuste de los precios de los servicios generales necesarios para la prestación y desarrollo de funciones en los centros de formación, así como ajustes en los precios de los contratos de alquiler y mantenimiento de equipo e instalaciones.

Por otro lado, la partida número seis, correspondiente a transferencias corrientes, específicamente aquellas dirigidas al pago de becas a los estudiantes, sufrió una disminución de un 3,61% durante el año 2016, debido a un descenso en la cantidad de matrícula de estudiantes en los cursos que conforman la oferta académica de la Unidad Regional Central Oriental, sin embargo, su ejecución presupuestaria es bastante alta en comparación con partidas más susceptibles como lo son las partidas número dos y número cinco.

Se trató de realizar un análisis más exhaustivo de los estados financieros de la Unidad Regional Central Oriental, sin embargo, no fue posible, dado que los mismos únicamente se manejan a nivel institucional y no de forma regionalizada; de igual manera, se procedió con el análisis, con el objetivo de señalar la buena salud financiera de la institución durante el período de referencia (2015-2016), donde la institución contó y cuenta con fuentes de ingresos frescos anualmente, gracias a los aportes de la Ley Orgánica de la Institución N°6868.

La ejecución presupuestaria para el año 2015 fue de un 72%, mientras que, durante el año 2016, la ejecución presupuestaria fue de un 79,02%, esto generó un promedio de 75,51% durante el periodo bajo investigación. Basados en los indicadores presupuestarios planteados para la Unidad Regional Central Oriental, la gestión presupuestaria 2015-2016 se considera como irregular, es decir, fuera de un comportamiento normal, dado que algunas subpartidas fueron consumadas casi en su totalidad, mientras que otras tuvieron porcentajes de ejecución muy bajos.

Finalmente, la no aplicación de un análisis técnico – científico más minucioso hace que los encargados de los centros ejecutores tomen sus decisiones de planificación, ejecución y control presupuestario con base en criterios más subjetivos, ello causa subejecución en algunas de las partidas presupuestarias.

Recomendaciones

Tomando en cuenta los resultados obtenidos, es imprescindible la implementación de las siguientes recomendaciones para el restablecimiento del control presupuestario y mitigar el posible uso inadecuado de los recursos financieros. Además, permitirá el desarrollo armónico de las actividades en cada uno de los centros ejecutores que conforman a la Unidad Regional Central Oriental. Las siguientes son las recomendaciones propuestas con base en los hallazgos obtenidos:

Recomendaciones.

Observación A.

Únicamente la Unidad Financiera institucional y el (la) director (a) tienen control sobre toda la información relativa a la evolución histórica de la ejecución presupuestaria real, para cada una de las partidas en los diferentes centros ejecutores y para cada una de las Unidades Regionales.

Recomendación A.

Mantener al alcance de los encargados de los centros ejecutores, no solo de la Unidad Financiera Institucional y de los directores de las Unidades Regionales, datos estadísticos sobre la evolución histórica de ejecución presupuestaria real, para cada una de las partidas y subpartidas que conforman el presupuesto, con el objetivo de que exista información técnica confiable para la planificación presupuestaria.

Observación B.

No existen indicadores que permitan evaluar la ejecución presupuestaria de un período. Al final de cada período presupuestario, la Unidad Financiera del Instituto Nacional de Aprendizaje únicamente totaliza los montos de ejecución y de no ejecución por cada una de las Unidades Regionales; esto no permite realizar un análisis técnico-científico más detallado que permita una evaluación más exhaustiva.

Recomendación B.

Como parte de la evaluación de los resultados obtenidos durante la investigación, se propuso la implementación de una tabla de criterios de evaluación que permita realizar una valoración más precisa de cómo fue la gestión presupuestaria de las Unidades Regionales durante un período determinado.

Observación C.

Bajo las condiciones de funcionamiento actuales, la información de los estados financieros es manejada exclusivamente por la Unidad Financiera Institucional y, además, sus cifras muestran los valores a nivel institucional, no a nivel regionalizado.

Recomendación C.

Es importante que la información de los estados financieros esté disponible para los encargados de los centros ejecutores de manera regionalizada, es decir, estados financieros por cada una de las nueve unidades regionales. De esta forma, es posible contar con información más exacta de los resultados de la operación y evaluar con mayor certidumbre los flujos de efectivo futuros de cada unidad regional.

Observación D.

Los encargados de los centros ejecutores realizan la planificación del presupuesto basados en criterios subjetivos, para la asignación de recursos a cada una de las partidas, por lo que no se optimizan los fondos asignados a cada una de ellas.

Recomendación D.

Creación de una base de datos para obtener los montos estimados de cada una de las partidas, que no se base únicamente en el histórico de ejecución presupuestaria anual, sino que también debe ser basada en la cantidad de estudiantes y en la cantidad de personal académico y administrativo con el que cuente cada uno de los centros de formación, para que los montos asignados sean más específicos en su función.

Observación E.

En las condiciones actuales, la responsabilidad por la administración, el control y seguimiento del presupuesto de una Unidad Regional recae en el (la) director (a) de la misma, volviéndolo rígido y difícil de someter a excepciones para mayor facilidad y flexibilidad en el uso de los recursos.

Recomendación E.

La responsabilidad por la administración y el control y seguimiento presupuestario de las Unidades Regionales es muy grande, por lo que es más fácil si la responsabilidad se diluye en cada uno de los encargados de los centros, los cuales conocen de antemano las necesidades y

requerimientos de cada uno y dónde es posible sentar las responsabilidades normativa-correctivas que apliquen, en caso de presentarse una situación de subejecución presupuestaria.

Observación F.

Los encargados de los centros ejecutores ven limitada continuamente la capacidad de adquirir algunos materiales, suministros y bienes duraderos utilizados en las labores administrativas y en los programas de formación profesional, debido a la reglamentación que debe seguirse para su compra.

Recomendación F.

Ampliar los procesos y las líneas de compras de materiales y suministros, de servicios generales y de bienes duraderos por demanda, de manera que los encargados de los centros ejecutores puedan pedir según las necesidades y requerimientos de cada uno de los centros, minimizando los costos de almacenamiento y los costos de mantenimiento.

Observación G.

La planificación del presupuesto anual comienza a darse a partir del mes de mayo, con la finalidad de realizar los ajustes que se justifiquen necesarios y obtener así, las aprobaciones finales de parte de las máximas autoridades institucionales, para su entrada en vigencia durante el siguiente período presupuestario; sin embargo, es común que, durante el período en curso, se soliciten reajustes de los fondos en cada una de las partidas y dichos procesos generan distorsiones a los objetivos y planes estratégicos y operativos de las Unidades Regionales.

Recomendación G.

Realizar evaluaciones, bajo responsabilidad, de ejecución presupuestaria durante el año, en las que se pueda medir, determinar y analizar la ejecución de ingresos, gastos y metas presupuestarias, así como las variaciones observadas, señalando posibles causas en relación con las metas, proyectos y actividades aprobados en el correspondiente presupuesto. Estas evaluaciones serán distintas de la evaluación presupuestaria final que se realiza en el mes de febrero del año siguiente y se realizarán el 30 de junio y el 30 de setiembre de cada año, con el objetivo de realizar a tiempo los ajustes necesarios.

CAPÍTULO VI: PROPUESTA DE MODELO PRESUPUESTARIO DE IMPLEMENTACIÓN

Datos informativos

Título de la propuesta.

Formulación e implementación de estrategias financieras y operativas que mejoren el control de la ejecución presupuestaria de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje.

Organización ejecutora de la propuesta.

La organización ejecutora de la propuesta es la Unidad Regional Central Oriental, no obstante, se recomienda que la propuesta sea ampliada a las demás Unidades Regionales del Instituto Nacional de Aprendizaje, debido a que todas siguen las mismas normas y pautas para la asignación presupuestaria, tal y como se señaló durante el desarrollo de la investigación.

Beneficiarios de la propuesta.

El personal administrativo y docente de la Unidad Regional Central del Instituto Nacional de Aprendizaje. Indirectamente, los estudiantes de cada uno de los centros ejecutores de la Unidad se verán beneficiados debido a las mejoras en la calidad de la ejecución presupuestaria.

Tiempo estimado para la ejecución de la propuesta.

El tiempo estimado para la ejecución de la propuesta se hará mediante dos etapas, paralelas, aunque independientes entre sí, inicialmente. El presupuesto institucional del año 2018 ya fue planificado y tiene la aprobación de la Gerencia General y a la Presidencia Ejecutiva para su ejecución. La primera parte consiste en realizar dos evaluaciones durante el año 2018, en junio y en setiembre, bajo responsabilidad, para medir, determinar y analizar la ejecución y las metas presupuestarias, así como las variaciones observadas y realizar los ajustes que sean necesarios.

Paralelamente, la planificación del presupuesto anual comienza en el mes de mayo del año anterior, por lo tanto, la segunda parte de la propuesta inicia en mayo del 2018, con la planificación del presupuesto institucional 2019. A partir de este punto, ambas etapas se fusionan y se crea una continuidad en el proceso.

Recurso humano necesario para la implementación de la propuesta.

Para ejecutar las siguientes recomendaciones, es necesaria la presencia y coordinación de los encargados de los Centros Ejecutores, el (la) director (a) de la Unidad Regional Central Oriental, así como del jefe (a) de la Unidad Financiera Institucional.

Costo de la implementación de la propuesta.

Para ejecutar las recomendaciones dadas a través de la investigación, no se requieren recursos financieros adicionales, debido a que la Unidad Regional Central Oriental, al igual que las demás Unidades Regionales del Instituto Nacional de Aprendizaje, se alimenta con recursos frescos anualmente producto de la Ley Orgánica Institucional #6868.

A partir de los resultados obtenidos, se obtuvieron conclusiones válidas, las cuales permiten generar una propuesta integradora, que permita al presupuesto institucional cumplir con cuatro roles básicos: contribuir al planeamiento y coordinación operativos, pronosticar con cierto grado de certeza el futuro, asignar recursos y evaluar desempeños.

Fundamentación.

Para cumplir cabalmente todo este conjunto de funciones, el sistema de presupuestos debe ser construido de manera integral, abarcando a toda la organización. Lavolpe, Capasso y Smolje (2010) destacan que las siguientes condiciones son necesarias para que un presupuesto sea integral.

1. Debe ser impulsado desde lo más alto de la institución.
2. Debe abarcar todas las áreas y niveles organizacionales.
3. El mismo debe estar preparado con participación e involucramiento de todos los miembros de la organización.
4. El presupuesto debe ser dinámico, de manera que exija una revisión permanente y adecuada ante todo cambio de contexto y escenario que determine modificaciones de ciertas premisas y estimaciones que lo componen.
5. Debe ser analítico, incluyendo con el mayor detalle posible los rubros que resulten de interés.
6. A su vez, requiere ser sencillo en su presentación y exposición, para efectos de que sea fácilmente comprendido y su información sea accesible a la mayor cantidad posible de usuarios.

7. Debe presentar distintos grados de apertura y de síntesis, a fin de que se entregue información pertinente a cada sector y a cada usuario y sin sobrecargarlo de datos superfluos ni escatimar elementos para la planificación de sus tareas.

A partir de estas premisas, es necesario remarcar dos importantes aspectos, los cuales son que el presupuesto no debe convertirse en un mero formalismo, una selección de datos que se elaboran rutinariamente para cumplir con una norma ni tampoco debe ser un elemento rígido, del que nadie se aparta ni cuestiona, por un aspecto de seguimiento de las normas organizacionales. Estos aspectos se recalcan porque un presupuesto es una herramienta cuya elaboración implica la colaboración de todos los miembros de la entidad, por lo tanto, los miembros deben centrarse en pensar un presupuesto y no elaborarlo como algo mecánico.

Como objetivo general del trabajo, se planteó analizar el desempeño de la ejecución presupuestaria de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje para el período 2015-2016, mediante un análisis financiero. Esto generó, a su vez, el cumplimiento de dos de los objetivos específicos planteados en el capítulo I y que fueron cubiertos a lo largo de la investigación:

1. Conocimiento general de la temática presupuestaria que maneja el Instituto Nacional de Aprendizaje. El tema fue objeto de análisis en el capítulo II de Marco Teórico y el capítulo IV de Análisis de Resultados.
2. La evaluación, mediante el análisis de los estados financieros y otras variables financieras, del desempeño del presupuesto de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje, durante el período 2015-2016, el cual fue evaluado en el capítulo IV.

El último objetivo es la formulación de estrategias financieras y operativas que mejoren el control y la ejecución presupuestaria de la Unidad Regional Central del Instituto Nacional de Aprendizaje. La finalidad consiste en realizar una contribución concreta en forma de sugerencias generales y específicas que contengan un enfoque claro y que puedan aplicar a la mejora de los procesos de planeamiento y control del presupuesto.

Una vez realizada la investigación, se determinó que los encargados de los centros ejecutores de la Unidad Regional Central Oriental se basan en criterios más subjetivos para la

planificación, el control y el seguimiento de la ejecución presupuestaria, provocando que los porcentajes de distribución de recursos en cada partida no cuenten con un análisis técnico – científico de requerimientos más apropiado. Una mala planificación, administración y control presupuestario no permiten que los objetivos institucionales que aplican en el Plan Nacional de Desarrollo se cumplan a cabalidad.

Factibilidad de la propuesta.

Social.

En este ámbito es posible su realización, ya que surge de la necesidad de la administración de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje de contar y disponer de un completo sistema de planificación, control y seguimiento presupuestario, que refleje la realidad de la institución.

Económico – financiero.

La Ley Orgánica Institucional número 6868 provee anualmente a la institución de recursos frescos, de los cuales puede disponer para su utilización en la propuesta.

Legal.

El Instituto Nacional de Aprendizaje cuenta con las políticas, procedimientos, registros, funciones y responsabilidades necesarias, para encaminar de forma clara y concisa cada acción que deben tomar los encargados de los centros ejecutores de la Unidad Regional Central Oriental.

Tecnológica.

La Unidad Regional Central Oriental cuenta con el recurso tecnológico necesario para la implementación de la propuesta, ello incluye: equipo y suministros de oficina, sistemas de información y el conocimiento requerido para una adecuada planificación, control y seguimiento presupuestario.

Implementación de la propuesta.

Luego de analizar y agotar los principales puntos de la investigación, se determinó un conjunto de oportunidades de mejora, para así lograr una mejor ejecución presupuestaria en el INA. A continuación, se abordará la propuesta de mejora por medio de cada recomendación establecida. Cada propuesta está dirigida a uno o varios criterios de factibilidad explicados anteriormente.

Propuesta #1: Criterio tecnológico – Diseñar una base de datos estadísticos sobre la evolución histórica de la ejecución presupuestaria.

Con la siguiente propuesta, se pretende que el Departamento de Informática del Instituto Nacional de Aprendizaje cree un sistema que contenga toda la información necesaria para el catálogo de cuentas, el cual generará datos, informes y estadísticas históricas en tiempo real de la ejecución presupuestaria. El mismo estará a disposición de todos los encargados de los centros ejecutores, con el objetivo de que exista información técnica confiable al alcance de todos para la planeación presupuestaria. El cuadro adjunto ejemplifica cómo se visualizará lo anteriormente indicado:

Tabla 19. Distribución de las cuentas por centro de costo

Centro Costo	Descripción del centro de costo	Número de cuenta	Nombre de la cuenta	Presupuesto ordinario	Modificaciones	Total presupuesto	Girado (Mes)	Girado acumulado
0210103026	Taller Público de Pavas	100101	Sueldo por cargos fijos	€92.440	€0	€92.440	€10.175	€92.400
0210103026	Taller Público de Pavas	100301	Retribución por años de servicios	€38.580	€6.225	€44.805	€2.794	€43.833
0210103026	Taller Público de Pavas	100302	Restricción al ejercicio libre de la profesión	€35.814	€1.000	€36.814	€3.047	€36.548
0210103026	Taller Público de Pavas	110702	Actividades protocolarias y sociales	€20.000	€0	€20.000	€0	€ -
0210103026	Taller Público de Pavas	110801	Mantenimiento de edificios y locales	€60.000	€0	€60.000	€0	€ 28.240
0210103026	Taller Público de Pavas	110804	Reparación y mantenimiento de equipo de producción	€20.000	€0	€20.000	€0	€ 17.232

Fuente: elaboración propia (2017).

Para lograr esto, se requiere de una inversión en sistemas integrados de información, que permitan acceder en tiempo real a los montos presupuestados por parte de los directores de los Centros de Costos y de los demás interesados. Además, los centros de información se agruparán en centros de costos, cada uno identificado con un código diferenciado, tal y como se aprecia en el siguiente cuadro:

Tabla 20. Distribución de los centros de costo de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje

Centro Ejecutor	Centro de costo
-----------------	-----------------

Centro Nacional Especializado en Comercio y Servicios (CENECOS)	980103021
Centro Nacional Especializado en Turismo (CENETUR)	960103021
Centro Nacional Especializado Granja Modelo	1000103021
Centro Nacional Especializado en Textil	950103021
Centro Nacional Especializado Industria Gráfica y Plástico (CEGRYPLAST)	1280103021
Centro Nacional Especializado en Procesos Artesanales	990103022
Centro Nacional Polivalente Francisco J. Orlich	750103021
Centro de Formación Profesional de Mora	180103021
Centro de Formación Profesional de Hatillo	220103021
Centro de Formación Profesional de Florida Sur	250103026
Centro de Formación Profesional de León XIII	200103024
Centro de Formación Profesional de Puriscal	310103026
Centro de Formación Profesional de Tirrases	300103021
Centro de Formación Profesional de Desamparados	230103026
Centro de Formación Profesional de Zetillal	190103021
Centro de Formación Profesional de Pavas	210103026

Fuente: elaboración propia (2017).

Asimismo, lo anterior permite una mayor accesibilidad de los datos, al estar a disposición de los diferentes interesados y los encargados de los diferentes centros ejecutores. Para que la información esté disponible para la población interesada, se necesita una modificación en la Ley Orgánica Institucional Número 6868 y en los reglamentos institucionales, esto con el fin de cumplir con los principios de legalidad de las instituciones autónomas del Estado.

Propuesta #2: Criterio legal - Crear una tabla de criterios de evaluación de ejecución presupuestaria.

En las circunstancias vigentes, ni los centros ejecutores ni las Unidades Regionales, así como la Unidad Financiera del Instituto Nacional de Aprendizaje emplean algún indicador para

evaluar la gestión de sus presupuestos. Ante la ausencia de dicha herramienta, se propone la siguiente tabla, como medida de control de la eficiencia y la eficacia de los recursos asignados a cada una de las partidas que conforman el presupuesto institucional.

Tabla 21. Criterios de evaluación presupuestaria

Rangos porcentuales de ejecución presupuestaria	Criterio de evaluación
0% a 85%	Deficiente
86% a 90%	Bueno
91% a 95%	Muy bueno
96% a 100%	Excelente

Fuente: elaboración propia (2017).

Mediante los criterios de evaluación propuestos, se busca una mejor distribución de los recursos económicos, para así abarcar las diversas necesidades de los usuarios de los centros ejecutores y, al mismo tiempo, requiere un cambio en la normativa del Instituto Nacional de Aprendizaje, para poder dejarlos en firme como parte de la reglamentación interna. Las evaluaciones deben estar disponibles en formato digital, en la intranet institucional y en tiempo real.

Propuesta #3: Criterio económico - Formulación de estados financieros regionalizados.

Actualmente, el Instituto Nacional de Aprendizaje prepara los estados financieros de balance general, estado de resultados o estado de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujo de efectivo a nivel institucional; sin embargo, para un mayor orden y control de recursos, se propone crear estados financieros para cada unidad regional. Mediante esta propuesta, se podrá evaluar la capacidad de dirección y utilización de los recursos asignados para comparar y pronosticar de una mejor manera las ejecuciones presupuestarias.

Los estados financieros serán preparados por personal que labora en la Unidad Financiera del Instituto Nacional de Aprendizaje, quienes contarán con formación técnica y profesional en finanzas. Para llevar a cabo la propuesta, es necesario que cada Unidad Regional cuente con un encargado financiero que prepare los estados y también, es necesario que a los encargados de los centros ejecutores se les brinde capacitación técnica y profesional para la interpretación de los mismos.

La Unidad Financiera institucional, en coordinación con los directores de las Unidades Regionales, así como los encargados financieros de cada una, crearán e implementarán un programa de capacitación y formación técnica de siete semanas, para los encargados de los centros ejecutores. La siguiente tabla desglosa los contenidos y la duración del programa.

Tabla 22. Programa de capacitación técnica en el manejo e interpretación de los estados financieros

Semana	Contenido	Duración
1	Introducción: Importancia del análisis de los estados financieros en la toma de decisiones.	2 horas
2	Balance General: teoría y práctica.	2 horas
3	Estado de Pérdidas y Ganancias: teoría y práctica.	2 horas
4	I Evaluación: Sesiones 1, 2 y 3.	2 horas
5	Estado de Cambios en el Patrimonio: teoría y práctica.	2 horas
6	Estado de Flujo de Efectivo: teoría y práctica.	2 horas
7	II Evaluación: Sesiones 5 y 6.	2 horas

Fuente: elaboración propia (2017).

Mediante la elaboración de estados financieros regionalizados, se pueden abarcar mejor las necesidades de cursos y programas de la población que integra cada centro de costos y así, poder dirigir los recursos financieros hacia aquellas Unidades Regionales que necesiten una mayor cantidad de recursos a través del año. Esto permite una mayor flexibilidad en torno a la asignación y redistribución de recursos tanto financieros como humanos. Finalmente, las capacitaciones propuestas en materia de análisis y comprensión de estados financieros pueden realizarse utilizando sesiones y cursos en línea.

Propuesta #4: Criterio tecnológico - Crear una base de datos de los montos de las partidas.

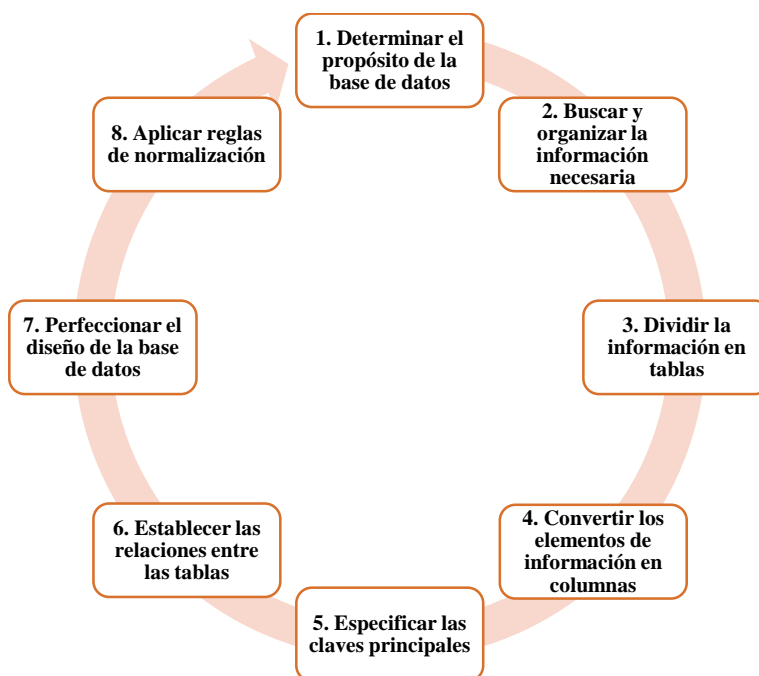
Actualmente, los encargados de los centros ejecutores estiman los precios en cada una de las partidas presupuestarias, basados en criterios subjetivos. Es por ello, que la siguiente propuesta plantea la creación de una base de datos que contenga información actualizada, confiable y precisa,

sobre los precios de mercado de los bienes y servicios que conforman el presupuesto, utilizando las siguientes pautas:

1. Dividir la información en tablas basadas en partidas, para reducir los datos redundantes.
2. Ayudar a respaldar y garantizar la precisión y la integridad de la información.
3. Ajustar las necesidades de generación de reportes y el procesamiento de los datos a la cantidad de estudiantes y de personal docente y administrativo que labore para el centro ejecutor.

La creación de esta base de datos estará a cargo de la Unidad de Informática del Instituto Nacional de Aprendizaje, en un esfuerzo conjunto con los directores regionales y la Unidad de Compras e Inventario institucional. Se propone el siguiente proceso para crear la base de datos:

Figura 18. Proceso de diseño de la base de datos para la estandarización de los montos de las partidas presupuestarias

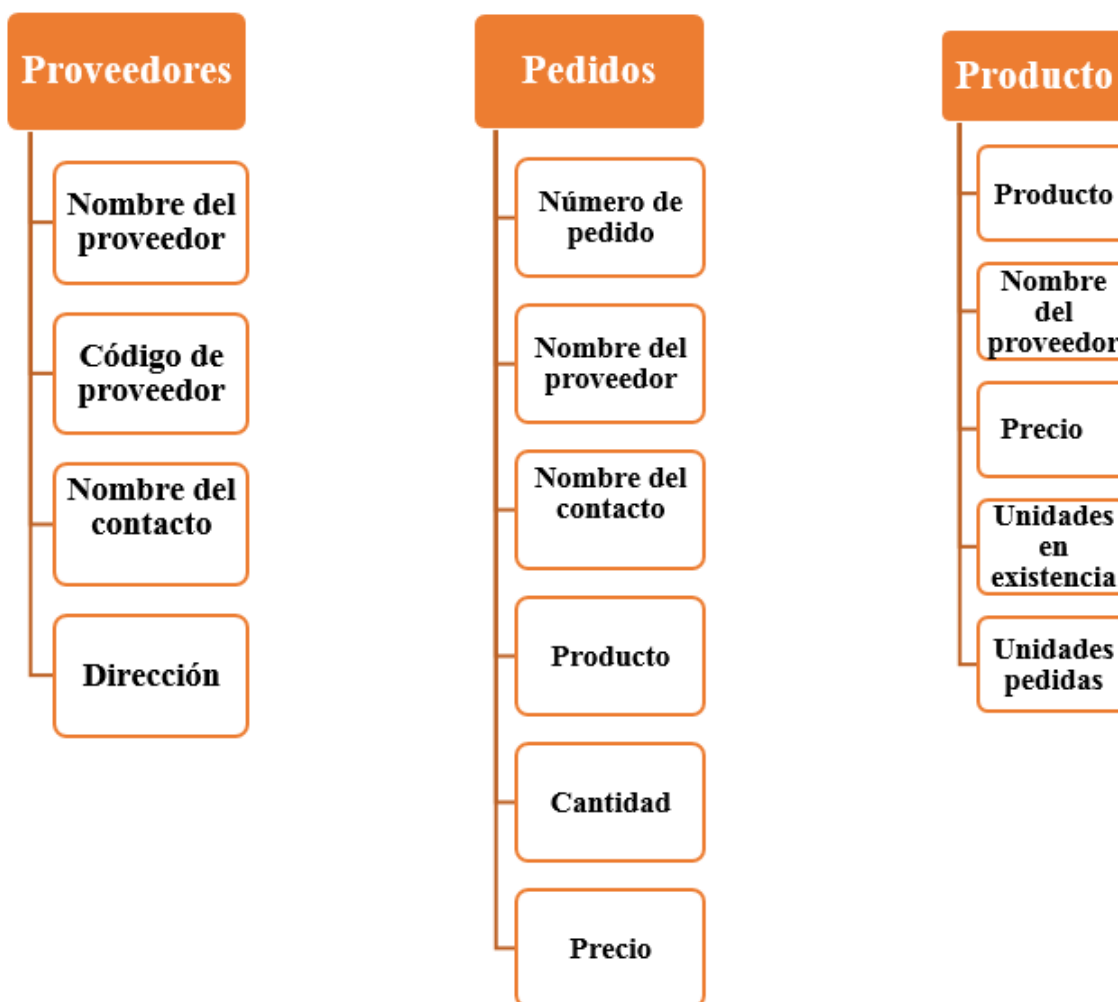


Fuente: elaboración propia (2017).

1. Propósito de la base de datos: esto ayudará a preparar los pasos siguientes. Consiste en establecer objetivos bien definidos a los que se pueda hacer referencia durante todo el proceso de diseño.

2. Buscar y organizar la información: para buscar y organizar la información necesaria, es importante empezar con la ya existente. En este paso se buscará recopilar toda la documentación, así como enumerarla y clasificarla.
3. Dividir la información en tablas: una vez identificada, enumerada y clasificada toda la información requerida en la base de datos, la misma será dividida en tablas, tal y como se ejemplifica en la gráfica adjunta.

Figura 19. División de la información en tablas



Fuente: elaboración propia (2017).

4. Convertir los elementos de información en columnas: para determinar las columnas de una tabla, los encargados de la elaboración de la base de datos deben decidir cuál es la

información de la que necesita realizar un seguimiento sobre el tema registrado en la tabla.

5. Especificar claves principales: cada tabla incluirá una columna o un grupo de columnas, que identifique exclusivamente cada fila almacenada en la base de datos. Se sugiere la identificación mediante un número de serie, esto se denomina clave principal y debe ser única para cada elemento.
6. Crear las relaciones de las tablas: una vez dividida la información en tablas y columnas, la base de datos necesita volver a unir la información, de manera que tenga un significado lógico y de fácil comprensión para los usuarios. A continuación, se muestra un ejemplo de cómo se ligará la información de las diferentes tablas.

Figura 20. Formulario de vinculación de diversas tablas de la base de datos

Facturar a		Luis López Segreda				
		Centro Nacional Especializado en Turismo				
Vendedor		Ramón Vargas Villalobos				
Número de pedido		20178910		Fecha de pedido		11/5/2017
				Fecha requerida		6/6/2017
Producto	Código de producto	Precio Unitario	Cantidad	Descuento	Precio total	
Ablandadores de carne	129907	€ 5.000,00	10		€ 50.000,00	
Aceiteras anti-goteo	129911	€ 3.750,00	15		€ 56.250,00	
Batidor eléctrico con recipiente medidor	129923	€ 8.900,00	5	5%	€ 42.275,00	
Cortador ondulado para frutas y verduras	129935	€ 7.235,00	10		€ 72.350,00	
Subtotal					€ 220.875,00	

Fuente: elaboración propia (2017).

7. Perfeccionamiento del diseño de la base de datos: el siguiente paso será que los encargados del diseño analicen el mismo en busca de errores. La recomendación propuesta es que se creen algunas tablas y agregar algunos registros de datos, para

comprobar si se obtienen los resultados esperados y de ser necesario, realizar los ajustes que se requieran.

8. Aplicación de reglas de normalización: la normalización se refiere a si se aplican o no reglas para la creación de la base de datos y es especialmente útil “después de haber representado todos los elementos de información y cuando los encargados de su elaboración estén seguros del diseño preliminar” (Microsoft, 2017).

Desde una óptica financiera, se requiere destinar fondos para la creación de la base de datos y a nivel tecnológico, definir quiénes tendrán los roles de acceso y a qué tipo de información. Al mismo tiempo, se pueden abrir concursos para nuevos oferentes y dar oportunidades también a estudiantes de la institución de ofrecer sus servicios; esto, a su vez, requiere un cambio en la Ley Orgánica Institucional número 6868, así como en la reglamentación interna.

Propuesta #5: Criterio legal y social - Delegar la administración, control y seguimiento presupuestario a los encargados de los centros ejecutores.

La responsabilidad de la administración, control y seguimiento presupuestario recae en la Unidad Financiera y en los directores de las Unidades Regionales, en tanto, los encargados de los centros ejecutores, además de su formulación, no tienen mayor injerencia en los presupuestos. La propuesta de la investigación promueve delegar estas responsabilidades en los encargados de los centros, debido a que ellos conocen de antemano las necesidades y requerimientos de estos.

A través del empoderamiento de los encargados, se puede lograr una mejor asignación a las necesidades sociales en aspectos tales como: la localización, la oferta académica, la cantidad de estudiantes, la cantidad de docentes, la cantidad de personal administrativo y otros operativos, así como las condiciones de las instalaciones físicas del centro, para realizar una mejor gestión de los recursos disponibles en el presupuesto asignado.

Los directores de los centros de costo tendrán un límite en la aprobación de la compra de los distintos materiales, suministros y servicios requeridos, y para agilizar las mismas, la base de datos propuesta tendrá una opción para completar la información y que la solicitud se envíe a través de la intranet institucional.

Para llevar a cabo esta recomendación, es necesario realizar modificaciones a la Ley número 6868, la Ley Orgánica del Instituto Nacional de Aprendizaje, así como a los reglamentos internos

y a la normativa de la Formulación del Plan Presupuesto Institucional. Esto requiere un esfuerzo conjunto entre las Unidades Regionales, la Unidad de Planificación y Evaluación, así como el visto bueno y la aprobación de la Gerencia General y la Presidencia Ejecutiva Institucional. Cabe aclarar que estas modificaciones no afectarán los objetivos del Plan Nacional de Desarrollo establecido por el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica, dado que el presupuesto institucional debe estar orientado a cumplir dichos objetivos.

Propuesta #6: Criterio legal y social - Ampliar los procesos de compra por demanda.

Debido al poco control que tienen los encargados de los centros ejecutores sobre el manejo de los presupuestos asignados, se ven limitadas las compras de bienes, materiales y suministros que son requeridos para las actividades de formación técnica-profesional, así como en otras actividades diarias del centro. La reglamentación interna, así como la normativa de la Formulación del Plan Presupuesto Institucional se los impide, haciendo al presupuesto poco flexible.

Mediante esta propuesta, se dota de mayor flexibilidad en la adquisición de estos artículos, ampliando los procesos de compra por demanda. La labor de compras es fundamental para los centros, por ello la propuesta empodera el rol que puede cumplir la administración de cada regional, con el fin de establecer los parámetros para la adquisición de productos en los centros ejecutores. Si los encargados de los centros ejecutores desean adquirir alguno de estos artículos y su costo es menor al que señala el parámetro establecido, pueden realizarlo sin una autorización previa, tal y como se vislumbra en el siguiente cuadro:

Tabla 23. Límites para la adquisición de bienes, equipo, materiales y suministros sin previa autorización

Producto	Límite
Materiales y suministros (<u>material didáctico y de uso diario administrativo</u>)	₡ 1.000.000,00
Materiales y suministros (<u>equipo de aseo y limpieza</u>)	₡ 1.000.000,00
Maquinaria y equipo (<u>equipos de cómputo y similares</u>)	₡ 3.000.000,00
Maquinaria y equipo (<u>para uso de formación técnica profesional</u>)	₡ 5.000.000,00
Mobiliario (<u>para estudiantes y personal docente</u>)	₡ 2.000.000,00
Mobiliario (<u>personal administrativo</u>)	₡ 2.000.000,00

Fuente: elaboración propia (2017).

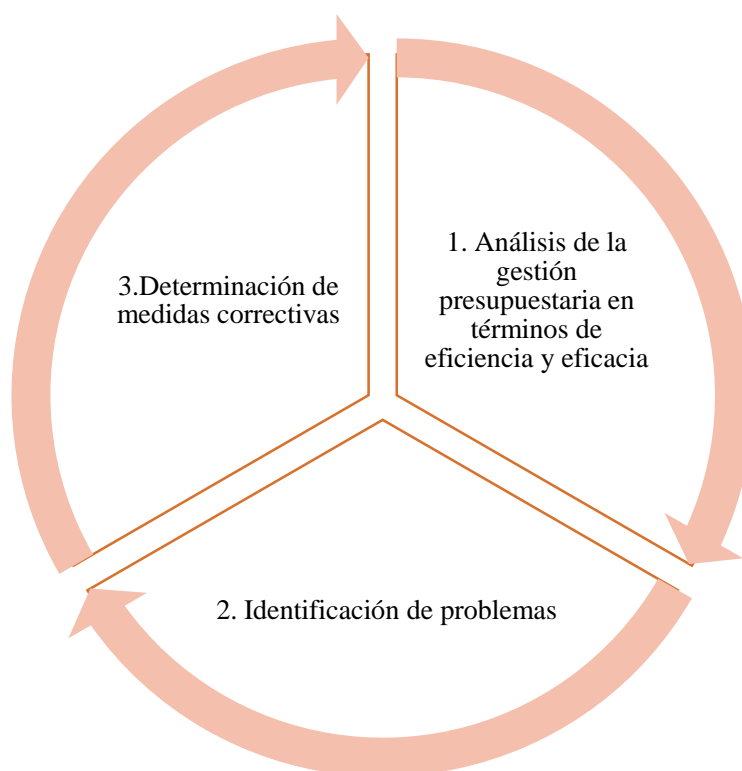
Con el empoderamiento de los directores de los centros ejecutores, se hará una distribución del presupuesto y de las finanzas del centro de costos más efectiva. Desde el ámbito social, se dota

a los directores de una mayor autonomía en la administración de los centros; para lograr esta propuesta, se requiere modificar la estructura legal del Instituto Nacional de Aprendizaje, con el fin de agilizar los procesos de compra sin tener que recurrir a un extenso proceso burocrático.

Propuesta #7: Criterio económico y tecnológico - Realizar evaluaciones durante el año de la ejecución presupuestaria del período en curso.

Se propone que, además de la evaluación final, se realicen dos evaluaciones adicionales en el transcurso del periodo presupuestario, para medir, determinar y analizar la ejecución de gastos, ingresos y metas presupuestarias. Estas evaluaciones se efectuarán el 30 de junio y el 30 de setiembre de cada año, con el fin de realizar a tiempo los ajustes que se consideren necesarios. Dichas evaluaciones serán llevadas a cabo en tres etapas.

Figura 21. Etapas por seguir para la evaluación presupuestaria propuesta

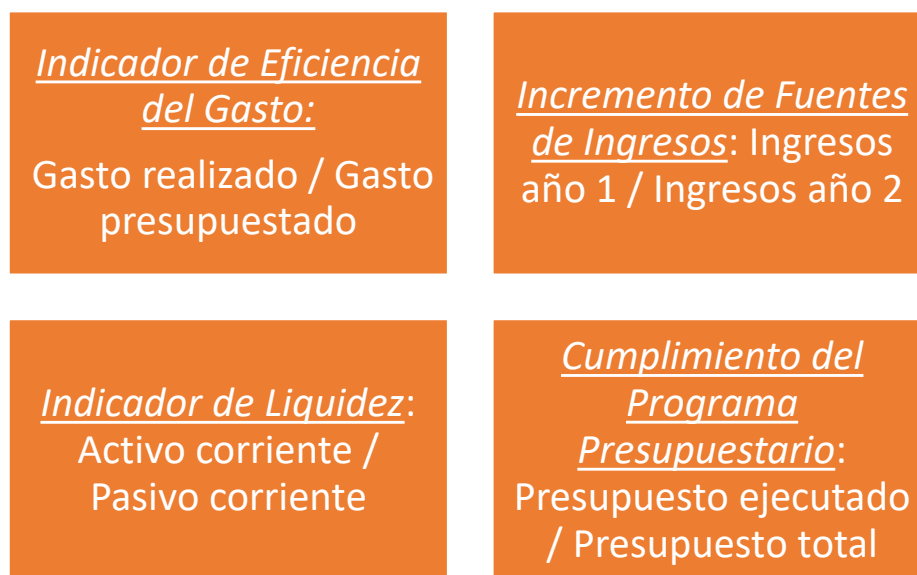


Fuente: elaboración propia (2017).

1. Análisis de la gestión presupuestaria en términos de eficacia y eficiencia: consiste básicamente en una comparación de los resultados obtenidos en la ejecución presupuestaria, en cuanto a ingresos, gastos y metas presupuestarias. El siguiente

gráfico detalla los criterios de evaluación propuestos para el análisis de la ejecución presupuestaria, así como la salud financiera general de las Unidades Regionales del Instituto Nacional de Aprendizaje.

Figura 22. Indicadores de evaluación propuestos



Fuente: elaboración propia (2017).

2. Identificación de los problemas: en esta etapa se identifican y se analizan los problemas que se generaron durante el período en evaluación y que afectaron la ejecución presupuestaria, los cuales serán identificados mediante los criterios anteriormente establecidos.
3. Determinación de medidas correctivas: esta última etapa se basa en determinar, crear e implementar soluciones técnicas correctivas y necesarias para evitar los inconvenientes que fueron señalados en la etapa anterior. Para dicho efecto, se debe considerar el grado de factibilidad de cumplimiento de las metas presupuestarias y el grado de realismo de los gastos e ingresos estimados para el cumplimiento de las metas a un determinado período.

Como parte de estas evaluaciones de control, se busca una mejor asignación de los recursos monetarios, para que así las diversas partidas siempre tengan fondos disponibles y evitar situaciones de superávit y déficit en las cuentas. De esta manera, se pueden atender de una mejor manera las necesidades de los usuarios de los diferentes centros de costos.

Al mismo tiempo, incorporar paulatinamente tecnologías como los sistemas integrados de información, para tener a disposición en tiempo real la cantidad de recursos en cada una de las partidas, lo cual requiere, a nivel reglamentario, definir responsables y encargados de establecer y velar por el cumplimiento de objetivos y controles de calidad.

REFERENCIAS

- Alfaro, M. (2016). Propuesta de Mejora al Proceso de Presupuesto de la Empresa National Instruments Costa Rica Ltda. Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica. Recuperado de <http://www.kerwa.ucr.ac.cr/bitstream/handle/10669/29210/UCR%20PADE%20PPP%20I%20CICLO%202016%20Tesis%20Mauricio%20Alfaro.pdf?sequence=1>
- Araujo, D. (2012). Presupuestos empresariales: eje de la planeación financiera. Ciudad de México, México: editorial Trillas.
- Bolaños, R. (2014). Planificación Presupuestaria en la Administración Pública Costarricense: su Implicancia en el Desarrollo Nacional. Universidad Estatal a Distancia. San José, Costa Rica. Recuperado de <http://repositorio.uned.ac.cr/reuned/bitstream/120809/1603/1/PLANIFICACION%20PRESUPUESTARIA%20EN%20LA%20ADMINISTRACION.pdf> el día 20 de diciembre de 2017.
- Brendas, D. y Pérez, M. (2013). Presupuesto Financiero como herramienta para la toma de decisiones en la mediana empresa dedicada a prestar servicios de seguridad privada en el municipio de San Salvador. Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador. Recuperado de <http://ri.ues.edu.sv/9357/1/TESIS%20PRESUPUESTO%20FINANCIERO%20GRUPO%202011.pdf> el día 09 de octubre de 2017.
- Burbano, J. (2011). Presupuestos: un enfoque de direccionamiento estratégico, gestión y control de recursos. Cuarta edición. Bogotá, Colombia: editorial McGraw Hill.
- Centro de Escritura Javeriano. (2017). Normas APA. Sexta Edición Recuperado de <https://www.um.es/documents/378246/2964900/Normas+APA+Sexta+Edici%C3%B3n.pdf/27f8511d-95b6-4096-8d3e-f8492f61c6dc> el día 20 de diciembre de 2017.

Corporación Microsoft. (2017). Conceptos Básicos para la Creación de Bases de Datos. Recuperado de <https://support.office.com/es-es/article/Conceptos-b%C3%A1sicos-del-dise%C3%B1o-de-una-base-de-datos-eb2159cf-1e30-401a-8084-bd4f9c9ca1f5#bmgood> el día 28 de diciembre de 2017.

Díaz, M., Parra, R., y López, L. (2012). Presupuestos: enfoque para la planeación financiera. Primera edición. Bogotá, Colombia: editorial Pearson Education.

Dirección de Presupuesto Nacional del Ministerio de Hacienda de Costa Rica. (2017). Clasificador económico del gasto del sector público. Recuperado de www.hacienda.go.cr/docs/51ded5a43592a_Economico.doc el día 11 de octubre de 2017.

Fernández, G. (2011). Proceso de Planificación Presupuestaria en la Alcaldía del Municipio Carache en el Estado de Trujillo. Universidad de los Andes, Estado de Trujillo, Venezuela. Recuperado de http://bdigital.ula.ve/storage/pdftesis/pregrado/tde_arquivos/25/TDE-2012-09-19T05:32:55Z-1671/Publico/fernandezgenesis.pdf el día 18 de diciembre de 2017.

Glosario de Términos Fiscales. (2015). Instituto Mexicano de Contabilidad, Administración y Finanzas. Recuperado de <https://imecaf.com/blog/tag/glosario-de-terminos-fiscales/> el 09 de octubre de 2017.

González, J. (2017). Los Centros de Costes: Planificación, Peculiaridades y Clasificación. Universidad de La Laguna, Tenerife, España. Recuperado de <http://www.jggomez.eu/C%20Costes%20y%20%20gestion/1%20Fundamentos/Introducc/Centros.pdf> el día 26 de diciembre de 2017.

Guerrero, M. y Heras, S. (2013). Análisis de la Ejecución Presupuestaria en el Gobierno Autónomo Descentralizado de la Parroquia de San Joaquín en el período 2012. Universidad de Cuenca, Estado de Cuenca, Perú. Recuperado de

<http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/4374/1/TESIS.pdf> el día 20 de diciembre de 2017.

Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2014). Metodología de la Investigación. , Sexta edición. Ciudad de México, México: editorial Mc Graw Hill Education.

Lavolpe, A., Capasso, C. y Smolje, A. (2010). Presupuestos y Gestión. Primera edición. Buenos Aires, Argentina: editorial La Ley.

Prieto, M. (2012). Influencia de la Gestión del Presupuesto por Resultados en la Calidad del Gasto de las Municipalidades Del Perú (2006-2010): Caso Lima, Junín y Ancash. Universidad de San Martín de Porres, Lima, Perú. Recuperado de http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/bitstream/usmp/586/3/prieto_mi.pdf el día 18 de diciembre de 2017.

Rivera, H. y Malaver, M. (2011). Documentos de Investigación: ¿Qué estudia la estrategia? Universidad del Rosario, Bogotá, Colombia. Recuperado de http://www.urosario.edu.co/urosario_files/a0/a0235d32-301a-4066-9027-789035821cb3.pdf el día 28 de diciembre de 2017.

Rodríguez, J. (2015). Estudio sobre la Planificación en la gestión de compras en el Centro de Investigación y Conservación del Patrimonio Cultural del Ministerio de Cultura, Juventud de Costa Rica. Instituto Centroamericano de Administración Pública. Recuperado de http://biblioteca.icap.ac.cr/BLIVI/TESIS/2015/rodriguez_solera_jorge_cc_2015.pdf el día 20 de diciembre de 2017.

Smolje, A. (2013). Presupuesto Integral y Beyond Budgeting: Una Propuesta Superadora. Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina. Recuperado de http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tesis/1501-1244_SmoljeA.pdf el día 26 de diciembre de 2017.

Unidad de Planificación y Evaluación. (2017). Instructivo para la Formulación del Presupuesto. Manuscrito inédito. Instituto Nacional de Aprendizaje, San José, Costa Rica.

Yacsabuache, H. (2003). Sistema Nacional de Contabilidad. Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, Perú. Recuperado de <http://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe> el día 13 de octubre de 2017.

Zúñiga, A. (2015). Análisis de los lineamientos y mecanismos para la elaboración y formulación de las proformas presupuestarias en las entidades del sector público del Ecuador. Universidad de Guayaquil, Guayaquil, Ecuador. Recuperado de <http://repositorio.ug.edu.ec/bitstream/redug/9694/1/Tesis%20Ariana%20Zuniga%20Parada.pdf> el día 09 de octubre de 2017.

APÉNDICES

Apéndice A: Instituto Nacional de Aprendizaje

Instituto Nacional de Aprendizaje

El Instituto Nacional de Aprendizaje (INA) es una entidad autónoma creada mediante la ley número 3506, el 21 de mayo de 1965, posteriormente fue reformada y se dio paso a la Ley Orgánica número 6868, el seis de mayo de 1983, la cual rige actualmente a la institución. Su finalidad consiste en promover y desarrollar la capacitación y la formación profesional de los habitantes en todos los sectores de la producción, para el desarrollo económico y contribuir al mejoramiento de las condiciones de vida y de trabajo.

De acuerdo con el artículo número uno de su actual ley orgánica, el Instituto Nacional de Aprendizaje “es un ente de derecho público, con personalidad jurídica y patrimonio propio. Su domicilio legal estará en la capital de la República, donde tendrá su sede principal. Podrá establecer unidades regionales y realizar actividades en todos los lugares del país” (Ley 6878, 2017).

Misión.

Es una institución autónoma que brinda Servicios de Capacitación y Formación Profesional a las personas mayores de 15 años y personas jurídicas, fomentando el trabajo productivo en todos los sectores de la economía, para contribuir al mejoramiento de las condiciones de vida y el desarrollo económico-social del país. (Instituto Nacional de Aprendizaje, 2017)

Visión.

“Ser la institución líder en la prestación de los servicios de capacitación y formación profesional, a nivel nacional, preparando el capital humano calificado que demanda el país” (Instituto Nacional de Aprendizaje, 2017).

Funciones.

Mediante acciones de formación, capacitación, certificación y acreditación para el trabajo productivo, sostenible, equitativo, de alta calidad y de competitividad, el Instituto Nacional de Aprendizaje se aboca a la educación técnica de la población costarricense, brindando diferentes cursos de capacitación en muchas sedes a lo largo del país, enfocándose mayormente en estudios

operativos y técnicos que no tengan como requisito el haber culminado el bachillerato en Educación Media.

Financiamiento.

De acuerdo con el artículo número 15 de la Ley 6878, el Instituto Nacional de Aprendizaje tendrá las siguientes fuentes como medios de financiamiento:

- El uno punto cinco por ciento sobre el monto total de las planillas de los salarios pagados por patronos particulares de todos los sectores económicos cuando ocupen una planilla permanente superior a los cinco trabajadores. En el sector agropecuario se hace la excepción y pagan un cero punto cinco por ciento del monto total de la planilla, en tanto esta sea igual o superior a los diez trabajadores de forma permanente.
- El uno punto cinco por ciento que pagan mensualmente, por concepto de salarios, las instituciones autónomas, semiautónomas y otras empresas del Estado Costarricense.
- Aportes correspondientes a otros programas o instituciones gubernamentales.
- Ingresos por concepto de ventas de productos, explotación de bienes y la prestación de servicios a nacionales o extranjeros que hayan sido generados por el Instituto como actividad regular de sus programas de capacitación y formación profesional.
- Préstamos internos y externos que contrate la Institución para la realización de sus objetivos.
- Legados, donaciones y herencias que se acepten, conforme a la ley.

Estructura programática presupuestaria.

Durante los últimos años, el Instituto Nacional de Aprendizaje ha utilizado una única estructura programática y en tal sentido, se distinguen dos programas presupuestarios: el programa número uno, Programa Servicios de Capacitación y Formación Profesional, el cual comprende las actividades curriculares, técnicas y tecnológicas de cara a la formación de competencias laborales y el programa número dos, Programa de Apoyo Administrativo, que agrupa los procesos inherentes y propios a la administración superior, así como otros servicios de apoyo.

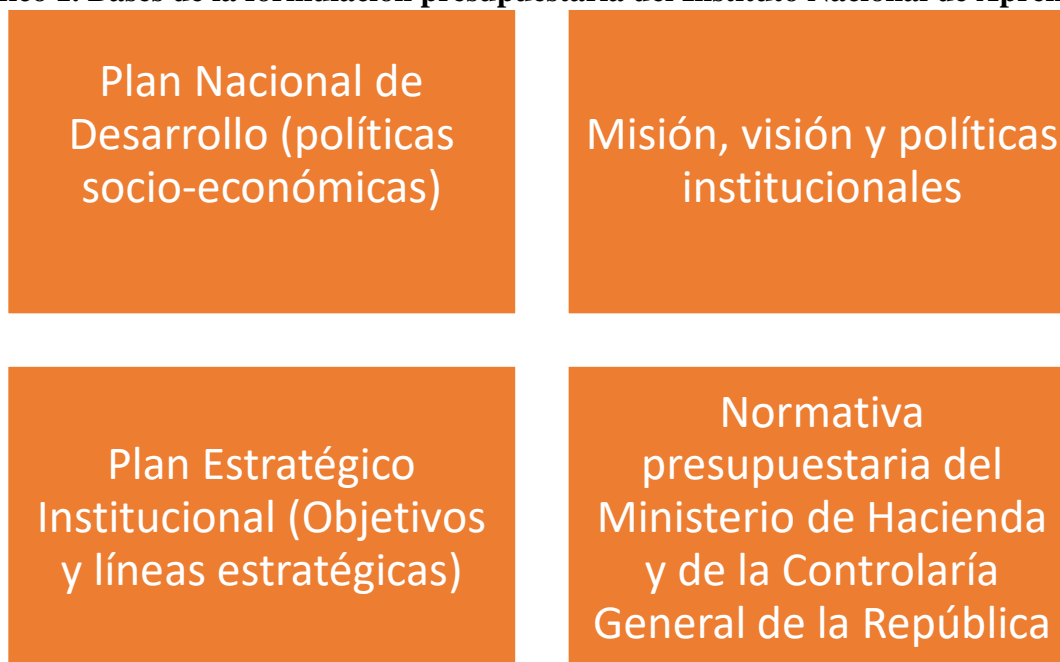
Plan-presupuesto.

Para la realización y consecución de los programas uno y dos institucionales, el mayor instrumento de planificación y gestión donde se plasma el quehacer mediante la formulación de objetivos, indicadores y metas, donde se definen los recursos financieros necesarios para su ejecución y alcance de forma satisfactoria, es a través del plan – presupuesto. Es preciso que se elabore de forma responsable y meticulosa, integrando coordinada y coherentemente todos los elementos que le corresponden durante la fase de la formulación presupuestaria.

Formulación presupuestaria.

Esta fase del proceso presupuestario comprende las propuestas institucionales para un determinado período, con los recursos financieros necesarios para su ejecución. Comprende todo un conjunto de normas y procedimientos sistemáticos, coordinados y ordenados de carácter administrativo, legal y técnico, que se emplean en la elaboración del presupuesto institucional. En el siguiente esquema, se aprecian las bases utilizadas para la formulación presupuestaria de la institución, el propósito es lograr un uso racional de los recursos y mantener una vinculación con los planes del período.

Gráfico 1. Bases de la formulación presupuestaria del Instituto Nacional de Aprendizaje



Fuente: elaboración propia (2017).

Leyes vinculadas al proceso presupuestario del Instituto Nacional de Aprendizaje.

Alrededor de la fase de formulación presupuestaria existe todo un marco legal que regula directa e indirectamente al Instituto Nacional de Aprendizaje y tiene como fin proteger la hacienda pública; adicionalmente, los entes contralores han dictado normas técnicas, con el propósito de establecer conceptos básicos para mejorar dicho proceso. Se mencionan algunas referencias importantes en este sentido.

- El artículo número 11 de la Constitución Política somete a las instituciones públicas a evaluación de resultados y a rendición de cuentas.
- La Ley número 81, 31, de Administración Financiera de la República y de Presupuestos Públicos, dentro de la cual el Instituto Nacional de Aprendizaje se acoge al acatamiento de los siguientes artículos:
 - El artículo número seis establece que, para efectos de una adecuada gestión financiera, no se puede financiar los gastos corrientes mediante el uso de ingresos de capital.
 - El artículo 17 señala que se debe contar con sistemas de control interno y externo para propiciar el uso adecuado de los recursos financieros del sector público.
 - El artículo número 18 indica que el control interno es responsabilidad de la máxima autoridad de cada dependencia y que en los procesos en donde participen diferentes dependencias, cada una será responsable de las actividades que le corresponden; mientras que el control externo corresponde a la Contraloría General de la República, en virtud de su Ley Orgánica y las disposiciones constitucionales que le ameriten.
 - El artículo 32 señala que, la Dirección General de Presupuesto Nacional del Ministerio de Hacienda, junto con la Contraloría General de la República, tienen la función de elaborar y dictar los criterios y lineamientos generales que informen las normas técnicas del proceso de programación, presupuestación y evaluación presupuestaria del sector público.
- La Ley número 8232 de Control Interno de la República de Costa Rica establece que la Contraloría General de la República, con el afán de contribuir al mejoramiento de los sistemas de control interno institucionales y, por ende, al manejo legal, eficiente y eficaz del patrimonio público, emite normas de control interno para las instituciones.
- Las Normas y Criterios Operativos para la Utilización de los Clasificadores Presupuestarios del Sector Público, establecidas por la Contraloría General de la República, consideran información adicional en materia clasificatoria del gasto.

Documentos necesarios en la fase de formulación presupuestaria.

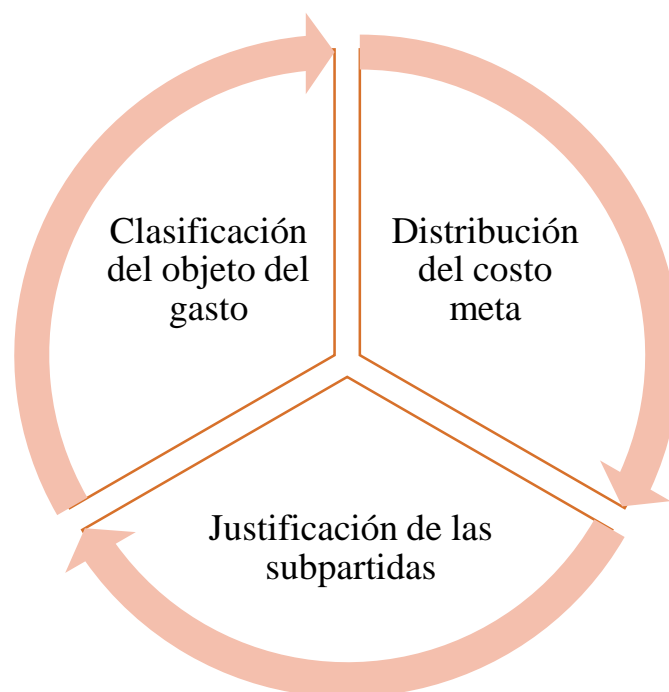
El Instituto Nacional de Aprendizaje elabora el presupuesto basado en la formulación presupuestaria que se realiza a nivel de las unidades programáticas que tienen su Plan Operativo Institucional Anual (POIA por sus siglas) y su correspondiente asignación de recursos. El Sistema de Formulación Presupuestaria (SIFOPRE por sus siglas) registra la previsión de los recursos a partir de cada sub-partida, de conformidad con lo establecido en los planes operativos.

Las unidades regionales deben considerar, para efectos de la formulación, los lineamientos estratégicos y las prioridades institucionales contenidos en los oficios PE-1326-2014 y GG1873-2015 (ver sección de anexos), respectivamente. Asimismo, es necesario que analicen y acaten las disposiciones contenidas en los siguientes documentos:

- Clasificador por Objeto del Gasto del Sector Público, el cual consiste en un conjunto de cuentas de gastos, ordenadas y clasificadas de acuerdo con la naturaleza del producto o servicio que se está adquiriendo o de la operación financiera que se está llevando a cabo. El Sistema de Formulación Presupuestaria (SIFOPRE por sus siglas) tiene una lista completa de renglones de gasto por sub-partida (ver sección de anexos).
- Diccionario de Imputaciones Presupuestarias del Sector Público, es un documento de consulta que clasifica describe los bienes y los servicios de cada una de las sub-partidas presupuestarias.
- Instructivo para la Formulación del Presupuesto, es un documento de acatamiento obligatorio para todas las unidades, que contiene las directrices generales para la formulación del presupuesto de la institución, emitido por la Unidad de Planificación y Evaluación.

Aspectos por considerar en la fase de formulación presupuestaria.

Es indispensable que todos los encargados e involucrados en la fase de la formulación del presupuesto tengan conocimiento de las políticas y directrices institucionales, de los objetivos y los recursos financieros disponibles para el período, puesto que formular el presupuesto implica un análisis y cálculo metódico de los medios y los recursos disponibles, así como de aquellos que se requiere adquirir para el cumplimiento de los objetivos planteados en el plan operativo de cada unidad.

Gráfico 2. Aspectos considerados en la formulación presupuestaria

Fuente: Instituto Nacional de Aprendizaje (2017).

En la clasificación del objeto del gasto, es importante la correcta identificación de las partidas y las sub-partidas a las cuales se les asignarán recursos para la adquisición de bienes o servicios, de acuerdo con lo establecido en el documento Clasificador por Objeto del Gasto del Sector Público, ya que una incorrecta clasificación genera retrasos en el logro de los objetivos de las unidades e inconvenientes en su ejecución presupuestaria, así como el acarreo de consecuencias negativas en el accionar de la institución.

La Contraloría General de la República no aprobará los gastos si durante un análisis presupuestario detecta este tipo de errores, bajo este escenario, la institución se vería obligada a realizar modificaciones para el traslado de las cifras que fueron mal ubicadas, con el fin de poder continuar con las adquisiciones correspondientes, además, este ente regulador solicita liquidaciones presupuestarias trimestrales, acompañadas de las modificaciones internas, para el análisis correspondiente; finalmente, si se detecta una gran cantidad de cambios en el presupuesto, lo considera como un indicador de mala o ausencia total de planificación.

El presupuesto, como la mayor expresión financiera del Plan Operativo Institucional Anual, debe reflejar los recursos económicos con los objetivos del plan, por lo tanto, cada unidad, al momento de planificar los montos, debe distribuir el monto consignado en cada partida y sub-partida y dicho monto debe ser lo más ajustado posible a la realidad, por ello se le insta a cada una de las unidades a que realicen una distribución del costo meta de manera meticulosa.

Se enfatiza la importancia de realizar un eficiente costeo de las metas propuestas por unidad, de manera que la necesidad de realizar modificaciones presupuestarias sea mínima y en caso de ser necesaria, toda variación al presupuesto deberá ser justificada, especificando, en caso de proceder, los cambios o ajustes que requiere el plan anual, los funcionarios designados como responsables de los ajustes, así como dejar la constancia y notificaciones a las autoridades correspondientes.

Las justificaciones presupuestarias deben realizarse a nivel de sub-partida y en cada justificación, la unidad está obligada a demostrar en forma congruente de qué manera los recursos presupuestados coadyuvarán en la consecución de las metas, a las cuales se les asignó recursos dentro de cada sub-partida. Los siguientes aspectos deben ser tomados en cuenta para redactar las justificaciones presupuestarias:

- No se pueden presentar justificaciones iguales para diferentes sub-partidas presupuestarias, pues no cumple con la condición de tener una relación directa con el objeto del gasto de la misma.
- Describir en forma clara ¿en qué bienes o servicios se van a gastar o invertir los fondos presupuestados?, ¿por qué son importantes? y ¿cuáles serían las consecuencias de no disponer de dichos recursos?
- El contenido de algunas sub-partidas se requiere para el logro de varias metas, por ello es indispensable que se indique, en la justificación, la importancia de dichos recursos para la consecución de cada una de ellas, por orden de relevancia.
- Congruencia con el enunciado de los objetivos propuestos.
- Cuando corresponda, hacer mención a la base legal o criterio técnico que respalda la erogación.
- Hacer referencia de los proyectos contemplados en el Plan Nacional de Desarrollo del gobierno central, cuando alguna unidad participe en la ejecución de los mismos.
- Indicar los nombres completos y oficiales de las unidades, centros de formación, proyectos y programas de gobierno que se mencionen, evitando el uso de siglas.
- Al justificar, se debe prestar especial atención a las sub-partidas que presentan variaciones significativas en el monto presupuestado con respecto al período anterior, gastos que se presupuestan por primera vez y cuyo monto es

considerable, gastos relevantes para el cumplimiento de metas institucionales y por unidad y gastos cuyo monto se considera superfluo o bien, su gasto deba ser minimizado de acuerdo con directrices presidenciales o políticas emitidas por el ente contralor.

Estructura organizativa (organigrama).

El Instituto Nacional de Aprendizaje es un organismo de derecho público y como tal, posee una amplia estructura organizacional, la cual le permite ejercer la administración, el desarrollo y el control de las actividades de capacitación y formación curricular. La Junta Directiva, la Presidencia Ejecutiva y la Gerencia de esta institución ejercen las funciones de dirección y administración.

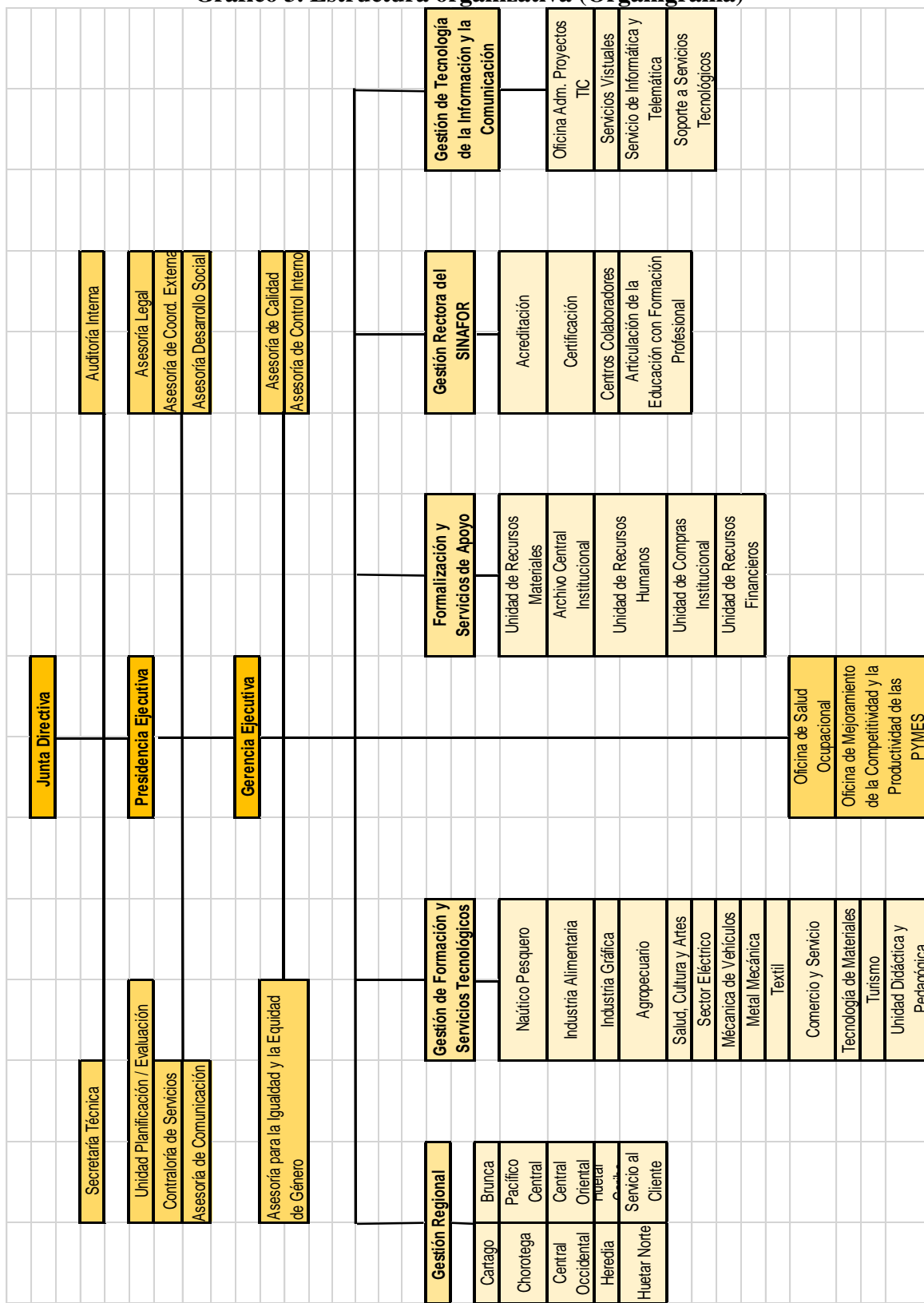
La Junta Directiva es el órgano colegiado de mayor nivel jerárquico a nivel institucional y es de su competencia determinar, a través de las políticas gubernamentales, las políticas generales que orientan a la institución, la organización funcional, la implementación de planes operativos, el dictamen de los reglamentos internos y la aprobación de los planes-presupuestos; sus dependencias anexas son la Secretaría Técnica y la Auditoría Interna. La Presidencia Ejecutiva corresponde a la máxima autoridad jerárquica interna del instituto, representando judicial y extrajudicialmente a la misma, de acuerdo con los términos que indique la ley, se encarga de presidir la Junta Directiva y de realizar actividades relativas a la organización técnica y administrativa de la institución, con la finalidad última de garantizar el cumplimiento de la misión, la visión y los objetivos institucionales.

Las siguientes instancias son anexas a la Presidencia Ejecutiva y contribuyen también a la gestión realizada por la misma y a la ejecución eficaz de las políticas y fines propios de la institución: la Asesoría Legal, la Asesoría de Cooperación Externa, la Asesoría de Desarrollo Social, la Contraloría de Servicios, la Unidad de Planificación y Evaluación y la Asesoría de Comunicación.

La Gerencia corresponde a la instancia organizativa que se encarga del desarrollo y la ejecución de las labores primordiales de la institución, así como de la normalización, la supervisión, el control y el fortalecimiento de los sistemas organizacionales. Su objetivo primordial consiste en coordinar y orientar el cumplimiento y la operacionalización de la misión, visión, políticas y planes estratégicos que fluyen de la Junta Directiva y la Presidencia Ejecutiva hacia ellos, logrando involucrar a todas las dependencias, tiene bajo su responsabilidad el desarrollo y la gestión de los siguientes servicios institucionales:

- **Gestión de formación profesional y servicios tecnológicos:** es una gestión técnico-docente que se encarga del diseño de la oferta de los servicios de capacitación y formación profesional que ofrece la institución, basados en la investigación de las necesidades de formación mediante el desarrollo curricular y el desarrollo de innovación tecnológica.
- **Gestión regional:** mediante la misma, la institución garantiza el cumplimiento de una función estratégica de suma importancia, puesto que se encarga de promover y llevar los servicios de capacitación y gestión profesional a todo el territorio nacional, con el objetivo de atender a cabalidad requerimientos de la fuerza laboral de la sociedad, en especial aquellas que se encuentran en zonas socioeconómicamente marginadas y en situación de vulnerabilidad.
- **Gestión rectora del sistema nacional de capacitación y formación profesional:** es la función rectora encargada de establecer mecanismos que permitan la estandarización de los servicios de capacitación y formación profesional, impartidos por entes tanto públicos como privados, con o sin fines de lucro, mediante la administración de los sistemas de acreditación y articula la educación con la formación profesional.
- **Gestión de tecnologías de información y servicios de comunicación:** a través de ella se planifica estratégicamente la prestación de servicios de tecnología de la información y de la comunicación necesarios para integrar procesos, servicios y otras operaciones institucionales, además, evalúa y ejerce control de los componentes tecnológicos a nivel institucional.
- **Gestión de normalización y servicios de apoyo:** brinda servicios de apoyo para la adecuada y oportuna gestión de las principales funciones desarrolladas por la institución y se encarga de velar por los procedimientos de carácter administrativo que se ejecutan incorrectamente; asimismo, brinda apoyo a la Gerencia, a la Unidad para el Mejoramiento de la Competitividad y Productividad de las Micro, Pequeñas y Medianas empresas, la Asesoría de Control Interno, la Asesoría de la Calidad, la Asesoría para la Igualdad y la Equidad de Género y la Oficina de Salud Ocupacional.

Gráfico 3. Estructura organizativa (Organigrama)



Fuente: elaboración propia con datos del Instituto Nacional de Aprendizaje (2017).

Unidades regionales.

El artículo número uno de la Ley 6878 menciona la división del Instituto en una sede principal y en unidades regionales para el desarrollo de sus actividades en todo el país. Las Unidades Regionales son “unidades de capacitación y formación profesional regionales, en las cuales las habilidades y destrezas de los participantes se adquieren mediante la producción de bienes y servicios similares a los de una empresa en la rama de actividad correspondiente” (Instituto Nacional de Aprendizaje, 2017).

El Instituto Nacional de Aprendizaje está compuesto por un total de nueve Unidades Regionales en todo el territorio nacional:

Tabla 1. Sedes regionales del Instituto Nacional de Aprendizaje

Unidad Regional Brunca	Unidad Regional Chorotega	Unidad Regional Huetar Norte
Unidad Regional de Cartago	Unidad Regional de Heredia	Unidad Regional Pacífico Central
Unidad Regional Central Oriental	Unidad Regional Huetar Atlántico	Unidad Regional Central Occidental

Fuente: elaboración propia (2017).

Unidad Regional Central Oriental.

La investigación se centra en un análisis financiero de la ejecución presupuestaria de la Unidad Regional Central Oriental, por ello, visto desde una perspectiva práctica, la investigación busca evaluar y determinar la situación de ejecución presupuestaria, permitiendo así que su planificación y control sean lo más eficientes posible y, además, permitir que esta investigación sea un medio para la formulación de propuestas que mejoren la ejecución y control presupuestario en la Unidad Regional Central Oriental.

La Unidad Regional Central Oriental es la más grande de las unidades que conforman el Instituto Nacional de Aprendizaje a nivel nacional, en ella se encuentra ubicada la sede central de la institución, el Centro Nacional Polivalente José Francisco J. Orlich, ubicado en La Uruca, en la provincia de San José, adicionalmente, la componen 15 centros más:

Tabla 2. Distribución de Centros de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje

Centro de Formación	Ubicación
Centro Nacional Especializado en Comercio y Servicios (CENECOS)	San José, Barrio Don Bosco
Centro Nacional Especializado en Turismo (CENETUR)	San José, Ave. 10
Centro Nacional Especializado Granja Modelo	San José, La Uruca
Centro Nacional Especializado en Textil	San José, Sabana
Centro Nacional Especializado Industria Gráfica y Plástico (CEGRYPLAST)	San José, La Uruca
Centro Nacional Especializado en Procesos Artesanales	San José, Alajuelita
Centro Nacional Polivalente Francisco J. Orlich	San José, La Uruca
Centro de Formación Profesional de Mora	Cantón de Mora
Centro de Formación Profesional de Hatillo	San José, Hatillo 2
Centro de Formación Profesional de Florida Sur	San José, San Sebastián
Centro de Formación Profesional de León XIII	Cantón de Tibás, León XIII
Centro de Formación Profesional de Puriscal	Cantón de Puriscal
Centro de Formación Profesional de Tirrases	Cantón de Curridabat, Tirrases
Centro de Formación Profesional de Desamparados	Cantón de Desamparados
Centro de Formación Profesional de Zetillal	Cantón de Goicoechea
Centro de Formación Profesional de Pavas	San José, Pavas

Fuente: elaboración propia con datos del Instituto Nacional de Aprendizaje (2017).

Apéndice B: Cuestionario para determinar la gestión presupuestaria de la Unidad Regional Central Oriental del Instituto Nacional de Aprendizaje para el período 2015-2016

1. ¿Usted considera que la institución cuenta con una adecuada planificación presupuestaria para cumplir con los objetivos de esta? Justifique su respuesta.
2. ¿Cómo califica la calidad de la información financiera que proporciona la Unidad Regional Central Oriental, basado en el criterio excelente, bueno, regular o deficiente, para la planificación presupuestaria? Justifique su respuesta.
3. ¿Explique cómo se lleva a cabo el proceso de planificación presupuestaria de la Unidad Regional Central Oriental?
4. ¿Cuáles considera usted que son los mayores problemas que enfrentan los centros de formación durante el proceso de elaboración del presupuesto?
5. ¿Existen documentos que sustenten y faciliten la gestión presupuestaria? Indique ¿cuáles son esos documentos?
6. ¿Han tenido problemas los centros de formación que conforman la Unidad Regional Central Oriental en la elaboración del presupuesto? Indique con qué frecuencia ocurren.