



*Asociación Internacional
de Presupuesto
Público*

Asociación Internacional de Presupuesto Público

Autoridades de ASIP

Consejo Deliberante

Presidente

Antonio Amado (Brasil)

Vicepresidente 1º

María Jesús Saez López (España)

Vicepresidente 2º

Pedro Naranjo (México)

Vicepresidente 3º

Germán Molina Díaz (Ecuador)

Consejo Directivo

Presidente

Oscar Berrueta (Uruguay)

Vicepresidente 1º

Roberto Martirene (Argentina)

Vicepresidente 2º

Luis Guerra (Venezuela)

Vocal 1º

Clayton Ayub (Brasil)

Vocal 2º

Reynaldo Roldán Salinas (El Salvador)

Vocal Suplente

Ezequiel Lenis Ramírez (Colombia)

Audidores

Titular

Delfina Vargas Sanabria (Costa Rica)

Suplente

Daysi Quirce Marín (Cuba)

Secretario Ejecutivo

Eduardo A. Delle Ville (Argentina)

Director de Administración

Horacio Muscia (Argentina)

Sede Permanente

Avda. Pte. Roque Saénz Peña 885 - Piso 6 - Oficina Q

1035. Buenos Aires, Argentina

Teléfono y Fax: 326-3572

Publicación de la Asociación Internacional
de Presupuesto Público

INDICE

MENSAJE.....	11
MEDIDAS Y REFORMAS EJECUTADAS EN LOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE PARA MEJORAR LA EFICIENCIA Y EFECTIVIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, por Edison Gnazzo.	
1.- La evasión tributaria. Concepto e importancia. Causas. Medidas para prevenirla y reprimirla.....	13
2.- Fortalecimiento de la eficiencia y efectividad de la Administración Tributaria.- Establecimiento de un sistema de información y marco jurídico de la misma.....	15
3.- Programas de asistencia técnica dirigidos al mejoramiento de la administración tributaria.....	22
4.- Medidas adoptadas por los países latinoamericanos para mejorar la eficiencia y efectividad de sus administraciones tributarias.....	24
4.1.- Jerarquización y mayor autonomía de las administraciones tributarias.....	24
4.2.- Adopción de estructuras organizativas de tipo funcional.....	25
4.3.- Establecimiento de sistemas de información generalmente apoyados en el computador.....	27
4.3.1.- Registro de Contribuyentes.....	28
4.3.2.- Cuenta Corriente Tributaria y uso de la red bancaria.....	28
4.3.3.- Racionalización de la función de fiscalización o inspección.....	29
4.3.4.- Control de grandes contribuyentes.....	30
4.3.5.- Tecnificación del trabajo interno de oficina.....	31
4.3.6.- Simplificación de procedimientos y formularios.....	32
4.3.7.- Asistencia al Contribuyente.....	32

4.3.8.- Control de gestión.....	32
4.4.- Aprobación de Códigos Tributarios.....	33
4.5.- Otros ajustes del marco jurídico.....	34
4.5.1.- Simplificación de la legislación tributaria.....	34
4.5.2.- Facultades de la administración tributaria.....	35
4.5.3.- Régimen de infracciones y sanciones.....	36
4.6.- Desarrollo de Recursos Humanos.....	37
4.7.- Celebración de convenios sobre intercambio de información tributaria.....	38
5.- Privatización.....	39
6.- Dificultades que existen para el mejoramiento de la eficiencia y efectividad de las administraciones tributarias.....	40
7.- Conclusiones.....	41

LA EFICACIA EN EL PROCESO PRESUPUESTARIO, por Oscar Berrueta Colombo

1- Enfoque Globalizador de la Administración Financiera y las Concepciones de la Gestión Pública.....	45
1.1- Enfoque Globalizador.....	45
1.2- La Gestión Pública.....	46
2- Análisis del Proceso Presupuestario hacia el logro de la eficiencia.....	47
2.1- Presupuesto por Programas.....	47
2.2- Planeación y Programación.....	49
2.3- Formulación del Presupuesto.....	52
2.3.1- Categorías Programáticas.....	52
2.3.2.- Complemento de otras técnicas.....	54
2.3.3.- Costo - Beneficio.....	55
2.3.4- Centralización y descentralización.....	57
2.3.5- Clasificadores presupuestarios.....	58
2.4- Aprobación del Presupuesto.....	59
2.5- Ejecución del Presupuesto.....	60
2.5.1- Relación del sistema presupuestario con otros sistemas administrativos.....	61
2.5.2- Programación de la ejecución.....	63
2.5.3.- Sistemas integrados de información financiera.....	64
2.5- Control y Evaluación.....	69

ADMINISTRACIÓN FINANCIERA: LA SOLUCIÓN PARA UN GOBIERNO EFICIENTE, por Alberto Arolfo

Contenido de una Administración Financiera Moderna.....	77
Desarrollo de los Sistemas de Administración Financiera...	79
Sistema Presupuestario.....	80
Sistema de Crédito Público.....	81
Sistema de Tesorería General.....	81
Sistema Contable.....	82
Fundamentos del Sistema de Contabilidad.....	84
Apoyo Informático.....	86
Beneficios del Sistema de Administración Financiera.....	87
Conclusiones.....	88

CAPACITACIÓN Y PROFESIONALIZACIÓN PRESUPUESTARIA GUBERNAMENTAL, por Angel Ginestar.

Prefacio.....	91
Primera Parte: Introducción.....	93
I. Planteo General.....	93
II. El Presupuesto público.....	93
III. El presupuesto en un contexto de administración pública.....	94
IV. Capacitación presupuestaria.....	94
Segunda Parte: Planteo general sobre administración pública.....	97
I. Aspectos conceptuales sobre administración pública.....	97
A. Conceptos básicos.....	97
B. Significación de los funcionarios gerentes.....	98
II. Concepciones sobre la gestión pública.....	100
A. Planteo general.....	100
B. La concepción de gestión pública funcional o por actividades.....	100
C. La concepción de gestión pública por objetivos o por actividades y objetivos.....	101
D. La concepción de gestión pública integrada.....	102
III. La problemática en la gestión pública.....	105
A. El carácter productivo de la gestión pública o problemática pública productiva.....	105
B. El carácter financiero de la gestión pública.....	105
C. La gestión productora de sector público.....	107

IV. Significación del sistema financiero en la gestión pública...	108
A. Aspectos generales del sistema financiero.....	108
B. La relación entre flujos financieros, patrimonios y tasa de interés.....	109
C. La viabilidad financiera y la gestión pública.....	110
V. La efectividad de las actividades públicas.....	111

Tercera parte: Pautas para el diseño y análisis

del presupuesto público.....	113
I. Pautas generales.....	113
A. Planteo conceptual.....	113
B. Caracterización del presupuesto.....	113
C. Significado del presupuesto según la concepción de gestión.....	114
II. Pautas para identificar actividades y objetivos en el presupuesto.....	115
A. Aspectos básicos.....	115
B. La determinación productiva de las actividades.....	116
1. El Enfoque productivo.....	116
2. Clasificación de las actividades.....	117
3. El problema de las actividades con insumos comunes...	117
4. El problema de actividades de producción conjunta.....	118
C. La definición de objetivos.....	118
1. La determinación de objetivos.....	118
2. Tipo de objetivos.....	119
3. Derivación financiera de los objetivos y el financiamiento..	121
D. Los requerimientos financieros de las actividades y objetivos.....	122
III. Pautas para determinar relaciones presupuestarias.....	124
A. Relaciones analíticas entre ingresos y egresos presupuestarios.....	124
B. Cuadros presupuestarios.....	125
C. El análisis financiero de gastos en insumos y costos de productos.....	126
D. Cuadros financieros analíticos relacionando ingresos con gastos en el presupuesto por actividades y objetivos (PAO).....	127
1. Análisis financiero relacionando ingresos con gastos en dos cuentas.....	127
2. Análisis financiero relacionando ingresos con gastos en tres cuentas.....	128

3. Significación del saldo corriente del presupuesto en dos cuentas.....	128
a. La cuenta corriente de ingresos y gastos.....	128
b. Interpretación del saldo corriente.....	129
4. Significación financiera global del presupuesto de ingresos y gastos.....	130
E. Cuadros financieros analíticos relacionando ingresos con costos y gastos en el presupuesto por actividades y objetivos (PAO).....	130
1. Coherencia entre el análisis productivo y su expresión financiera.....	131
2. Presentación del análisis productivo financiero en tres cuentas.....	131
3. Significación financiera global del presupuesto.....	136
F. Significación financiera de una actividad pública en el contexto social.....	137
Cuarta Parte: Ideas sobre capacitación presupuestaria.....	141
I. Ideas generales sobre capacitación en cuestiones presupuestarias.....	141
A. Alcance de la capacitación presupuestaria.....	141
B. Falsa dicotomía entre teoría y práctica en la capacitación..	142
II. Planteo general sobre propuestas de capacitación presupuestaria.....	144
A. Elementos a considerar en una propuesta.....	144
B. Propuestas de capacitación presupuestaria según la concepción administrativa.....	145
1. Consideraciones generales sobre las propuestas de capacitación presupuestaria.....	145
2. Propuesta de capacitación presupuestaria por actividades..	146
3. Propuesta de capacitación presupuestaria por actividades y objetivos (PAO).....	147
4. Propuesta de capacitación presupuestaria integrada.....	150
III. Capacitación presupuestaria y profesionalización.....	152
A. Capacitación prsupuestaria general.....	152
B. Capacitación presupuestaria en una organización determinada.....	152
C. Capacitación presupuestaria técnico-formal.....	155
D. Capacitación para profesionalizar en temas presupuestarios.....	155
1. Planteo general.....	155
2. Contenido.....	156

3. Proceso de capacitación.....	157
4. Evaluación.....	158
5. Programación.....	159
Quinta parte: Conclusiones.....	161
Sexta parte: Anexo. Presentación de algunos gráficos sobre las relaciones financieras y productivas del presupuesto público.....	163
Séptima parte: Bibliografía.....	177

Mensaje

El presente número de la revista tiene el especial significado de retomar el contacto con nuestros asociados.

Como se recordará en la ciudad de Caracas en julio de 1993 se echaron las bases, mediante la reforma de los estatutos, para crear la Asociación Internacional de Presupuesto Público (ASIP), en reemplazo de la Asociación Interamericana e Ibérica de Presupuesto Público (ASIP).

Desde entonces hemos dedicado nuestros principales esfuerzos a fortalecer institucionalmente a la Asociación mediante la promoción y difusión de sus objetivos en organismos internacionales de cooperación técnica de EE.UU., América Latina y Europa. También como aspecto relevante nuestra tarea se orientó a la formación de nuevas asociaciones nacionales en países de América y Europa en esta etapa del trabajo.

Otro esfuerzo similar hemos empleado en el plano de la Capacitación en el cual hemos puesto mucho énfasis en la tarea de organización de eventos regionales y la realización de un programa de becas.

En el contenido del presente número, se han incluido cuatro conferencias dictadas en distintos foros internacionales. Tres de ellas en la VIII Conferencia Anual Internacional sobre Nuevos Acontecimientos en la Gerencia Financiera Gubernamental, realizada en la ciudad de Miami - EE.UU. en abril de 1994 y organizada por The International Consortium on Governmental Financial Management y la restante en el XXI Seminario Internacional de Presupuesto Público realizado en la ciudad de Brasilia - Brasil en diciembre de 1994 organizado por la Asociación Internacional de Presupuesto Público (ASIP).

Los trabajos de Edison Gnazzo sobre "Medidas y Reformas Ejecutadas en los Países de América Latina y el Caribe para mejorar la eficiencia y efectividad de la Administración Tributaria"; de Oscar Berrueta Colombo sobre "La Eficacia en el Proceso Presupuestario" y de Alberto Arolfo sobre "Administración Financiera: la solución para un gobierno eficiente" pertenecen al primer encuentro, en tanto que la conferencia de Angel Ginestar sobre "Capacitación y Profesionalización Presupuestaria Gubernamental" fue pronunciada en el segundo.

**MEDIDAS Y REFORMAS EJECUTADAS
EN LOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA
Y EL CARIBE
PARA MEJORAR LA EFICIENCIA
Y EFECTIVIDAD
DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

EDISON GNAZZO (*)

**DISERTACIÓN EFECTUADA EN LA VIII CONFERENCIA ANUAL
INTERNACIONAL SOBRE NUEVOS ACONTECIMIENTOS EN LA
GERENCIA FINANCIERA GUBERNAMENTAL. ABRIL DE 1994.**

(*) DIRECTOR DEL PROYECTO REGIONAL PARA EL ME-
JORAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA EN
AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (C & A. INC.).

1.- LA EVASION TRIBUTARIA.- CONCEPTO E IMPORTANCIA.- CAUSAS.- MEDIDAS PARA PREVENIRLA Y REPRIMIRLA.

Concepto e importancia de la evasión

No es una novedad que nadie quiera pagar impuestos, pese a que históricamente existen documentos relevantes que propugnan cumplir con esa obligación, desde pasajes muy conocidos en la Biblia hasta párrafos expresos contenidos a comienzos de la década del 60 del presente siglo en la Encíclica Mater et Magister y en la Alianza para el Progreso.

Más recientemente, a partir de la llamada crisis de la deuda a inicios de la década del 80 y como consecuencia de la persistencia de déficits fiscales, se han concitado la atención especialmente de los hombres públicos, sobre la necesidad de pagar los impuestos, de modo que el Estado cuente con los recursos financieros necesarios para cumplir sus responsabilidades.

Es en este entorno que se plantea la problemática de la evasión fiscal o más propiamente de la evasión tributaria y de la administración tributaria. Si se pudiera dar que todos cumplieran de manera voluntaria y correctamente con sus obligaciones impositivas, no habría evasión y la administración tributaria sería un elemento hasta cierto punto pasivo y de estructura muy simple. La verdad es que existe evasión y como una de las consecuencias naturales de ello, se plantea la necesidad de una administración tributaria de estructura compleja.

En términos generales, la evasión tributaria puede definirse como la falta de cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes (tomando la expresión "contribuyentes" en un sentido amplio). Ello puede acarrear o no la pérdida real de los ingresos para el Estado, pero en cualquier caso se trata de modalidades de evasión, aun cuando con efectos distintos.

A nivel doctrinario principalmente, se habla también de evasión y elusión. Existe un reconocimiento generalizado en cuanto a que la evasión involucra la violación de las normas jurídicas, en tanto que la elusión supone eludir la incidencia del impuesto, aprovechando muchas veces la vaguedad o vacíos legales. En consecuencia, en

la evasión hay violación expresa de las normas jurídicas y en la elusión no la hay. Se reconoce también que en varias ocasiones es difícil establecer una frontera muy clara entre una y otra.

La evasión asume generalmente un carácter encubierto y es el producto de una conducta consciente y deliberada del contribuyente. Sin embargo, puede darse el caso de evasión abierta, como ocurre generalmente con muchos vendedores ambulantes y en las situaciones de la instigación pública a no pagar los impuestos o también cuando se incurre en evasión por error o negligencia leve.

La evasión tiene muchos y lamentables efectos. Por un lado, significa normalmente una pérdida de ingresos financieros para el Estado, lo que afecta la mejor prestación de los servicios públicos. También constituye un factor distorsionante del mercado, en cuanto coloca en situación competitiva más favorable al evasor frente al contribuyente cumplidor, resquebrajando la justa aplicación del impuesto. Además de la pérdida de ingresos fiscales, representa muchas veces un elemento que impide lograr el objetivo de una determinada política pública (por ejemplo, cuando el contribuyente se acoge ilegalmente a un beneficio tributario).

En base a lo expuesto, considerando a la evasión como la violación de las normas jurídicas, se pueden identificar las siguientes formas o tipos fundamentales de la misma y que por otra parte, significan modalidades a través de las cuales el contribuyente deja de cumplir con obligaciones esenciales:

- a. no inscripción del contribuyente en los registros fiscales.
- b. no presentación de declaraciones
- c. no pago en tiempo del tributo declarado o determinado (morosidad)
- d. no declarar correctamente el tributo (puede constituir omisión de pago o defraudación, según las denominaciones generalmente utilizadas en las legislaciones)

Adicionalmente, puede identificarse otros tipos de evasión menor, normalmente caracterizadas en las legislaciones como in-

fracciones formales o contravenciones (omisión de llevar libros o no llevarlos en la forma prescrita por las normas jurídicas, no cumplimiento de deberes o requisitos exigidos por la administración). Estas infracciones no implican necesariamente una pérdida de ingresos fiscales y cuando asumen cierta gravedad están normalmente involucradas en casos mayores de evasión, como la omisión de pago y la defraudación.

Causas de la evasión y medidas para prevenirla y reprimirla

Existe una abundante bibliografía sobre las causas de la evasión. A modo de resumen, podemos clasificar las mismas en tres grupos: falta de conciencia social de la población, complejidad de la Legislación Tributaria e ineficiencia de la administración tributaria.

Con respecto a la falta de conciencia social de la población, existe según se dijo, una natural resistencia a cumplir voluntariamente con las obligaciones tributarias. Una de las razones generalmente esgrimidas para justificar esa conducta, reside en la percepción que la gente tiene acerca del modo inescrupuloso en que los gobernantes y muchos funcionarios manejan los fondos públicos. Sin perjuicio de reconocer que existen casos, algunos muy notorios, de corrupción a nivel gubernamental, se debe también admitir que se trata de un hecho que también se da en el sector privado. Por otra parte, debido a su propia naturaleza pública, la corrupción gubernamental está sujeta a una mayor difusión, cuando no exageración, a nivel popular y de los medios de comunicación. Creemos que existe una razón mucho más profunda que explica la conducta de los contribuyentes y ella es el propio espíritu individualista del ser humano, que lo hace mucho más cercano al egoísmo que a la solidaridad social. Ese espíritu, nos lleva normalmente a cumplir cualquier obligación, entre ellas las tributarias.

La solución de este problema es responsabilidad de todos los componentes de la sociedad y consistirá en construir una sólida conciencia social, dentro de la cual se incluirá naturalmente, la existencia de una conciencia tributaria. Ello involucrará un cambio para modernizar los sistemas educativos a todos los niveles, enfatizando los mismos hacia modificaciones en el comportamiento y conducta del individuo, como parte de un conglomerado social.

En cuanto a la complejidad de la legislación tributaria, se incluye en dicho concepto una amplia gama de situaciones. Como principio general, las normas jurídicas tributarias son complejas por su propia naturaleza técnica y por el hecho de que a través de las mismas en ocasiones se persiguen múltiples objetivos, a veces contradictorios entre si. Por ejemplo, existe normalmente una colisión entre el objetivo de justicia en la imposición con la simplificación de la legislación. Asimismo, cuando se pretende con el impuesto obtener determinados objetivos no recaudatorios, la legislación se torna mas complicada. Un elemento adicional lo constituye el hecho de que la legislación tributaria ha debido contemplar la incidencia de la inflación en la aplicación de los impuestos, lo que ha determinado la adopción de sistemas de ajuste o corrección monetarias a veces complejos, como es el caso de países como Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Ecuador, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela. Todo ello dificulta la claridad del texto legal, su reglamentación y en definitiva, la mejor comprensión por parte del contribuyente e incluso su aplicación por la administración.

Finalmente, en relación con la ineficiencia de la administración tributaria, creemos que se trata de un factor clave en el desarrollo de la evasión.

Dentro de la concepción individualista del ser humano a que antes nos referimos, la decisión de evadir los impuestos implica muchas veces que el contribuyente efectúe un cálculo económico valorando los beneficios y costos de la evasión. En ese sentido, si percibe que las probabilidades de que su infracción sea identificada y aun castigada, son nulas o muy escasas, su decisión de evadir se incrementa. Todo esto conduce naturalmente a que es fundamental incrementar la eficiencia y efectividad de la administración tributaria como elemento para prevenir y reprimir la evasión, incrementando el costo o riesgo de la evasión.

Como conclusión de lo expuesto, se desprende que las posibilidades efectivas de reducir la evasión tributaria pasa por la adopción de medidas dirigidas a: estructurar y mantener una conciencia social en la población, simplificar la legislación tributaria, mejorar la eficiencia y efectividad de la administración tributaria.

La formación y mantenimiento de una conciencia social es,

esencialmente, un problema de naturaleza educativa, que requiere un esfuerzo combinado y de tipo multidisciplinario. Sin perjuicio de medidas de corto plazo, se trata esencialmente de una tarea de mediano y largo plazo, que requerirá la forma de los sistemas educativos.

La simplificación de la legislación tributaria requiere básicamente, un esfuerzo dirigido a capacitar a los funcionarios gubernamentales, incluyendo a los legisladores, en las técnicas de legislación, de modo que las normas jurídicas tributarias sean claras y comprensibles. También es importante la participación activa de los sectores directamente afectados por dichas normas en la etapa de proyección y discusión de las mismas, como pueden ser los gremios empresariales, obreros y profesionales.

Asimismo es aconsejable recordar prioritariamente el carácter esencialmente fiscalista del tributo.

Finalmente, el mejoramiento de la eficiencia y efectividad de la administración tributaria es una responsabilidad esencial de los gobiernos, pero en el que también debe estar interesado el sector privado, para cooperar en y promover ese mejoramiento. Ese es el objetivo central de nuestro trabajo y al mismo nos referiremos seguidamente.

2.- FORTALECIMIENTO DE LA EFICIENCIA Y EFECTIVIDAD DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA. ESTABLECIMIENTO DE UN SISTEMA DE INFORMACION Y MARCO JURIDICO DE LA MISMA.

El Perfeccionamiento de la administración tributaria constituye un elemento esencial para asegurar el éxito de cualquier programa de desarrollo. En ese sentido, las posibilidades de ese perfeccionamiento tienen que ver básicamente, con la apropiada identificación y pertinente incorporación de la tecnología en la administración tributaria, concebida la tecnología en un sentido amplio, es decir no solo referida a los sistemas informáticos, sino también a la aplicación de principios de administración y al establecimiento del marco jurídico adecuado para facilitar la actividad de la administración junto con el debido respeto a los derechos del contribuyente.

El mejoramiento de la administración tributaria requiere en primer lugar, que la misma disponga de un sistema de información, lo que por otra parte constituye un componente natural de cualquier organización.

En el caso de la administración tributaria, un Sistema de Información Tributaria (SIT), puede definirse como el conjunto de procedimientos manuales y automatizados, recursos humanos y de equipo y base de datos, necesarios para proveer a la misma con información suficiente, correcta y oportuna, de modo que ella puede tomar decisiones operacionales y gerenciales que le permitan lograr sus objetivos en forma eficiente (lograr los objetivos) y efectiva (con el mínimo de costo).

El objetivo central de un SIT es el de controlar las principales obligaciones de los contribuyentes, obligaciones a las cuales nos hemos referido en el numeral 1 anterior.

Los componentes del SIT son los siguientes: Registro Unico de Contribuyentes (RUC), Cuenta Corriente Tributaria (CC), Base de Datos.

El RUC tiene a su vez como objetivo, identificar de manera unívoca y permanente a todos los contribuyentes que deben cumplir las obligaciones tributarias legalmente establecidas. La correcta operación del RUC permite identificar a los omisos en inscribirse en los registros o en actualizar sus datos y a los omisos en presentar declaraciones.

La CC es un elemento de naturaleza típicamente contable, a través del cual la administración puede saber si el obligado ha pagado el tributo, ya sea que lo haya o no declarado o determinado. Constituye también un instrumento idóneo para la mejor atención del contribuyente, en cuanto a evacuar sus consultas relacionadas con su situación fiscal, expedir certificados, etc.

La Base de Datos es un archivo conteniendo datos relevantes de la actividad del contribuyente, incluyendo la historia de su comportamiento fiscal (por ejemplo, volúmenes de compras y ventas, de utilidades, omisiones y otras infracciones). Ello permite que la administración pueda elaborar y usar información pertinente para tomar decisiones operacionales (como elaborar planes de inspec-

ción o auditoría y cruces de información para acciones puntuales de inspección) o para adoptar decisiones gerenciales (por ejemplo, control de gestión, identificación de brechas de evasión y proyección de modificaciones legales).

Tal como ocurre en las grandes organizaciones, el establecimiento de sistemas de información se ha visto ayudado grandemente por el desarrollo de los sistemas computarizados. Es evidente que manejar una gran cantidad de datos, como es el caso de la mayoría de las administraciones tributarias, requiere de un apoyo informático que asegure la oportuna y precisa captura y procesamiento de los mismos y de la disponibilidad de la información derivada. Los sistemas de cómputo, fundamentalmente la existencia de micro computadores y de amplias posibilidades de programación, permiten por ejemplo, capturar los datos en línea y procesarlos en muy poco tiempo, todo ello a un costo razonablemente bajo. También ello ha facilitado la extensión del uso de terminales de trabajo, posibilitando la ampliación y descentralización de operaciones de procesamiento.

El establecimiento de un SIT está directamente relacionado con las características de cada país. Por otra parte, su implantación y desarrollo se debe realizar siempre en un ambiente preexistente y que debe seguir funcionando mientras el Sistema se ejecuta. Adicionalmente, según se señaló, su desarrollo exige el complemento de recursos humanos capacitados, la existencia fundamental de procedimientos internos debidamente formalizados y de un marco jurídico que regule adecuadamente las relaciones entre la administración y los contribuyentes.

Las principales dificultades para el establecimiento de un SIT radican principalmente en la falta de un diagnóstico preciso sobre: la estructura de la legislación tributaria, el estado de la administración de impuestos (por ejemplo, su estructura organizacional y la calidad y cantidad de sus recursos humanos y materiales), el marco jurídico de la administración tributaria (por ejemplo, sus facultades y el régimen de infracciones y sanciones).

Es necesario entonces, que el diseño y operación de un SIT tomen en debida consideración las referidas dificultades, de modo de asegurar su exitoso desarrollo.

3.- PROGRAMAS DE ASISTENCIA TECNICA DIRIGIDOS AL MEJORAMIENTO DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

La circunstancia de que los gobiernos se han visto afrontados con la urgente necesidad de solucionar sus problemas de deuda externa, al tiempo que han requerido el apoyo de los organismos financieros internacionales para cumplir con ese objetivo, ha determinado la adopción de medidas económicas de ajuste, entre las cuales las de naturaleza fiscal tienen una especial significación.- Las medidas de tipo fiscal apuntan a lograr el equilibrio del presupuesto público, a través de reducciones de gastos (incluyendo en este grupo de medidas los programas de privatización) e incremento de los ingresos (a través de reformas tributarias y mejoramiento de la administración de los impuestos).

En ese sentido, a expresa solicitud de los países, los organismos financieros internacionales han desplegado una importante actividad para asistir a los países de América Latina y el Caribe, en la ejecución de esas medidas. Así por ejemplo, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) ha concedido desde comienzos de la década del 80 préstamos, generalmente de tipo concesionario, para la ejecución de proyectos de cooperación técnica dirigidos al mejoramiento de la administración tributaria de una buena cantidad de países de la región, incluyendo proyectos para la capacitación gerencial de funcionarios directivos de las mismas. Como agencia especializada responsable de la ejecución de dichos proyectos, se ha designado en la mayoría de los casos al Centro Interamericano de Administradores Tributarios(Ciat), aun cuando también se ha asignado esa tarea a firmas consultoras privadas.

En un informe presentado durante la Conferencia del CIAT cumplida en 1992 en Benalmádena, España, se indicaba que desde 1983 a 1992, el total de la cooperación técnica del Banco en el área fiscal, reembolsable y no reembolsable, totalizaba casi 62 millones de dólares, distribuidos en 29 proyectos en 18 países. Cabe señalar que como es usual en este tipo de operaciones, existe siempre en cada una de ellas un aporte de contrapartida local especificado en moneda nacional. Los fondos del BID generalmente están dirigidos a la compra de equipos, contratación de consultores internacionales y locales y gastos generales del proyecto.

El Fondo Monetario Internacional (FMI), actúa en este campo principalmente a través de su Departamento de Asuntos Fiscales, desarrollando acciones de asistencia técnica en materia de política, legislación y administración tributarias, mediante consultores de su planta profesional permanente y de expertos contratados al efecto.

Las Naciones Unidas han actuado principalmente a través de su programa para el desarrollo (PNUD), brindando normalmente financiamiento no reembolsable para la ejecución de proyectos específicos, generalmente a través de firmas consultoras privadas.

El Banco Mundial actúa principalmente a través del otorgamiento de préstamos blandos destinados a la ejecución de proyectos, siendo el país beneficiario el responsable de contratar las firmas o consultores individuales.

La Organización de Estados Americanos ha desarrollado su acción en este campo, a través de la asistencia técnica y de programas especializados de capacitación, particularmente a cargo del Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET).

Debe señalarse que todos estos programas han tenido un efecto positivo en los países americanos, contribuyendo a la concientización de la necesidad de mejorar la calidad de la administración tributaria y promoviendo una efectiva transferencia de tecnología. Debe recordarse al efecto, que existe una opinión generalizada en que la del 80 fue una década perdida para América Latina desde el punto de vista económico. Sin embargo, documentos de fuentes especializadas, reconocen también que el esfuerzo tributario de los países de la región fue muy importante en ese período, reduciendo en general la proporción del déficit fiscal con respecto al PBI, del 5.8% en 1982 al 2.2% en 1990, al tiempo que se incrementó la participación de los ingresos corrientes con relación al PBI, todo lo cual debe atribuirse en buena parte a las medidas adoptadas en el campo de la legislación y administración tributarias. Por lo menos, puede afirmarse que la situación económica hubiera sido mucho peor y en consecuencia mucho más difícil la recuperación, si no hubiera existido ese buen comportamiento de la variable fiscal.

4.- MEDIDAS ADOPTADAS POR LOS PAISES LATINOAMERICANOS PARA MEJORAR LA EFICIENCIA Y EFECTIVIDAD DE SUS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

A Continuación hemos de reseñar diversas medidas adoptadas por los países de la región, dirigidas a mejorar la eficiencia y efectividad de sus administraciones tributarias. Para una mejor comprensión de las mismas, las hemos de dividir tomando en consideración las siguientes áreas generales de aplicación:

4.1.- Jerarquización y mayor autonomía de las administraciones tributarias

4.2.- Adopción de estructuras organizativas de tipo funcional.

4.3.- Establecimiento de sistemas de información generalmente apoyados en el computador (cubriendo áreas tales como: registro de contribuyentes, cuenta corriente y utilización de la red bancaria, racionalización de la función de fiscalización o inspección, control de grandes contribuyentes, tecnificación del trabajo interno de oficina, simplificación de procedimientos y formularios, asistencia al contribuyente, control de gestión).

4.4.- Aprobación de Códigos Tributarios

4.5.- Otros ajustes del marco jurídico (que comprende áreas tales como: simplificación de la legislación tributaria, facultades de la administración tributaria, regímenes de infracciones y sanciones.

4.6.- Desarrollo de recursos humanos

4.7.- Celebración de Convenios sobre Intercambio de información Tributaria

4.1.- JERARQUIZACION Y MAYOR AUTONOMIA DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

La importancia creciente que ha adquirido la administración tributaria, queda de alguna manera reflejada en el hecho de que en varios países la responsabilidad en dicha área ha sido asignada a una Subsecretaría o dependencia especial dentro de los Mi-

nisterios de Economía o Finanzas. Ello se ha dado específicamente en Argentina (Secretaría de Ingresos Públicos), Ecuador (Subsecretaría de Rentas), Guatemala (Viceministro de Finanzas Públicas), Honduras (Viceministro de Ingresos), México (Subsecretaría de Ingresos) y Paraguay (Subsecretaría de Estado de Tributación).

En los casos de Antillas Holandesas, Aruba, Brasil y Surinam, las oficinas administradoras de impuestos dependen directamente del Ministro de Finanzas. En el caso de Colombia, a partir del 29 de diciembre de 1992, funciona la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, como una entidad técnica adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Adicionalmente, se observa una tendencia a dotar a las administraciones tributarias de mayor autonomía funcional y económica. En ese sentido son de interés principalmente, los casos de Argentina, Colombia, Panamá y Perú. En Argentina, la Dirección General Impositiva se transformó en 1988 en un ente autárquico, con administración, patrimonio, órganos, recursos y procedimientos de control propios. Posteriormente en 1989, se aprobó la llamada "Cuenta Especial de Jerarquización", mediante la cual se crea un fondo destinado a mejorar la remuneración de los funcionarios de la misma. En Colombia, en 1992 se fusionaron las anteriores oficinas de impuestos y aduanas, creándose una Unidad especial, que cuenta con regímenes especiales en materia de administración de personal, carrera administrativa especial y presupuesto. En Panamá, la ley de reforma tributaria aprobada el 31 de diciembre de 1991 creó un Fondo Especial para atender el pago de remuneraciones adicionales a los funcionarios de la Dirección General de Ingresos. Por su parte, en 1988 se creó en Perú la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), la que opera como una institución pública descentralizada, con autonomía funcional, económica, técnica, financiera y administrativa. Finalmente, puede agregarse en esta reseña el caso de Uruguay, que cuenta desde 1986 con el denominado Fondo de Participación.

4.2.- ADOPCION DE ESTRUCTURAS ORGANIZATIVAS DE TIPO FUNCIONAL

Se ha consolidado la tendencia a estructurar la organización de la administración tributaria sobre una base funcional en lugar de

por impuestos, por lo menos a nivel de los impuestos internos. En este momento, son muy poco los países de la región que tienen en operación diversas oficinas administradoras de impuestos internos. En el caso de la República Dominicana existen tres oficinas, una de ellas para administrar únicamente los impuestos aduaneros, en tanto que Jamaica tiene seis Departamentos, uno de ellos para los impuestos aduaneros y Trinidad y Tobago dispone de tres oficinas, una de ellas administra conjuntamente los impuestos aduaneros y los específicos al consumo.

Si bien la mayoría de los países americanos conservan organismos diferentes para administrar los impuestos internos y aduaneros, se advierte una tendencia hacia la unificación de la administración de los mismos, lo que también es una consecuencia del hecho de que la administración tributaria esté ubicada a nivel de una Secretaría o Subsecretaría. En este momento, países como Antillas Holandesas, Brasil, Colombia, México, Paraguay y Surinam, tienen unificada la administración de ambos tipos de tributos, en tanto que Trinidad y Tobago, según vimos, administra conjuntamente los impuestos aduaneros y los selectivos internos al consumo. En la medida que los impuestos aduaneros pierdan significación recaudatoria, como consecuencia de los movimientos de integración regional en desarrollo, parece natural prever que las aduanas tengan en el futuro un papel esencialmente de control, por lo que esta tendencia que hemos descrito se ha de ir consolidando.

Finalmente, la gran mayoría de los países de la región disponen de una administración unificada en materia de impuestos internos, en el sentido de que un solo organismo cumple todas las funciones. Algunos pocos países, tales como Chile y Perú, tienen entidades separadas para cumplir la función de recaudación, sin perjuicio de señalar que, como veremos más adelante, cada vez mas países utilizan la red bancaria para recibir los pagos de los contribuyentes.

Un documento muy ilustrativo sobre este tema puede verse en "Organización de la Administración Tributaria en Países Miembros del CIAT" (Revista del CIAT. Secretaría Ejecutiva CIAT, Panamá, Enero 1993).

4.3.- ESTABLECIMIENTO DE SISTEMAS DE INFORMACION GENERALMENTE APOYADOS EN EL COMPUTADOR

La gran mayoría de los países están utilizando las facilidades informáticas para el desarrollo de sistemas de información.- Practicamente todos los países tienen un diseño lógico conceptual de sus sistemas de información, aun cuando con diferentes grados de desarrollo en su aplicación. Un avance importante facilitado por la disponibilidad de equipos de arquitectura abierta y de bajo costo y la existencia de programas simples, ha sido el procesamiento de datos en tiempo real (por ejemplo, la captura de datos de las declaraciones y formularios de inscripción de contribuyentes y la verificación aritmética de las declaraciones). El establecimiento de sistemas de información se ha dirigido fundamentalmente a las áreas de Registro de contribuyentes, Cuenta Corriente, Base de Datos y apoyo a la función de fiscalización o inspección.

Una interesante documentación sobre el contenido y experiencias de aplicación de los sistemas de información en la administración tributaria, puede verse en el libro conteniendo los trabajos de la Asamblea del CIAT cumplida en Montevideo en 1989 ("Sistemas de Información en la Administración Tributaria", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990).

Como un ejemplo de interés en ésta área, podemos citar el caso de Colombia, que ha desarrollado desde comienzos de la presente década el llamado "Sistema Integral", que involucra aplicaciones computarizadas para la operación, entre otras funciones, del registro único tributario, de la recepción, procesamiento y validación de los datos de las declaraciones y pagos de los contribuyentes y de datos provenientes de fuera de la Administración, de sistemas de cobranza de la deuda morosa y de fiscalización dirigido a identificar potenciales contribuyentes evasores y de sistemas estadísticos y de control de gestión.

Como veremos mas adelante, en razón de las dificultades en operar sistemas de información para el control de todos los contribuyentes, en varios países la implantación de los mismos se ha iniciado a nivel de los grandes o principales contribuyentes.

4.3.1.- REGISTRO DE CONTRIBUYENTES

La gran mayoría de los países disponen de registros o padrones de contribuyentes, existiendo generalmente un número único de identificación para personas naturales y otro para personas jurídicas, cada uno con su respectivo dígito verificador. Se han diseñado y puesto en aplicación procedimientos para la inscripción de contribuyentes, incluso descentralizando la adjudicación de números. La principal dificultad en este aspecto, radica en mantener el grado de actualización del Registro (altas y bajas, cambios de dirección, etc.). En varios países se intenta establecer un número único para identificar al contribuyente con respecto a todos los tributos (incluyendo aduaneros y de seguridad social), lo que facilitará el cruce de información. Incluso la inscripción en el Registro y la exigencia de incorporar el número de contribuyentes en facturas por ejemplo, está requerido por vía legal o administrativa y con diversos alcances, en países como Bolivia, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Paraguay, República Dominicana, Trinidad y Tobago y Uruguay. En Guatemala, Ecuador y República Dominicana, por ejemplo, se emiten carnet para identificar al contribuyente.

4.3.2.- CUENTA CORRIENTE TRIBUTARIA Y USO DE LA RED BANCARIA

Tal como se indica en un trabajo de Jorge Cosilich sobre "Asistencia Técnica en los Países Miembros del CIAT" presentado durante la Conferencia Técnica de Benalmádena, España, en 1992, un aspecto que ha facilitado el control del contribuyente y el procesamiento de los datos de las declaraciones y pagos, lo constituye el hecho de que actualmente prácticamente todos los países de la región utilizan el sistema de autoliquidación y pago, por lo menos en lo que se refiere a los impuestos sobre la renta y el capital, IVA y selectivos de consumo.

Al igual que lo que ocurre con el Registro de Contribuyentes, la mayor parte de los países dispone también de un diseño lógico de la cuenta corriente tributaria computarizada. Sin embargo, existen dificultades para mantener debidamente actualizada la información, por lo que el sistema ha comenzado a operar en varios países a nivel de grandes contribuyentes.

La recaudación de los impuestos se realiza en muchos países, con mayor o menor amplitud, a través de la red bancaria (por ejemplo, Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Paraguay, Perú y Uruguay). Algunos países (por ejemplo, Bolivia, Brasil, Colombia, Ecuador, Guatemala, Honduras y México), utilizan en forma total o parcial la red bancaria para recibir también las declaraciones de los contribuyentes. En la mayoría de los países los bancos proporcionan a la administración tributaria, la transcripción en medios magnéticos de los datos de las declaraciones y pagos para fines de su procesamiento por esta última.

Un aspecto que debe perfeccionarse en esta área, tiene que ver con el seguimiento y cobro de la deuda morosa. En muchos países, se han desarrollado procedimientos para identificar la misma, pero no se han refinado los mecanismos para cobrarla efectivamente o hacer uso de los recursos jurídicos disponibles para asegurar o cautelar su cobro.

4.3.3.- RACIONALIZACION DE LA FUNCION DE FISCALIZACION O INSPECCION

La formación de Base de Datos ha permitido que cada vez mayor cantidad de países están utilizando las mismas para obtener información útil dirigida al desarrollo de la función de fiscalización, auditoría o inspección. Ello es especialmente válido para la elaboración de planes anuales y la selección de casos. En este sentido son de interés las experiencias, entre otros, de Argentina (Sistema Informativo de Transacciones Económicas Relevantes), Brasil (Programas SAFIRA y PRONAFISCO), Colombia (Sistema Integral), Chile (Sistema de Análisis Referencial de Contribuyentes-ARCO), Ecuador (con utilización de microcomputadores) y México (Programa de 1986 denominado "Cruzada Nacional contra la Evasión Fiscal" y más recientemente el llamado "Captación de Información Fiscal").

Los países disponen en general de Manuales o Guías de Auditoría y se han desarrollado procedimientos para simplificar y hacer más efectiva la actividad de inspección, pero también en ésta área se observa que en muchos casos no existe un seguimiento o coordinación entre los Departamentos pertinentes de la Adminis-

tración Tributaria, de modo que pueda conocerse en definitiva por el Departamento de Auditoría o Inspección, el resultado final de la acción de auditoría o inspección (por ejemplo, si el contribuyente reclamó o pagó, total o parcialmente, el impuesto adicional determinado, y en caso de reclamo el resultado final del mismo y los fundamentos para desestimar el criterio de la Administración Tributaria).

Otro aspecto que tiene directa relación con la función de fiscalización es el de la medición de la evasión tributaria. Muy pocos países han desarrollado sistemas fórmulas o procedimientos para medir la evasión de forma sistemática, a nivel macro y micro, lo que sería sin duda un antecedente muy importante para orientar la auditoría o inspección. En un trabajo de Carlos Silvani publicado en el libro "La Administración Tributaria en los países del CIAT (Instituto de Estados Fiscales, Madrid, 1992), se proporciona una metodología muy interesante para medir la evasión del IVA. Es interesante citar también el caso de Chile, donde en 1990 y a pedido del Servicio de Impuestos Internos (SII), una empresa privada realizó un estudio de actitudes y creencias sobre los impuestos en dicho país. También el SII ha realizado investigaciones recientes sobre la evasión del IVA, los que se han publicado en el Boletín mensual de esa oficina.

4.3.4.- Control de Grandes Contribuyentes

Existe una experiencia bien conocida, principalmente en los países latinoamericanos y del Caribe, en cuanto a que poca cantidad de contribuyentes suministra la mayor parte de la recaudación fiscal. Con esa base y teniendo en cuenta las dificultades que existen para poner en marcha de una sola vez sistemas integrales de información tributaria con el alcance que hemos dado a los mismos, diversos países han utilizado como estrategia para la aplicación de dichos sistemas, iniciar su operación precisamente con los grandes o principales contribuyentes, los que por otra parte están obviamente bien organizados desde el punto de vista administrativo y contable. Existen diversos parámetros para la categorización de tales contribuyentes, pero dicha identificación no origina normalmente problemas mayores.

El objetivo central de esta estrategia, es establecer un sistema de información que permita el control preciso y actualizado del

cumplimiento de todas las obligaciones de esos contribuyentes, a lo que se debe agregar en muchos casos, una atención especial a los mismos, para lo cual en varios países existen oficinas o despachos asignados específicamente a tales menesteres.- Por supuesto que la idea detrás de esta estrategia radica en consolidar el sistema y luego ir paulatinamente incorporando nuevos contribuyentes, de modo de alcanzar potencialmente a todo el universo de los mismos.

Entre los ejemplos que están desarrollando este sistema, podemos citar a Argentina (programa 2.000), Bolivia, Colombia Ecuador, El Salvador, Honduras, Paraguay, Perú y Uruguay (uno de los más exitosos, con dos registros, CEDE para Grandes Contribuyentes y CODECO para contribuyentes medianos, de modo que este último alimenta al primero).

4.3.5.- Tecnificación del trabajo interno de oficina

Tradicionalmente se ha constatado que las innovaciones tecnológicas se incorporan en el sector público casi siempre con rezago frente al sector privado. En este campo también nos encontramos con importantes desarrollos implantados en la administración tributaria que tienden a cerrar la brecha con el sector privado. Además de lo que hemos comentado anteriormente, principalmente en cuanto se refiere a reformas de la estructura organizacional, mayor autonomía funcional y económica en varios países, es sin duda significativo el progreso anotado en la infraestructura física de algunas oficinas y en el equipamiento de casi todas ellas.

Argentina, Chile, Perú y México, son por ejemplo, casos en que la infraestructura física ha sido tremendamente mejorada, facilitando de ese modo el trabajo de los funcionarios y la atención del contribuyente. Asimismo y con iguales objetivos, es común hoy en día apreciar el uso extendido de copiadoras, de sistemas de procesamiento de palabras, de facsímiles y de pantallas de trabajo, por ejemplo, en casi todos los países.

Otra área de gran desarrollo ha sido el de imprenta, existiendo países en los cuales los formularios y publicaciones se imprimen en la propia oficina administradora (un ejemplo importante es el de Uruguay).

4.3.6.- Simplificación de procedimientos y formularios

Bien sea como consecuencia de la propia simplificación de la legislación tributaria, a la que nos referimos mas adelante, como por propia decisión administrativa, se han dado pasos importantes para simplificar procedimientos internos y de trámites que debe cumplir el contribuyente, incluyendo documentos que este último debe presentar.

Así como regla general, se han rediseñado las declaraciones y formularios de pago, de modo que los mismos llenen los requisitos para su más facil procesamiento computarizado. Por otra parte, se han puesto en aplicación formularios que sirven a la vez como comprobante de declaración y pago (por ejemplo, Panamá y República Dominicana) y en otros casos se ha simplificado el contenido y páginas del formulario y se han eliminado o reducido los anexos y datos que debía presentar el contribuyente en su declaración (hay ejemplos en este sentido en Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, Panamá y Uruguay). En Colombia se eliminó el llamado certificado de Paz y Salvo.

4.3.7.- Asistencia al Contribuyente

Esta es un área extremadamente sensible en cuanto tiene que ver con el cumplimiento del contribuyente. Si bien los sistemas de información a que antes nos referimos han aportado importantes elementos para mejorar la atención del contribuyente, adicionalmente se han desarrollado en muchos países esfuerzos a través de la creación de mecanismos especiales de consulta y atención al contribuyente, incluyendo la divulgación de informaciones. En un documento presentado por el autor de este trabajo durante la Asamblea del CIAT celebrada en Washington en 1991 (XXV Asamblea CIAT, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992), se hacía referencia a ejemplos en este sentido en Argentina, Brasil, Colombia, Costa Rica, Chile, Ecuador, México, Panamá y Uruguay.

4.3.8.- Control de Gestión

Si bien casi todos los países están utilizando el sistema de información para derivar antecedentes que permitan la gestión de la administración tributaria e incluso algunos tienen oficinas, direc-

ciones o departamentos responsables de esa función (casos por ejemplo, de Argentina, Bolivia, Brasil y México), es ésta otra de las áreas que debe perfeccionarse, de modo que pueda existir un seguimiento y evaluación sistemático de la gestión de la administración tributaria en términos macros y sectoriales.

Existen técnicas modernas en uso en las empresas privadas y en las administraciones tributarias de países desarrollados (tales como la planeación estratégica), cuya aplicación sería de enorme utilidad para determinar aspectos básicos de la actividad de una organización (por ejemplo, su misión y objetivos, indicadores para medir resultados y mecanismos de control. Estados Unidos y Canadá ofrecen buenos ejemplos en la materia, en tanto Colombia y México han sido de los países latinoamericanos que han comenzado a trabajar en este campo. Colombia es de los pocos países que han iniciado los pasos en este sentido. Interesantes antecedentes sobre dicho tema puede leerse en el libro que contiene los trabajos e informes de la 19a. Asamblea del CIAT cumplida en Haití en 1986 ("Planeación y Control de la Administración Tributaria", Instituto de estudios Fiscales, Madrid, 1987).

4.4.- Aprobación de Códigos Tributarios

Uno de los factores muy importantes para asegurar el mejor cumplimiento de sus obligaciones por los contribuyentes, lo constituye la existencia de normas que establezcan de manera general y uniforme para todos los tributos, el marco jurídico de sus relaciones con el Estado. En ese sentido, luego de la publicación en 1967 del conocido Modelo de Código Tributario para América Latina, se ha dado en los países de la región la aprobación de numerosos estatutos jurídicos con esas características, que fijan los principios fundamentales en relación con, por ejemplo la naturaleza de la obligación tributaria, las facultades o derechos y deberes u obligaciones de la Administración Tributaria y de los contribuyentes, así como disposiciones con respecto a los recursos jurídicos de estos últimos y el régimen de infracciones y sanciones en materia tributaria.- Actualmente, solo El Salvador, Honduras, Nicaragua y Panamá, entre los países iberoamericanos, no disponen de Códigos Tributarios estructurados sobre la base de principios generales, pero en todo ellos se tienen proyectos en estudio o se avanzan trabajos para la aprobación de institutos de ese carácter.

4.5.- Otros ajustes del marco jurídico

Ya sea que estén contenidos en los Códigos Tributarios o en leyes especiales, en diversos países se ha dado en los últimos años la aprobación de normas dirigidas específicamente a la: simplificación de la administración tributaria para la determinación y fiscalización de los tributos, fijación de regímenes de infracciones y sanciones.

A continuación reseñaremos los aspectos fundamentales de dichas normas.

4.5.1.- Simplificación de la legislación tributaria

Entre las disposiciones más interesantes establecidas con la finalidad de simplificar la legislación tributaria, podemos citar las siguientes:

a) por ej. Bolivia (Impuesto Complementario al IVA, que grava los ingresos de las personas naturales provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos y que sirve como instrumento de control del IVA y del impuesto sobre la renta).

b) eliminación de la obligación de declarar. Ello ha sido expresamente establecido por ejemplo, en las legislaciones de Colombia, Guatemala, Honduras y Panamá, en cuanto se refiere al impuesto sobre la renta de personas con un solo salario sujeto a retención. Asimismo, las reformas tributarias aprobadas en los últimos años en diversos países han elevado los mínimos no imponibles personales, determinando que muchos beneficiarios de rentas dejen de ser contribuyentes del impuesto sobre la renta (Colombia, Ecuador, Guatemala, Honduras y Panamá por ejemplo).

c) ampliación de la base imponible y reducción de exoneraciones (Bolivia, Colombia, Ecuador, Nicaragua, Panamá, Rep. Dominicana, IVA en Argentina, Chile, México y Uruguay)

d) extensión del régimen de retenciones y anticipos (Argentina, Colombia, Costa Rica, Chile, Ecuador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Perú, Rep. Dominicana y Venezuela).

En relación con este tema, Carlos Silvani en el trabajo antes referido, sugiere que las administraciones tributarias que aplican sistemas de retenciones en forma generalizada deben evaluar la efectividad de cada tipo de retención. Para ello recomienda determinar, por lo menos a nivel agregado (considerando todos los constituyentes), si el monto recaudado por cada tipo de retención es igual, mayor o menor al monto que los contribuyentes se deducen por cada tipo de retención, ya que con el correr del tiempo, si la Administración no tiene un efectivo control de las retenciones, los contribuyentes que son retenedores no ingresan oportunamente las retenciones y los contribuyentes retenidos deducen en concepto de retenciones importes mayores a los que han sido efectivamente retenidos.

e) reducción de escalas de tasas y unificación de la tasa en el impuesto sobre sociedades. En varios países, las reformas tributarias han significado una reducción de los tramos de renta gravadas y de las alícuotas respectivas en el impuesto personal sobre la renta y una tendencia hacia el establecimiento de una tasa única para gravar la renta de las personas jurídicas (por ejemplo, Costa Rica, Panamá y República Dominicana).

4.5.2.- Facultades de la administración tributaria

a) régimen de presunciones. A nivel de los Códigos Tributarios o de leyes especiales, se aprecia una tendencia a reforzar la facultad de la administración tributaria para aplicar presunciones absolutas y relativas a los fines de determinar el impuesto en ciertos casos (por ejemplo, legislaciones de Argentina, México, Perú y Uruguay).

b) control de comprobantes de ventas. La legislación de la mayoría de los países ha venido incorporando disposiciones expresas sobre la obligación de emitir comprobantes o facturas, así como sobre los requisitos de las mismas y de sistemas especiales de control en esta materia. Es interesante destacar al respecto, los llamados "Sorteos de boletas o comprobantes" que están actualmente en aplicación en países como Colombia, Costa Rica, Honduras, Panamá y Uruguay y el mecanismo de "Sellado" o "intervención" de facturas vigente en Bolivia y Chile.

c) medidas cautelares y cobro coactivo. La mayoría de las

administraciones tributarias dispone de facultades para, en ciertos casos, disponer directamente (por ejemplo, Panamá) o solicitar a los órganos jurisdiccionales, la adopción de medidas dirigidas a asegurar el cobro del crédito tributario. Asimismo, prácticamente todas las administraciones tributarias cuentan con la posibilidad de exigir sumariamente el pago de las deudas en estado de líquidas o exigibles. También en esta materia, es necesario que las administraciones tributarias hagan uso de dicha facultad con mayor frecuencia, dentro de los márgenes y limitaciones legalmente establecidas, de modo que ello sirva adicionalmente como ejemplo para eventuales contribuyentes evasores.

4.5.3.- Régimen de Infracciones y sanciones

La legislación de los países americanos, generalmente a través de los códigos Tributarios o estatutos jurídicos similares y en algunos casos mediante otras leyes, ha venido prestando especial atención al establecimiento de regímenes de infracciones y sanciones, como instrumentos esenciales para prevenir y reprimir la evasión de impuestos.

En la actualidad, el delito tributario, bajo la forma de defraudación, ha sido tipificado en los códigos Tributarios de Bolivia, Chile, Ecuador, México, Rep. Dominicana y Uruguay y en Argentina a través de una ley especial. En Perú, la defraudación tributaria acaba de incorporarse como delito en el Código Penal. En Bolivia, Ecuador y México, el Código Tributario también tipifica como delito el contrabando.

En todos los ordenamientos jurídicos tributarios, la defraudación en forma subjetiva, pero en los códigos y estatutos de Argentina, Bolivia, Colombia, Guatemala, México, Rep. Dominicana y Uruguay, se tipifica con carácter objetivo la infracción caracterizada en algunos casos como "omisión de pago" y en otros como "evasión que no sea defraudación".

Es interesante destacar que la instigación pública a no pagar impuestos está tipificada como infracción tributaria en el Código de Bolivia u como delito tributario en una ley especial en Uruguay. En Uruguay también, mediante ley especial, se ha tipificado expresamente como delito de apropiación indebida, la falta de versión de los impuestos retenidos.

En cuanto a las sanciones, la defraudación es castigada con: prisión y multa en Argentina, Bolivia, Chile, Rep. Dominicana y Uruguay, solo con multa en Colombia, Costa Rica, Ecuador, Guatemala y Paraguay, solo con prisión en México. En Perú, el Código Tributario sanciona la defraudación fiscal con multa y el Código Penal la pena con prisión. Corresponde señalar que la defraudación tributaria, aun cuando no es tipificada como delito, es sancionada también con prisión en países como Panamá y Venezuela, en tanto que la falta de versión de retenciones también es castigada con prisión en países como Costa Rica y México.

La clausura de establecimientos está prevista como sanción para casos de defraudación y otras infracciones, en los códigos y ordenamientos similares de Argentina, Colombia, Chile, Perú, Rep. Dominicana y Venezuela y en una ley especial en Uruguay. Asimismo, en Uruguay la ley faculta al Poder Ejecutivo para dar a publicidad en ciertos casos, los nombres de defraudadores de impuestos.

Finalmente, corresponde destacar las legislaciones de Colombia, México, Panamá y Perú, en las cuales se prevé, bajo ciertas condiciones, la disminución o eliminación de sanciones cuando el contribuyente espontáneamente, acepta una determinación oficial o cuando corrige o cumple una deuda pendiente. Se trata de una solución racionalmente ajustada a un ambiente de incumplimiento extendido y a través de la cual se propicia estimular el cumplimiento voluntario del contribuyente y reducir la carga de trabajo de la administración tributaria. Recordamos que sobre este tema Luis Illanes presentó un interesante trabajo en la Conferencia del CIAT cumplida en Madrid en 1974 ("XI Conferencia Técnica del CIAT", Dirección general de lo Contencioso del Estado, Madrid, 1976).

4.6.- Desarrollo de recursos humanos

Prácticamente todos los países vienen prestando cada vez mayor atención al desarrollo de los recursos humanos de la administración tributaria, especialmente en materia de capacitación.

En ese sentido, debe señalarse que en varios de ellos se han establecido instituciones, generalmente dentro de los Ministerios de Hacienda o Finanzas, con aquella responsabilidad. En esa situación se encuentran por ejemplo, Brasil con la escuela de Adminis-

tración Hacendaria (ESAF), Honduras, con el centro de Adiestramiento del Ministerio de Hacienda (CENADHI), México, con el Instituto de Administración Tributaria (IAT), República Dominicana, con el Instituto de Capacitación Tributaria (INCAT) y Venezuela, con la escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública (ENAHP-IUT). En el caso de Venezuela, la Escuela desarrollo cursos de nivel universitario y sus alumnos se gradúan como Licenciados en las áreas de Hacienda Pública.

Además de los programas regulares de capacitación e investigación y desarrollo de recursos humanos, existen actualmente importantes cursos anuales de naturaleza tributaria, abarcando aspectos de política, legislación y administración. Entre ellos podemos citar especialmente, los que se cumplen en las Universidades de Harvard (Programa de Tributación Internacional de la Escuela de Derecho), Universidad de California del Sur en Los Angeles, en el Instituto del Fondo Monetario Internacional, el Curso Interamericano del CIET, el Curso de Instituciones y Técnicas Financieras y Tributarias de la Escuela de Hacienda Pública de España y el Curso Gerencial para Administradores Tributarios en Caracas, con la participación del Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos, la ENAHP-IUT de Venezuela y el CIAT.- Cabe agregar que todos los programas de asistencia técnica desarrollados por el CIAT con financiamiento del BID, tienen un fuerte contenido de capacitación y reforzamiento de los centros nacionales de adiestramiento.

4.7.- Celebración de Convenios sobre Intercambio de Información Tributaria

La evasión de impuestos ha sido en general tratada como un problema interno de cada país. Sin embargo, la interrelación derivada de las crecientes y muchas veces sofisticadas modalidades del comercio, ha resaltado en los últimos años el problema de la evasión fiscal a nivel internacional. Dicha forma de evasión se produce fundamentalmente a través de mecanismos tales como el de los "precios de transferencia" y la utilización de países con regímenes tributarios especiales.

La forma mas idónea para enfrentar este problema está representada por la colaboración entre las oficinas administradoras de impuestos de los países, principalmente a través del intercam-

bio de información. En ese sentido, algunos países han recurrido a la celebración de tratados tributarios comprensivos para evitar la doble tributación, los cuales incluyen una cláusula expresa sobre el intercambio de información entre las administraciones tributarias de las partes contratantes. En el caso de los países de América Latina, solo Argentina, Brasil y más recientemente México, disponen de una red de tratados tributarios de este tipo.

Sin perjuicio de que la concertación de tratados comprensivos se extienda en el futuro, ya que existen mas ventajas que desventajas con la celebración de los mismos, se está dando desde fines de la década del 80 una tendencia hacia la concreción de tratados bilaterales referidos exclusivamente al intercambio de información.- En ese sentido, pueden señalarse a vía de ejemplo los tratados firmados por Estados Unidos de América con Barbados, Jamaica, México, Perú, República Dominicana y Trinidad y Tobago y entre México y Canadá. El intercambio de información generalmente se puede dar en tres formas: a solicitud de cualquiera de las partes, automáticamente, espontáneamente o a voluntad de las partes.

Corresponde agregar que el CIAT elaboró un Modelo de Tratado de Intercambio de Información, el que puede ser utilizado como marco de referencia por sus países miembros. El mismo fue publicado en el libro que contiene los trabajos y conclusiones de la 24a. Asamblea del CIAT realizada en México en 1990 ("Medición de la eficiencia y efectividad de la administración tributaria", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990)

5.- Privatización

Tal como se señaló al comienzo de este trabajo, una de las novedades que se plantean desde fines de la década del 80 e inicios de la actual, lo constituye la promoción de programas de "Privatización de empresas y servicios públicos". La pregunta es si dicha política puede alcanzar a la administración tributaria e incluso, ya existen documentos sobre el tema, como por ejemplo, un trabajo de Luis F. Ramírez publicado en el ya referido libro "La Administración Tributaria en los países del CIAT".

Como un resumen de las conclusiones sobre el asunto, por lo menos en este momento, parece aceptarse sin mayor resisten-

cia que no es concebible pensar en una administración tributaria totalmente privatizada.

Sin embargo, existen sin duda posibilidades de conceder al sector privado la responsabilidad de ejecutar determinadas tareas o actividades, en la medida que las mismas puedan desarrollarse con una mejor relación costo-beneficio, al tiempo que ello libera recursos para que la administración tributaria puede cumplir otras tareas fundamentales. Ello ya ocurre actualmente con las funciones de retención y con la utilización de la red bancaria para recibir declaraciones y pagos y puede explorarse el desarrollo de otras labores, como por ejemplo, servicios de procesamiento computarizado de información (como es el caso actual de México por ejemplo), difusión de informaciones e impresión de documentos oficiales, siempre bajo la dirección de la administración tributaria. Un aspecto que debe tenerse en cuenta a este respecto, es si en el caso de servicios, el Estado debería pagar algo al particular (por ejemplo, retenciones y uso de la red bancaria).

De todas formas, resulta obvio que en la medida que la administración tributaria adquiera mayor eficiencia y efectividad, cada vez será menor también la necesidad de acudir a la privatización de sus servicios.

6.- Dificultades para el mejoramiento de la eficiencia y efectividad de la administración tributaria

El mejoramiento de la calidad del trabajo es sin duda un objetivo natural de cualquier organización. La experiencia demuestra que ese objetivo es normalmente más difícil de alcanzar en los organismos del sector público. Sin perjuicio de algunas limitaciones que hemos mencionado anteriormente, en el caso particular de la administración tributaria, citaremos seguidamente algunas dificultades específicas para promover su perfeccionamiento, las que por otra parte han sido mencionadas en sendos trabajos presentados por Luisa Rains y Jorge Cosulich en las antes mencionada Conferencia del CIAT cumplida en 1992 en Benalmádena, España y en uno presentado por el autor de este trabajo en la Asamblea de Washington en 1991.

Las siguientes citas se formulan con la intención fundamental de ayudar a los funcionarios responsables en el enfoque de la

estrategia a seguir para mejorar la calidad de la administración tributaria.

a) Poco interés de los hombres públicos por atender la problemática de la administración tributaria, situación incrementada por la presión de grupos económicos que en algunos casos no sienten mayores deseos de que exista una administración de alta calidad.

b) Cambios frecuentes en los niveles superiores de la administración tributaria (ministros, subsecretarios o viceministros, directivos).

c) Reformas y cambios frecuentes de la legislación tributaria.

d) Baja remuneración en términos relativos, de los funcionarios de la administración tributaria, lo que ha determinado una alta rotación de los mismos y la existencia de poco personal altamente capacitado. Este fenómeno se ha dado especialmente en el área de los centros de cómputo, un sector de muy importante evolución y que ha tenido en general, mayor demanda que oferta en el mercado, lo que ha perjudicado a la administración tributaria.

e) Ambiente institucional poco favorable al cambio, representado por cierta debilidad gerencial de los administradores y la resistencia a las innovaciones y actitudes negativas de los centros de cómputo y las frecuentes dificultades en sus relaciones con los usuarios de sus servicios.

f) fallas en el ciclo de vida de los proyectos de asistencia técnica, desde el diagnóstico, pasando por el diseño y la ejecución y evaluación de los mismos.

7.- Conclusiones

Resulta evidente que el perfeccionamiento de la administración tributaria es una condición crucial para asegurar el desarrollo de los países, lo que involucra el compromiso firme de todos los individuos y entidades.

Ese objetivo requiere en consecuencia, un firme compromiso y apoyo de la clase política de un país, independientemente del grupo gobernante en un momento determinado.

Se aprecia en los últimos años un importante progreso en la tecnificación de las administraciones tributarias de los países latinoamericanos, principalmente en áreas tales como la estructura organizacional, la introducción de sistemas de información, la simplificación de procedimientos y los ajustes del marco jurídico, todo lo cual ha incidido en el mejoramiento de su eficiencia y efectividad.

Es necesario proseguir en esos esfuerzos, conociendo las posibilidades y limitaciones que deben enfrentarse.

Las administraciones tributarias deben disponer de la autonomía funcional y financiera mínima que les permita adoptar las decisiones y contar con los recursos necesarios para concretar su perfeccionamiento.

En la mayoría de los países se han dado en los últimos años, pasos muy positivos para mejorar la eficiencia y efectividad de las mismas y existen en este momento, grandes oportunidades para iniciar o culminar ese proceso.

Es muy importante que los países reduzcan la frecuencia de los cambios o reformas de la legislación tributaria. Es necesario que el sistema tributario tenga la oportunidad de consolidarse y sedimentarse, de modo de conocer con la mayor precisión sus fortalezas y debilidades y ello requiere generalmente un cierto tiempo. Se ha reconocido que los cambios frecuentes dificultan la actividad de la administración tributaria y el cumplimiento del contribuyente.

LA EFICACIA EN EL PROCESO PRESUPUESTARIO

OSCAR BERRUETA COLOMBO (*)

**DISERTACIÓN EFECTUADA EN LA VIII CONFERENCIA ANUAL
INTERNACIONAL SOBRE NUEVOS ACONTECIMIENTOS EN LA
GERENCIA FINANCIERA GUBERNAMENTAL, ABRIL DE 1994.**

(*) Presidente del Consejo Directivo de A.S.I.P.

LA EFICACIA EN EL PROCESO PRESUPUESTARIO

1- Enfoque Globalizador de la Administración Financiera y las Concepciones de la Gestión Pública

1.1- Enfoque Globalizador

El volumen y complejidad de la administración pública, la diversidad de sus objetivos y la variedad de los instrumentos para cumplirlos ha llevado tradicionalmente a plantear soluciones parciales para su mejoramiento, carentes de la necesaria coherencia y coordinación.

Frente a esta situación han surgido planteos integradores o globalizadores para permitir captar el fenómeno público a través de sus diversas facetas.

En este marco se inscribe el Proyecto de Administración Financiera Integrada que es un modelo operativo, que tiene como objetivo buscar el desarrollo conjunto tanto de las tareas como del hombre que realiza dichas tareas.

Los objetivos particulares y la resolución de los problemas de una organización se plantean desde el contexto general en el cual se inserta la organización.

El esquema básico de este modelo abarca las dimensiones psicológica, social, administrativa, económico-productiva y económico-financiera y los diversos aspectos que las conforman

		DIMENSIONES	ASPECTOS
I N T E G R A D O S		Sicológica	Satisfacción necesidades básicas Motivación Compromiso
		Social	Comunicación Relaciones grupales Relaciones intergrupales
		Administrativa	Organización Procesos Sistemas
		Económica-productiva	Objetivos Relaciones de producción Optimización
		Económica-financiera	Relaciones financieras Viabilidad Optimización del endeudamiento

Las dimensiones psicológica y social tienden a la consecución del bienestar de las personas. Este bienestar mejorará en la medida que se satisfagan sus necesidades básicas (sueldo, seguridad, pertenencia) y todo lo que fortalece su motivación para comprometerse con la organización y sus objetivos.

Del mismo modo el bienestar se favorece con la comunicación que interrelaciona la información, los grupos y las relaciones entre estos, situaciones de liderazgo y manejo de conflictos.

La organización determinará los objetivos, las relaciones de producción y tratará de optimizar su actividad. Esta deberá ser viable, para lo que se establecerán las relaciones financieras y las necesidades de endeudamiento.

Finalmente para la consecución de todos estos aspectos, dentro de la dimensión administrativa, se requiere una estructura organizativa y el desarrollo de los diferentes procesos y sistemas administrativos.

Una administración financiera de este tipo implica la formulación de planes (de mediano plazo, operativo anual), la formulación del presupuesto, un estilo de conducción participativa, un sistema integrado de seguimiento y control y la determinación de una estructura de recursos y financiamiento

1.2- La Gestión Pública

La administración pública comprende cuatro fases que son: La organización, la decisión, la ejecución y el control. Las tres últimas constituyen en sentido amplio la gestión pública. Esta se caracteriza por la operacionalidad para cumplir las misiones y las funciones y la transparencia que debe caracterizar la observancia de las normas legales y la publicidad que se le debe dar a todos los actos públicos.

Pueden distinguirse tres concepciones de la gestión:

- la funcional, que atiende al simple desarrollo de las actividades públicas y la toma de decisiones que se refiere a la asignación de fondos para ejecutar dichas actividades.

- la gestión por objetivos, que introduce la determinación de objetivos para cada actividad e identifica las relaciones de producción en términos de insumo-producto.

- la gestión integrada, que agrega a las anteriores el concepto de que la forma de producir constituye un bien en sí misma, en cuanto a la satisfacción del bienestar de toda la comunidad como así también de quienes la producen.

En esta última concepción se resalta el valor del hombre como persona y la necesidad por lo tanto de que participe en las decisiones, siendo éstas el resultado de una negociación entre los involucrados en la producción, hecho éste que fortalece la integración social.

En la práctica estas concepciones pueden superponerse y co-existir operacionalmente.

En resumen un enfoque globalizador de la administración financiera y una evolución del concepto de la gestión pública desde una concepción funcional hacia una gestión integrada, favorecen naturalmente la consecución de la eficacia y eficiencia en el sector público.

2- Análisis del Proceso Presupuestario hacia el logro de la eficiencia.

2.1- Presupuesto por Programas

El logro de la eficacia en el proceso presupuestario programático requiere naturalmente como pre-requisito el estricto cumplimiento del marco teórico de la técnica del presupuesto por programas.

Esto que parece obvio no se ha dado en la realidad en forma adecuada y ha llevado a frustraciones que han deteriorado la imagen de esta técnica presupuestaria.

Se han priorizado permanentemente los aspectos financieros del presupuesto, relegando sus dimensiones reales que es la esencia de ésta técnica. Es decir el proceso es programar los recursos reales y luego comprobar su viabilidad financiera.

Si no se cumple ese proceso no se puede esperar que constituya un instrumento eficaz de la gerencia pública.

No obstante el marco teórico de la técnica programática mantiene su validez.

En el ámbito de ASIP, en el Seminario realizado en Washington (1991) se pudo constatar que en la generalidad de los países participantes se continúa aplicando la técnica del presupuesto por programas que "mantiene sus niveles teóricos con validez, pero en la práctica se han confrontado diversos problemas y serias limitaciones que han arrojado resultados no favorables a los propósitos de la gestión sobre el presupuesto público".

Se efectuaron recomendaciones en cuanto a:

- fortalecer la medición de resultados y el establecimiento de costos por centros de responsabilidad y/o unidades de medidas por actividades significativas.

- que el presupuesto público debe tener amplia cobertura, incorporar el total de ingresos y gastos que se van a ejecutar y a las entidades y organismos de la administración descentralizada.

- realizar esfuerzos para efectuar el control de avances físicos en los programas.

- seguir mejorando el procesamiento de datos y registros de las operaciones a través de sistemas informatizados, interrelacionando el presupuesto con la contabilidad y las cuentas nacionales y aplicando las normas de contabilidad basadas en los P.C.G.A.

La necesidad de racionalización en la asignación de recursos cada vez más escasos y el desarrollo de una sociedad democrática que exige conocer el porqué y el para qué de cada tipo de gasto llevan a la consolidación de la técnica del presupuesto por programas. Al ligar recursos a objetivos permite extraer información sobre la eficacia en la gestión del gasto.

El sistema presupuestario comprende estructura, proceso y organización. Los componentes estructurales son los ingresos, los

gastos, los diversos clasificadores y las relaciones insumo-producto.

La organización incluye los órganos centrales de decisión política, los órganos técnicos y las dependencias operativas centralizadas y descentralizadas (a nivel subnacional y a nivel de entes).

El proceso presupuestario implica un proceso administrativo que se materializa en las siguientes etapas: 1) Formulación 2) Aprobación 3) Ejecución 4) Control y Evaluación.

Pero no haríamos un enfoque adecuado de la eficacia si no precisamos un concepto previo fundamental: el plan de gobierno.

En efecto debe existir previamente un plan que integre los objetivos globales del país y de su sociedad.

En el seminario realizado en Madrid (1992) se enfatizó en el papel que debe cumplir el presupuesto como instrumento de control y la necesidad de potenciar el enlace entre los sistemas de planificación y de presupuestación de forma que el presupuesto esté en perfecta armonización con el escenario macroeconómico y presupuestario a mediano plazo.

2.2- Planeación y Programación

Las políticas a seguir se concretan en la elaboración de planes a largo y mediano plazo que explicitan la imagen-objetivo que se determina la sociedad.

Lo ideal sería que los planes a largo plazo, que en una sociedad democrática trascienden el período de una administración en particular, incluyan verdaderas políticas de estado acordadas por el nivel político.

Los planes a mediano plazo determinan las metas que un gobierno establece para su período de gestión.

Para alcanzar los objetivos a corto plazo, en coherencia con los de mediano y largo plazo, se elaboran los planes operativos anuales, siendo uno de ellos el plan del Sector Público.

Cuando destacamos la necesidad de planes, no estamos re-

firiéndonos a planes extensos que llevan mucho tiempo elaborarlos y que cuando se presentan y aprueban, la velocidad de los hechos determina que el plan siempre esté atrasado en función de esa realidad.

Por lo tanto en lugar de elaborar el tradicional "plan tipo libro" deben identificarse los verdaderos "problemas" a resolver y las operaciones que deben realizarse para enfrentarlos, constituyendo la matriz problemas - operaciones la base normativa del plan.

Al comenzar su gestión un gobierno debe establecer una declaración programática de principios, que con una visión por lo menos de mediano plazo permita crear una coherencia en la acción.

Ese plan debe tener consenso político para que sea viable. Tanto el plan como el presupuesto son instrumentos esencialmente políticos más que técnicos. Si el nivel político no lo apoya el plan no se realiza.

Por otra parte el gobierno debe elaborar la estrategia para que el plan se viabilice. Porque en un gobierno democrático la oposición política tiene sus propios planes discrepantes con el gobierno y éste deberá buscar y lograr el consenso en aquellas pautas fundamentales que tiendan a lograr la eficacia de los planes y presupuestos.

Y estas pautas fundamentales deberán detectarse correctamente, sin dejar lugar a dudas, en forma precisa, buscando solucionar los verdaderos problemas de la sociedad y satisfacer las necesidades de los destinatarios de los bienes y servicios públicos.

Aquí entra a jugar otro aspecto clave en la gestión pública: la participación de los destinatarios. El objetivo final del plan y del presupuesto es la sociedad, por lo tanto ésta debe participar.

Un proceso presupuestario se le puede calificar como eficaz cuando facilita las acciones para la producción de bienes y servicios que correspondan hacer para alcanzar los objetivos políticos definidos en el plan de gobierno.

Un programa es más o menos eficaz en la medida en que sus objetivos respondan a los requerimientos del contexto y éstos son consecuencia de las necesidades que sienten los destinatarios, de cómo

los objetivos planteados responden a los problemas reales de la sociedad.

El plan así elaborado constituirá el punto de control objetivo del ciudadano con respecto al gobierno.

Los planes y presupuestos están estrechamente relacionados, son partes de un mismo proceso, de tal forma que los planes que no tienen un reconocimiento realista de las restricciones presupuestarias son inconsistentes.

No obstante mientras el plan se relaciona con la economía como un todo, prioriza los aspectos económicos y expresa cuantitativamente las metas del gobierno, el presupuesto se vincula con el Sector Público, determina los recursos necesarios y la responsabilidad por asegurar la implementación de los programas.

En resumen, para coadyuvar al logro de la eficiencia es preciso que:

- las técnicas presupuestarias de asignación de recursos se apliquen en el contexto determinado por los planes a largo, mediano y corto plazo.

- planes y presupuestos deben integrarse ya que de lo contrario se perjudica la introducción en el presupuesto de los objetivos previstos en los planes.

- los planes de mediano plazo se concretan en planes operativos anuales.

- se armonice el presupuesto con el plan mediante la técnica de presupuestos sectoriales.

- se realicen esfuerzos para el fortalecimiento de los planes, dado que el debilitamiento progresivo de los mismos en nuestros países ha sido un obstáculo para el logro de la eficacia en los procesos presupuestarios.

Tal vez la falta de información necesaria, las modificaciones constantes de las políticas y los cambios frecuentes de los dirigentes

políticos hayan contribuido, entre otras razones a ese debilitamiento de los planes.

- es necesario que el nivel político logre consenso para viabilizar los planes y que éstos enfoquen realmente los problemas de la sociedad.

2.3- Formulación del Presupuesto

2.3.1- Categorías Programáticas

La formulación consiste en la traducción en términos financieros de los planes y programas mediante la utilización de las categorías programáticas.

Estas categorías son:

- Programa, que es la categoría de mayor nivel, corresponde a una producción terminal y debe contener como todas las categorías relaciones insumo-producto perfectamente definidas.

Los programas pueden ser de funcionamiento o de inversión.

- Sub-programas, corresponden a una producción terminal parcial con respecto al programa.

- Proyectos, integran los programas de inversión. Su producto es un bien de capital.

- Actividad, es el mínimo nivel de categoría dentro de los programas de funcionamiento. Corresponde a una producción intermedia y en relación con la producción terminal puede ser específica, central (actividad equivalente a un programa) o común (a varios programas).

- Obra, es el mínimo nivel en los programas de inversión.

Las categorías mencionadas para presupuestarlas deben cumplir con los principios de posibilidad y de relevancia (que tengan su propio centro de gestión presupuestaria).

El presupuesto se integra además con las partidas no asignadas a programas que son recursos presupuestales no destinados a atender insumos, como por ejemplo las transferencias a otros niveles de gobierno.

Un aspecto básico de la formulación es que no basta con atender a los aspectos formales de presentación en categorías programáticas, sino que lo fundamental en una formulación que conduzca a la eficacia es atender al contenido de los programas.

El contenido implica:

- correcta identificación de programas con objetivos precisos, perfectamente tipificados. Los objetivos constituyen la expresión cualitativa de los propósitos. Los programas no deben confundirse con la organización administrativa. Esto ha llevado a la "tradicionalización del presupuesto por programas".

- determinación precisa de las metas, que son los propósitos expresados en forma cuantitativa.

- la existencia de metas precisas permite razonar primero en términos de los recursos reales que se requieren para alcanzar los resultados previstos.

- la justificación de las metas debe surgir de una optimización de carácter socio-político que relacione los productos y los insumos, compatible con las restricciones financieras.

- en base a los recursos reales necesarios se deben calcular los recursos financieros. Los recursos deben ser asignados en función de las metas de los programas y no de las acciones que deben desarrollar las unidades ejecutoras.

- asignar las relaciones insumo-producto a unidades administrativas claramente definidas que asuman la responsabilidad del proceso de producción de bienes y servicios respectivo.

El éxito de la programación presupuestaria depende fundamentalmente de atender a esos aspectos de contenido que permiten determinar objetivos y metas en unidades significativas de producto

final. Partir de esta base permite el desarrollo eficaz de las fases siguientes.

Esto no ha sido lo común en los países latinoamericanos. Lo común ha sido tomar como punto de partida el nivel vigente de gastos, extrapolarlo al año siguiente, agregarle los costos de inflación, los costos de nuevos proyectos y una reserva como precaución para cubrirse.

2.3.2.- Complemento de otras técnicas

Frente a esta situación pensamos que contribuirá al logro de la eficacia para la determinación de los programas a formular, la utilización en forma complementaria de otras técnicas presupuestarias como por ejemplo la técnica del Presupuesto Base Cero.

Ello en algunos casos sería de utilidad dado que el PBC no admite como válido el nivel de gastos vigente, lo que permite descubrir la ineficiencia de gastos incluidos en el presupuesto por simple rutina.

No centra su atención sólo en cuanto debemos gastar, sino en porqué debemos gastar y si esa forma de gastar es la mejor, obligando a un análisis creativo, que requiere:

- justificar al detalle las necesidades presupuestarias.
- identificar las actividades en "bloques de decisión", es decir en grupos de actividades homogéneas orientadas a una acción concreta y con un resultado visible y valorable.
- evaluación de cada bloque de decisión a través de un análisis sistemático para ser priorizado en orden de importancia a los efectos de la decisión aprobatoria.

La ayuda complementaria de esta técnica permitiría:

- reducir gastos,
- asignación de recursos a los diferentes centros de responsabilidad evaluando costo-beneficio,

- contribuir a elaborar un presupuesto que genere bases auténticas para el control de cada programa.

Esta técnica por otra parte es apropiada dentro de una concepción de la gestión pública integrada que implica que quienes van a operar el sistema presupuestario y productivo tienen también alguna ingerencia en la toma de decisiones, participando en identificar lo que se puede ejecutar y en que forma.

2.3.3- Costo - Beneficio

Para la asignación de fondos es necesario valorar las ventajas de lograr determinados objetivos que constituyen los beneficios sociales y compararlos con el costo o las desventajas de esa asignación cuya valoración se expresa por los objetivos que se dejan de obtener en otras actividades.

En el análisis del costo-beneficio a nivel macro en definitiva se trata de obtener unos objetivos a costa de no lograr otros o postergarlos. Siempre que exista restricciones financieras el incremento de una actividad lleva a disminuir otras.

Los beneficios sociales es la medida en que el programa produce resultados deseables y estos dependen de las metas de los programas.

Por lo tanto volvemos a destacar la importancia de la enunciación de las metas en forma operativamente medible y el desarrollo de ponderaciones que permiten proporcionar los juicios sobre la importancia relativa del avance hacia las metas.

Las metas pueden agruparse en dos categorías principales:

1) las que se relacionan con la eficacia de la asignación económica.

2) las que se relacionan con la equidad distributiva.

Las primeras involucran el reconocimiento de los usos alternativos que pueden darse a los recursos limitados y de las pautas particulares de la demanda efectiva (deseo de un bien y disposi-

ción a pagar por él) derivada de la distribución del ingreso y de las preferencias de la gente por determinados bienes y servicios.

La eficacia de la reasignación de recursos corresponde al incremento del valor neto de la producción generada por dichos recursos. El valor de la producción del bien que se expande debe ser mayor que el de la producción del bien que se disminuye.

Las metas que se refieren a la equidad distributiva tienen relación con la forma en que las diversas asignaciones de recursos afectan el bienestar de individuos particulares (o sea que se beneficia y quien paga).

Este análisis de costo-beneficio permite identificar ventajas y desventajas de determinadas actividades productivas y constituye un análisis que tiende a orientar mejor las preferencias políticas.

No obstante debemos tener presente que la eficacia de la gestión en la actividad pública equivale a la capacidad para alcanzar los objetivos políticos definidos y satisfacer las demandas de la sociedad, sin importar muchas veces el costo financiero, inclusive teniendo en cuenta que existen significativas acciones públicas que no generan una recuperación directa del costo ya que su prestación a los usuarios no genera ingresos directos.

O sea que hay objetivos social y políticamente deseables que deben lograrse sin importar mayormente el costo, salvo que se presen a niveles de despilfarro.

Reiteramos que un programa social es más o menos eficaz según como los objetivos respondan a los requerimientos del contexto, que dependen de las necesidades o "problemas" que sienten los destinatarios que deben participar en el desarrollo de los productos públicos.

Por lo tanto no todo puede o debe resolverse según el análisis costo-beneficio. Hay un papel para la medición en aquellos casos en que se puede medir correctamente y comparar.

Pero cuando la medición se hace dificultosa e involucra supuestos, se transforma en un conjunto de preferencias encubiertas que no conduce a una decisión eficaz.

Allí se crea un espacio que genera la necesidad de una elección exclusivamente política.

2.3.4- Centralización y descentralización

En la formulación deben participar los niveles operativos y descentralizados que son los más capaces para evaluar correctamente las necesidades reales de acuerdo a los objetivos perseguidos, y no debe realizarse la formulación desde el organismo centralizado.

Esto nos lleva al enfoque de la centralización y descentralización, conceptos que deben complementarse adecuadamente para lograr un equilibrio entre las funciones que deben mantenerse en una u otra forma para que el proceso presupuestario logre mayor eficacia.

En este sentido debe establecerse:

a) la centralización normativa, que implica por parte de los altos niveles del gobierno las políticas, normas, metodologías y procedimientos generales que regulen todos los sistemas de la administración financiera a los efectos de otorgar dirección y coherencia a la acción.

b) la descentralización operativa, que implica la capacidad de los organismos para programar sus presupuestos. Teniendo en cuenta la amplitud y complejidad del sector público no es razonable que un organismo centralizado dirija y controle los detalles operacionales de las instituciones.

En cuanto al grado de descentralización estará de acuerdo con el marco jurídico y administrativo de cada país, con las capacidades administrativas de gestión y con las características particulares de cada sistema.

No obstante cumplirá dos requisitos básicos:

- lo que se determine para un sistema estará en estrecha relación con lo que se establezca para los otros.

- la descentralización operativa deberá reglamentarse de

manera que queden debidamente definidas las facultades, normas y procedimientos de competencia de los organismos centrales de decisión y del resto.

2.3.5- Clasificadores presupuestarios

Los clasificadores o planes de cuentas constituyen la estructura en que se presenta la formulación presupuestaria. Entre sus finalidades básicas destacamos:

- facilitan la determinación del volumen y composición de los gastos y los recursos, así como el impacto en los distintos sectores económicos.

- facilitan la proyección de variables macroeconómicas para el diseño de la política presupuestaria y la política económica.

- permiten valorar los resultados económicos y financieros y analizarlos.

- permiten el análisis de los efectos económicos y sociales de las actividades del sector público.

En la elaboración de los clasificadores deberá prestarse especial atención a los requisitos que deben reunir para servir a los propósitos de los sistemas integrados de información.

En tal sentido serán aptos para cumplir con un requisito esencial como es que cada transacción sea registrada una sola vez y a partir de ella sea posible obtener todas las salidas de información que se requieran.

A tales efectos se considera como ingreso toda transacción que implica la utilización de un medio de financiamiento (fuente de fondos) y como gasto toda transacción que implica una aplicación financiera (uso de fondos).

En su diseño deben considerarse asimismo las interrelaciones que existen entre todos los clasificadores.

Estos se pueden agrupar en dos tipos:

a) los analíticos o primarios, que constituyen la base para el registro de cada transacción. Tales son los clasificadores - institucional, - programático, - por rubros de recursos, - por objeto del gasto, - por localización geográfica y - por tipo de moneda.

b) los clasificadores agregados, que son los restantes, que se estructuran automáticamente por combinación de los analíticos. Tales son los casos de los clasificadores económicos, por finalidades o funciones, por fuente de financiamiento, por sectores económicos.

2.4- Aprobación del Presupuesto

La aprobación comprende la **discusión y sanción** de los presupuestos y dependen de la estructura político institucional de cada país y de la normativa vigente. Los niveles de aprobación son distintos en países de régimen federal de los de régimen unitario.

Además en algunos países, el poder legislativo delega la aprobación de los presupuestos de los organismos descentralizados o de las empresas públicas.

No obstante el Poder Legislativo en todos los casos debería disponer de una visión integral de todos los presupuestos del Sector Público.

La decisión legislativa se ve facilitada en la medida que la formulación del presupuesto sea correcta y responda al marco teórico de la técnica presupuestaria. Si eso no sucede, el legislador se ve impedido de analizar los objetivos y metas concretas al carecer de los elementos necesarios para juzgar la acción estatal y sólo se limitará al exámen de la autorización del gasto.

La importancia de la discusión presupuestaria a nivel parlamentario fue analizada en el XVIII Seminario de ASIP (Washington 1991). A la luz de las realidades de diversos países se recomendó que los cuerpos parlamentarios deberían contar con mayor plazo para el análisis y discusión de los presupuestos como asimismo disponer del asesoramiento de un órgano técnico que revise, estudie y analice el proyecto de manera de permitir al legislador aprobar con responsabilidad y conocimiento dicho proyecto, a la vez de facilitar las tareas de evaluación en oportunidad de las rendiciones de cuentas.

En el proceso de discusión parlamentaria es fundamental que el gobierno logre **acuerdos políticos** que le permitan viabilizar los objetivos y metas básicas contenidas en el presupuesto de manera de contribuir a la eficacia de las mismas.

Dichos acuerdos podrán permitir aprobar un presupuesto con adecuado financiamiento y con una estructura del sistema tributario y redistribución de la carga impositiva acorde con los objetivos nacionales.

El proceso legislativo trata fundamentalmente de descubrir el acuerdo que pueda lograrse sobre los objetivos y metas.

La discusión plantea cuestiones que permiten tanto a los legisladores como a la ciudadanía el descubrimiento de sus posiciones en este tema. Podría permitir a través del compromiso y la persuasión el logro de un acuerdo que permitiera fijar durante algún tiempo verdaderos objetivos sociales.

De todos modos esos acuerdos que puedan lograrse por los legisladores pueden considerarse como una aproximación razonable a los valores colectivos (de interés público).

Los créditos presupuestales aprobados son considerados como una autorización para gastar hasta el monto aprobado. Sin embargo en un presupuesto por programa, bien formulado y financiado, los niveles de gastos autorizados deberían ser interpretados como la orden de ejecutar totalmente dichos créditos.

Por otra parte está ocurriendo en muchos países que el poder Ejecutivo con el fin de eliminar el déficit de caja, establece políticas de abatimiento del gasto, que llevan a limitar el uso de los créditos en forma porcentual e indiscriminada que perjudican la eficacia de la ejecución presupuestaria, sin establecer prioridades y afectando por igual a los programas sociales.

2.5- Ejecución del Presupuesto

Esta etapa corresponde al conjunto de procedimientos necesarios para poner a disposición de los centros de gestión productiva, los recursos o insumos físicos y financieros y la utilización por

dichos centros en la producción de los bienes y servicios públicos en cumplimiento de los objetivos y metas previstas.

Esta etapa incluye asimismo un aspecto básico que es el registro de las operaciones.

2.5.1- Relación del sistema presupuestario con otros sistemas administrativos

Existe una interrelación entre los diversos sistemas de manera tal que el desarrollo y funcionamiento eficaz y eficiente de cada uno está directamente influido por los demás.

Como consecuencia no lograremos avances y perfeccionamientos en el sistema presupuestario si concomitantemente no se producen mejoramientos en los otros sistemas.

De allí que uno de los hechos más destacables de estos últimos años es que se haya tomado conciencia de esta situación y se está encarando en diversos países las reformas de los sistemas administrativos con una visión comprensiva e integrada de la realidad.

Si bien aún hay mucho camino por recorrer, lo importante es la orientación en el sentido que la reforma de los sistemas administrativos para que contribuyan al logro de la eficacia sólo es posible concebirla conformando un sistema coherente e integrado basado en normas, metodologías y procedimientos compatibles y formando parte del macrosistema que es la administración pública.

Es necesario entonces que los diversos sistemas administrativos relacionados con el presupuesto se orienten a lograr una administración gerencial eficiente.

De esta forma el **Sistema Contable** debe proporcionar a los distintos niveles decisorios, la información oportuna, confiable y necesaria para apoyar la toma de decisiones, además del relevamiento de la gestión económica-financiera y de cumplir con sus funciones de control y proporcionar información para la evaluación del avance de las metas (sistema de costos).

El Sistema de Tesorería debe definir e instrumentar las po-

líticas financieras públicas y producir información que relacione ingresos y pagos con la ejecución financiera del presupuesto.

El Sistema de Crédito Público deberá compatibilizar las políticas de endeudamiento con los requerimientos financieros de la tesorería, a través del manejo de letras, bonos y empréstitos.

El Sistema de Compras, deberá ordenar y sistematizar el proceso de adquisiciones, buscando simplificar los procedimientos, cambiando la normativa y filosofía, que generalmente han perjudicado la eficaz ejecución presupuestaria, en base a la aplicación de principios de flexibilidad, practicidad, materialidad, delegando y descentralizando en la medida adecuada.

El Sistema de Control generalmente centrado en el control de legalidad, deberá además constituir una adecuada fuente de retroalimentación para la toma de decisiones y brindar elementos de juicio sobre la eficacia y eficiencia de la gestión.

El Sistema de Recursos Humanos debe proporcionar una ordenada programación permanente en materia de capacitación a los distintos niveles de funcionarios públicos. Es esta una de las áreas más importantes para fortalecer. Sin funcionarios capaces no se logra la eficacia en el cumplimiento de objetivos y metas.

Este aspecto es trascendente y merece algunos comentarios adicionales. Ha sido un tema prioritario en casi todos los seminarios de ASIP la necesidad de potenciar la formación y capacitación.

Uno de los grandes problemas en las administraciones públicas es el exceso de personal pero al mismo tiempo la existencia de carencias de capacidades funcionales. La mayoría de los países latinoamericanos disponen de una masa crítica de recursos humanos suficientemente calificados.

Por lo tanto es imperiosa la necesidad de disponer de funcionarios gerentes eficientes.

Son funcionarios porque deben cumplir con los requisitos de transparencia de los actos de gobierno y gerentes por la ejecución que se requiere a sus tareas.

El éxito en su gestión en buena parte depende de la correcta identificación de los problemas estratégicos de la organización por contacto vivo y directo con la realidad, por el relacionamiento a través de los canales informales, que le permiten apreciar los problemas con mayor fidelidad que a través de los canales formales.

De esa manera podrá adoptar decisiones sobre aspectos fundamentales que hacen a la eficacia y rendimiento de la organización.

La formación de los funcionarios deberá hacerse en dos niveles:

- en organismos estatales especializados y - en las propias universidades.

En el XX Seminario de ASIP (Caracas 1993) se recomendó precisamente en un aspecto específico, relacionados con los nuevos conceptos de administración financiera pública, que las universidades incluyan en las curriculas de las carreras afines dicho temario.

Por lo tanto hay que apuntar al fortalecimiento en materia de capacitación, pero también, dentro de un enfoque globalizador de la administración pública, apuntar a un mejoramiento de los aspectos relacionados con las dimensiones psicológicas y sociales. Ello tiene que ver con las necesidades básicas, motivación, compromiso, comunicación relaciones grupales.

De tal manera esas acciones permitirán reconstruir una imagen de la función pública, socialmente valorada, transparente y capacitada.

2.5.2- Programación de la ejecución

La eficacia en la ejecución de los programas depende en forma significativa de su adecuada programación.

Esto implica tener en cuenta simultáneamente los aspectos productivos y los financieros, disponiendo:

- las actividades y tareas a realizar en determinados plazos

- las relaciones de producción (técnicas y de organización)
- los insumos requeridos
- las necesidades financieras que esos insumos requieren y en los momentos oportunos.

Ello requiere compatibilizar el ritmo de ejecución con los flujos de ingresos que se reciben a nivel central y con la política financiera de corto plazo del gobierno.

Deberá lograrse la coordinación necesaria entre los organismos centrales (de presupuesto, tesoro y contabilidad) y con el gerente financiero de cada programa que es el responsable del cumplimiento de los objetivos y metas a su cargo y que si no recibe el apoyo financiero en el momento oportuno no puede adjudicársele luego responsabilidad por la ineficacia resultante.

2.5.3.- Sistemas Integrados de información financiera

Un pre-requisito para tender hacia el logro de la eficacia en el proceso presupuestario es que los distintos niveles decisorios de la administración pública dispongan de la información necesaria en forma confiable y oportuna para apoyar la toma de decisiones.

Las carencias existentes en este aspecto han llevado al desprestigio hasta nuestros días a la técnica del presupuesto por programas.

Recién en estos últimos años se ha comenzado en algunos de nuestros países la implementación de sistemas integrales de información financiera que comprenden Presupuesto, Contabilidad, Tesorería, Crédito Público, Control.

A los efectos del tema que nos ocupa solamente mencionaremos los requisitos que deben cumplirse para constituir un sistema integrado:

a) Universalidad del registro

Se deben registrar todas las transacciones que tengan efecto económico-financiero, tengan o no efecto monetario.

Además incluye tanto las operaciones presupuestarias como las extrapresupuestarias.

En nuestros países hay instituciones públicas que tienen ingresos y gastos extrapresupuestarios, que si no se incluyen en el sistema integrado se puede inducir a adoptar decisiones erróneas.

La contabilización de las transacciones se realizará según los momentos contables que se definan.

b) Conceptualización ampliada de los términos de ingresos y gastos

Ingreso a los efectos de un sistema integrado es la utilización de un medio de financiamiento (fuente de fondos). Gasto es toda transacción que implica una aplicación financiera (uso de fondos).

c) diseño de un sistema integrado de cuentas públicas

Los clasificadores del sistema presupuestario y contabilidad general y de cuentas nacionales y de estadísticas de las finanzas públicas deben permitir una agregación modular que asegure el procesamiento computacional.

Los clasificadores analíticos (de entrada al sistema) y los agregados ya los hemos visto al tratar el proceso de formulación presupuestaria.

d) selección de momentos contables que permitan interrelacionar los sistemas

Los hechos más significativos que interesa registrar tanto a los efectos del control como de la toma de decisiones son los llamados "momentos contables".

En los ingresos son:

- estimación presupuestaria
- devengado
- recaudación
- ingreso al Tesoro

En los gastos son:

- crédito presupuestario
- compromiso
- devengado
- uso o consumido
- pagado

Uno de los avances más importantes en estos últimos años ha sido la incorporación a la Contabilidad Gubernamental de una norma contable básica como es el registro de las transacciones en el momento en que son devengadas, que es cuando se produce una mutación patrimonial. En el caso de los gastos se origina una obligación de pago por parte del gobierno con terceros, por el recibo de un bien o servicio.

En el caso de los ingresos se produce un derecho del gobierno a cobrar una determinada suma.

Este es pues un cambio conceptual que se está produciendo en algunos de los países latinoamericanos y que es un pre-requisito para la implementación de un sistema integrado de información. En efecto, las operaciones que inciden en las cuentas presupuestarias y en la contabilidad patrimonial se relacionan en el momento en que se registra la etapa del devengado.

Antes del devengado la información es solo de tipo presupuestal y a partir de allí la registración tiene incidencia en la situación patrimonial. Es el nexo de integración de ambos sistemas.

Naturalmente que este cambio conceptual exige por razones elementales de coherencia que los presupuestos sean aprobados en base a créditos autorizados sobre la misma base.

La información de los gastos devengados es de utilidad para la determinación de la eficacia de los administradores de los programas en la realización de acciones para la consecución de los objetivos programados.

Los insumos recibidos son los que pueden aplicarse a la producción de bienes y servicios, estén pagados o no, mientras que los bienes y servicios contratados o comprometidos no podrán ser utilizados hasta que se reciban o devenguen.

Por lo tanto las etapas de los compromisos o de los pagos nada nos dicen para evaluar la utilización de los recursos y la eficacia en la producción de las metas.

La etapa siguiente al devengado es la del consumido o uso (que puede ser anterior o posterior al pago). Es la etapa donde se aplican los bienes y servicios a las diversas actividades, obras, proyectos, programas, para el cumplimiento de las metas de la organización.

El registro del consumido permite determinar los costos de los programas operativos o los costos de los proyectos de inversión. En el caso de los servicios, la etapa del devengado y el consumido coinciden.

Esta etapa del consumido, prevista en los sistemas integrados de información, no está aún implementada en forma generalizada en el sector público. Pero es evidente que el mejor indicador de la eficacia es el determinado en función del costo, o sea de los bienes y servicios utilizados o aplicados a la producción.

No obstante hasta tanto no se implemente totalmente esta etapa en la administración centralizada, los gastos devengados constituyen una aproximación a los costos que permitirían establecer criterios de eficacia aproximados en la medida que no existan stock de inventarios significativos o cuando el valor de la depreciación de los activos fijos no alcance relevancia significativa.

e) Aplicación del concepto de partida doble de la contabilidad

La interrelación entre los sistemas presupuestarios y contable, iniciada a través de la información proporcionada en el momento contable del devengado, se complementa por la aplicación del método de partida doble al sistema presupuestario. El sistema presupuestario representará las transacciones programadas a través de flujos de ingresos y egresos y por el mismo valor.

f) Registro único de cada transacción

Todas las transacciones que realicen los organismos y que tengan incidencia en su situación económico-financiera, deben registrarse una sola vez en el sistema, eliminándose de esa manera

los registros de una misma transacción en los distintos subsistemas (Presupuesto, Contabilidad, Tesorería).

Este aspecto es básico para el logro de coherencia y confiabilidad en la información.

El sistema se organiza en forma modular y cada transacción ingresa una sola vez al sistema alimentando el presupuesto, la contabilidad o la tesorería, o varios módulos a la vez, según el tipo de operación.

g) Apoyo de las tecnologías de la Información

Dada la magnitud y complejidad del sector no es posible concebir la implementación de un sistema integrado de información sin el apoyo invaluable de los extraordinarios avances logrados en las tecnologías de la información.

Estas son las comprendidas dentro del área tecnológica de la microelectrónica, la informática y la telemática, todas ellas relacionadas con el almacenamiento, el tratamiento o la transmisión de la información.

Si bien es cierto que estas tecnologías de punta no resuelven por sí mismas la integración de los sistemas de información, que requiere un esfuerzo interdisciplinario, es también cierto que sin ese aporte, la integración no sería viable.

Dada la importancia de los aspectos señalados, los gobiernos deberían establecer una política nacional en materia informática.

Previo conocimiento del porque informático disponible en la administración pública, del personal ocupado y sus niveles de capacitación, se debería establecer un estrategia general en esta área. Así por ejemplo, se está observando en algunos países, una estrategia de promoción de sistemas abiertos (sistemas y componentes que puedan ser especificados y adquiridos de fuentes distintas en un mercado competitivo).

Se advierte como ventajas mayor libertad de elección (de equipos y programas), condiciones de negociación más favorables

para la administración pública y una mayor garantía de comunicación e interoperatividad de los sistemas.

Una buena política en esta materia también contribuiría al logro de la eficacia y eficiencia en la ejecución presupuestaria.

2.5- Control y Evaluación

Ha sido tradicional el énfasis puesto en el control legalista de la ejecución presupuestaria en detrimento del control físico-financiero y de la evaluación que permita constatar los desvíos entre el presupuesto y la realidad a los efectos de proporcionar los elementos necesarios a los niveles decisorios para adoptar las medidas correctivas pertinentes.

En el Seminario realizado el año pasado en Caracas, se consideró que simultáneamente con el proceso de reforma de los sistemas de administración financiera es conveniente encarar la revisión de los sistemas de control, donde se privilegia el control de resultados y se elimina como responsabilidad de los organismo de control externo al administrador, la intervención previa.

Se considera que ese tipo de control previo, enlentece la ejecución presupuestaria y su eliminación favorece la eficacia. No obstante debe potenciarse el control interno realizado por las unidades ejecutoras de los servicios y el control a posteriori.

La finalidad de esta etapa para contribuir a la eficacia del proceso presupuestario, no debe ser la de criticar y castigar a la administración sino por el contrario con un enfoque positivo ayudarla para el mejoramiento de la gestión.

Es el enfoque de la auditoría integral, del desempeño o del rendimiento. El fin es el deseo de incrementar el rendimiento de una actividad en términos de eficiencia en el uso de los recursos (logrando la mejor combinación de recursos reales y financieros para la producción de los bienes y servicios públicos) y de eficacia en el logro de los objetivos y metas. Por lo tanto ayuda a la gerencia financiera para la toma de decisiones.

La Contraloría General de Estados Unidos describe la auditoría del desempeño de la siguiente manera:

“Las auditorías de desempeño incluyen las auditorías de economía y eficiencia y las auditorías de programas.

a. Las auditorías de economía y eficiencia incluyen determinar:

- 1) si la entidad adquiere, protege y emplea sus recursos (tales como personal, propiedades y espacio) de manera económica y eficiente,
- 2) las causas de ineficiencias o prácticas no económicas, y
- 3) si la entidad ha cumplido con las leyes y reglamentos relativos a aspectos de economía y eficiencia.

b. Las auditorías de programas incluyen determinar:

- 1) el grado en que se están logrando los resultados deseados o los beneficios establecidos por la legislación o por otro organismo de autoridad,
- 2) La efectividad de organismos, programas, actividades o funciones,
- 3) Si la entidad ha cumplido las leyes y reglamentos aplicables al programa.”

En toda institución pública existen dos elementos básicos:

- a) la organización que comprende la estructura y los recursos (materiales, humanos y financieros) y
- b) el ambiente o contexto, exterior a la organización pero con influencia en ella.

El aporte de estos elementos y las interacciones entre ellos, dentro del enfoque globalizador de la administración pública que vimos al principio, afectan el comportamiento organizativo general.

La acción del contexto y las combinaciones de estructuras y recursos determinarán el grado en que la organización puede alcanzar sus objetivos y metas y siempre que estos se presenten precisa y razonablemente planteados. En efecto cualquier medición relativa de eficacia y eficiencia depende de que los objetivos hayan sido definidos en forma realista para posibilitar comparar lo realizado con lo que se pretende alcanzar.

El aporte de un sistema de contabilidad de costos dentro de la concepción del sistema integrado de información constituye un apoyo importante para la evaluación.

Naturalmente que para la determinación de costos de los programas debe registrarse el momento contable del consumo, que aún no es de aplicación generalizada en los sistemas que se están implementando.

El sistema de costos determinará costos unitarios en el caso de aquellos programas que entreguen un producto final o intermedio mensurable o será sin cálculo de costos unitarios cuando no exista una medida significativa como en el caso de programas de administración general.

Los costos deben estar disponibles en forma descentralizada para mantener informados a los responsables de la ejecución presupuestaria, aunque fluirá hacia niveles más altos según las necesidades de cada nivel.

Para la evaluación del grado de avance en el desarrollo de los programas con respecto a las metas debe establecerse un sistema de medición de resultados.

Las unidades de medición de resultados pueden ser absolutas en términos de volúmenes de trabajo (cantidad de pacientes atendidos, de exámenes de laboratorio, etc.) o de unidades de producto final (cantidad de estudiantes capacitados).

Las unidades de medición relativas evalúan los resultados relacionando dos magnitudes que comparan el avance logrado con lo proyectado.

El control y evaluación tienen la función de informar, comparar y explicar los desvíos.

Las causas de los desvíos pueden originarse:

- en la propia formulación, que pudo ser muy ambiciosa o no haber tenido en cuenta las posibilidades de la gestión pública o las restricciones financieras, etc.

- en la ejecución, por encontrar obstáculos normativos, problemas derivados de los procedimientos, de los recursos humanos, por no disponer de apoyo financiero oportuno, etc.

En la ejecución puede hacerse un seguimiento que consiste en un control de los resultados en períodos cortos y posibilita los correctivos en el corto plazo, como asimismo después de períodos más largos que constituye el control y evaluación posterior.

En este último caso del análisis de los resultados se pueden presentar algunas de las situaciones siguientes:

a) el logro de las metas, lo que significa que se ha verificado eficacia en el proceso presupuestario.

Pero esas metas pudieron obtenerse:

- dentro del nivel de gastos previstos, con lo que también se ha sido eficiente.

- con menor nivel de gastos, reflejando una gran eficiencia

- con mayores gastos, situación que hay que analizar ya que pudo haber ineficiencia.

Del análisis pueden resultar diversas situaciones como por ejemplo:

- mayores recursos empleados

- mayores costos de los insumos

- cálculo erróneo en la formulación

- dirección ineficaz.

b) no se lograron las metas.

En este caso se deberá analizar el comportamiento de todos los aspectos relacionados con las distintas dimensiones que integran la administración financiera a los efectos de determinar las causa que ocasionaron la ineficiencia.

Hemos procurado desarrollar como una unidad todo el proceso presupuestario desde su concepción con el objeto de exponer a vuestra consideración la gran cantidad de componentes que se deben armonizar para que en definitiva se cumpla con el propósito de satisfacer las necesidades de la gente.

Cuando ello ocurra podemos decir satisfechos que nos encontramos frente a un proceso eficaz, ya que los proyectos que efectuamos tienen cumplimiento material y consecuentemente descuentan parte de las demandas de la sociedad.

Quiero transmitirles en consecuencia un pensamiento simple que resume estos conceptos: si de la ejecución de un presupuesto público surge una alteración de la realidad en la dirección elegida, hemos transitado el camino de la eficacia.

ADMINISTRACIÓN FINANCIERA: LA SOLUCIÓN PARA UN GOBIERNO EFICIENTE

ALBERTO AROLFO (*)

**DISERTACIÓN EFECTUADA EN LA VIII CONFERENCIA ANUAL
INTERNACIONAL SOBRE NUEVOS ACONTECIMIENTOS EN LA
GERENCIA GUBERNAMENTAL. ABRIL DE 1994**

(*) Contador General de la Nación. República Argentina.

CONTENIDO DE UNA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA MODERNA

Sabido es la importancia de una administración financiera gubernamental adaptando el uso de sus técnicas y herramientas a los contenidos de las finanzas públicas en particular, y al rol del estado en general. En toda América Latina a partir de la década de los "70 como consecuencia de un proceso caracterizado por la falta de credibilidad en las instituciones económicas, por una crónica hiperinflación, por una aguda caída del crecimiento, la inversión y la distribución, y por un aumento insostenible del endeudamiento, entre otros factores de relevancia demandó de la técnica el desarrollo de un modelo de administración financiera que asegure un alto grado de eficiencia, y que posibilite una mejor productividad en el uso de los recursos obtenibles de la comunidad.

En definitiva que los ciudadanos reciban en bienes y servicios una mayor satisfacción que el sacrificio realizado compulsivamente a través de la tributación.

Conformar un modelo de tal naturaleza va más allá de las formas o de ley, para compenetrarse en la complejidad de una realidad acuciada por ofrecer soluciones eficientes, eficaces, económicas y oportunas. Es por ello que el pensamiento de la reforma que Argentina encaró en materia de Administración Financiera parte de recrear conceptos innovadores aplicables al proceso de reforma institucional iniciado en 1989, caracterizado por las privatizaciones, la desregulación, la descentralización y la integración económica en sus rasgos más notables.

A partir de 1992 con la Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional, la Argentina cuenta con un moderno instrumento que posibilita el ejercicio de una administración financiera racional compatible con las ineludibles necesidades de un Estado en proceso de transformación. El nuevo ordenamiento legal se enriqueció con el aporte en la materia de valiosos antecedentes tomados de la legislación comparada. Concebida desde la doble óptica de la teoría de sistema y la visión de la producción permite integrar las distintas funciones de la administración financiera, con el uso racional de los recursos y vincular el conjunto de instituciones mediante el principio organizacional de "normatización centralizada y ejecución descentralizada.

RELACION ENTRE SISTEMAS DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y ORGANOS RESPONSABLES

Macro Sistema	Organo Coordinador		Organo Rector	Organo Ejecutor
ADMINISTRACION FINANCIERA	SECRETARIA HACIENDA	Presupuesto	Oficina Nac. Presupuesto	Servicio Administrativo Financiero
		Crédito Público	Ofic. Nac. Crédito Público	Servicio Administrativo Financiero
		Tesorería	Tesorería Gral. de la Nación	Servicio Administrativo Financiero
		Contable	Contaduría Gral. de la Nación	Servicio Administrativo Financiero
	SIGEN	Control Interno	SIGEN	UAI
	AGN	Control Externo	AGN	

Referencias:

SIGEN: Sindicatura General de la Nación

AGN: Auditoría General de la Nación

UAI: Unidad de Auditorías Internas

El carácter sistémico del proceso de reforma de la administración financiera se puede definir desde un doble contenido. Uno **extrínseco** en relación al conjunto de las finanzas nacionales convirtiéndose en una herramienta idónea para el logro del equilibrio de las cuentas fiscales compatibilizando la racional administración del gasto y del patrimonio fiscal con el incremento de la recaudación derivado del programa de Reforma Tributaria encarada por las autoridades económicas. Y desde un punto de vista **intrínseco** la interrelación de los distintos sistemas que lo integran que permite una economía de esfuerzos en la utilización de los insumos y en el desarrollo de las actividades necesarias para la obtención de productos administrativos finales.

La estructura del Sistema de Administración Financiera bajo la óptica de la centralización normativa y la descentralización operativa distribuye competencias entre:

- una unidad de coordinación del macrosistema de administración financiera responsable de la conducción general y de la definición de sus contenidos principales en función de los dispositivos de la ley.
- unidades responsables de la concepción, diseño y coordinación general orientando la gestión de las instituciones públicas a cargo de un único órgano rector por cada sistema,
- unidades responsables de la administración, ejecución y desarrollo operativo del sistema a cargo de la respectiva agencia pública.

DESARROLLO DE LOS SISTEMAS DE ADMINISTRACION FINANCIERA

La aplicación de la Administración Financiera Argentina es en sí un macrosistema integrado por un conjunto de sistemas relacionados. Desde el punto de vista de su instrumentación jurídica puede señalarse dos etapas:

En lo **inmediato** la ley de administración Financiera aprobada que regula los sistemas de:

- * presupuesto
- * crédito público
- * tesorería
- * contabilidad
- * control interno y externo

En lo mediato el tratamiento de proyectos -aún en estado parlamentario- de los sistemas de :

- * contrataciones
- * administración de bienes.

Describiremos someramente los sistemas señalados en primer término desde la óptica de su contribución a la eficiencia de la Administración Financiera. En particular por nuestra directa responsabilidad en la Reforma nos detendremos en analizar el sistema contable.

SISTEMA PRESUPUESTARIO

Como consecuencia de los problemas económicos señalados que derivaron en una aguda inflación el presupuesto no supo satisfacer -ni mínimamente- su tradicional rol de instrumento de administración, de programación y de control. Contar con presupuestos anuales en Argentina -como lo es en cualquier país del mundo- no sólo era necesario por una imperiosa exigencia legal, sino que lo era además, por una necesidad política y técnica que garantiza una administración eficiente tanto de los recursos financieros como de los recursos reales (materiales) con que cuenta el Estado.

El rol del presupuesto, en la Reforma de la Administración Financiera en Argentina, fue asumido no solo desde el punto de vista formal, en que el país después de varias décadas contó con el Presupuesto Nacional aprobado oportunamente, sino que además se formuló y se ejecutó en función del uso de técnicas de progra-

mación. Se definieron en tal sentido herramientas de múltiples usos, combinadas automática y modularmente, evitando duplicación de procesos y análisis interpretativos suplementarios. Mediante la configuración de clasificadores de ingresos y gastos, elaboración de manuales y definición de una nueva estructura de la Oficina Nacional de Presupuesto se sentaron las bases que permitieran un proceso de integración de la ejecución presupuestaria con la Contabilidad.

SISTEMA DE CREDITO PUBLICO

Mediante un profundo cambio en la legislación financiera que impactó también al Banco Central en Argentina se configuró un nuevo sistema responsable de la administración del endeudamiento del Estado revalorizando instrumentos vinculados al desarrollo de inversiones reproductivas que generen su propia capacidad de repago, consistentes con principios financieros referidos a la incidencia de la deuda y su distribución sectorial e intergeneracional.

La inexistencia, en la anterior legislación, de normas restrictivas al acceso al crédito público permitió que la ineficacia en la administración financiera vulnerara las propias estructuras del estado. Ahora, en forma irrestricta la ley prohíbe expresamente el endeudamiento destinado a financiar gastos de funcionamiento, abortando la génesis de los recurrentes déficit estructurales de nuestras economías latinoamericanas, adecuándose en el caso peculiar de Argentina, con la reestructuración de sus pasivos externos y su inclusión en el plan Brady.

Con la creación de la Oficina Nacional de Crédito Público el Gobierno se cuenta, ahora con la totalidad de la información en materia de endeudamiento, integrada en una Base de Datos denominada SIGADE al Sistema de Contabilidad.

SISTEMA DE TESORERIA GENERAL

La gestión de los fondos públicos -y de valores cancelatorios irrestrictos- se ha ampliado, mediante la Reforma, con la asignación de mayores competencias de la función del tesoro. Una mayor eficiencia del sistema de tesorería, ante la necesidad de pre-

servar el "efecto liquidez" en materia de administración financiera, requiere que su intervención se extienda desde la percepción, recaudación y depósito de los recursos públicos, hasta su canalización en el pago de las obligaciones del Estado, superándose así la clásica concepción de "...caja concentradora de ingresos y pagadora de cuentas...".

Para lograr esta eficiencia la Tesorería General participa en la programación monetaria del sector público y en la gestión de los recursos públicos, en consonancia con el activo esfuerzo que los organismos fiscales -Dirección General Impositiva y Administración Nacional de Aduanas- efectúan para aumentar la recaudación fiscal y controlar la evasión. Se considera así prioritario la elaboración del "presupuesto de caja", garantizando el deseado equilibrio global entre el devengamiento de los gastos y la recaudación efectivas, como la existencia de una "caja única" como principio de centralización normativa.

Es indudable que estas herramientas contribuyen a la eficacia del sistema porque evita activos monetarios ociosos con colocaciones convenientes en el sistema financiero, prevé los desfases periódicos posponiendo gastos que deban pagarse, y permitan convenir tasas de intereses mediante una oportuna colocación de letras de tesorería. Mediante este mecanismo las autoridades políticas del Sistema, la Secretaría de Hacienda de la Nación, pueden advertir la necesidad de una reprogramación de la ejecución de las cuotas de gastos (compromisos o devengamiento), para evitar los perversos efectos de los desequilibrios de caja, que en otras épocas generaron, en Argentina, procesos inflacionarios por todos conocidos.

SISTEMA CONTABLE

Producto de una concepción juricista en que se privilegiaba las cuestiones formales y responsabilidades legales de los funcionarios, el registro de los eventos de incidencia contable se limitaba, antes de la reforma, a una mera "anotación" de **qué y quién** gasta. En los hechos la Contabilidad era una rama del Derecho Administrativo.

Como consecuencia de esta fragmentación y la atomización

de los registros, se llevó a la definición en forma separada de "contabilidades" o "ramas" que para cada una de las problemáticas se definía un registro. Así se organizaban las contabilidades del presupuesto, del patrimonio, de responsables y financiera. De manera alguna ellas se encontraban vinculadas por una exposición integral e integrada de la situación económica-financiera y la situación patrimonial del Estado estaba revestida de una patética ineficiencia informativa. Conocer el "cosmos" fiscal significaba una tarea por demás engorrosa, producto de los típicos procesos de acumulación sobre una base de datos inconsistente, y cuando se lograba la consolidación, el uso esos datos era ya inoportuno. La información tardía no servía para un eficiente proceso de toma de decisiones. Existían "contabilidades", pero no una CONTABILIDAD. Su configuración legal y operativa de naturaleza juricista olvidaba las probadas ventajas de uno de los sistemas de registro tan antiguo como de nulo grado de entropía: la partida doble con el cual se sustenta universalmente todo el desarrollo contable gerencial contemporáneo.

La Reforma concibe a la Contabilidad, fundamentalmente, como un **sistema de información** necesario para la toma de decisiones gerenciales basada en la producción oportuna y fehaciente de Estados Contables, que muestren en forma útil y confiable los resultados analíticos y globales de la gestión del Gobierno. Al sistema contable se lo concibe como INTEGRADOR de la totalidad de las informaciones económico-financiero, descartando el concepto clásico de las "ramas de la contabilidad pública" en que cada transacción se registraba tantas veces como ramas contables afectaba. En el marco de la centralización normativa, la Contaduría General de la Nación, es el órgano rector y en consonancia con los principios de especialización de la organización deja de ejercer el control interno.

La innovación, el cambio en materia contable fue tan simple como transgresor al "régimen" en vigencia. Se volvió a las fuentes, es decir a Luccas Pacciolo y a la partida doble. La ley de Administración Financiera se basa en un conjunto de principios que garantizan en su economía de esfuerzos, la utilización de sistemas computacionales, la capacitación de sus recursos humanos, la modernización de su equipamiento funcional y la sistematización de sus procesos, el mejor grado de eficiencia del sistema medido

en producción final a través de Estados Contables suministrados en forma oportuna y confiable, a bajo costo económico.

FUNDAMENTOS DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD

Los principios en que se fundamenta el sistema contable instrumentado por la reforma pueden reseñarse así:

1. Adaptación al sector público de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
2. Normatización común y de implementación uniforme en el conjunto de subsistemas institucionales del Sector Público.
3. Generación de información analítica y sintética en forma permanente y a tiempo real. El modelo del Sidif que se adopta, el circuito de producción contable y el detalle de los productos finales esperados.
4. Determinación de los costos de las acciones estatales interviniendo la información financiera con la ejecución física de las acciones estatales.

Este espectro, sin duda los dos últimos, reafirma el avance de la Reforma de la Administración Financiera Argentina como un instrumento para el mejoramiento en la eficiencia de las acciones estatales. Solo es posible medir eficiencia conociendo costos. Solo es posible el logro de las demandas ciudadanas tomando decisiones oportunas con información contable confiable.

Finalmente, es necesario remarcar un último requisito -definido por la propia ley- : **la necesidad que el sistema contable opere como un sistema integrado de información financiera (SIDIF)**, basado en el uso de herramientas necesarias para el proceso tecnológico de transformación, en el marco de lo que hemos dado en llamar "visión de la producción" de las acciones estatales y que se apoyan en los siguientes puntos:

- a) Universalidad del registro de las transacciones de cualquier naturaleza monetaria o no monetaria, presupuestaria o extrapresupuestaria.

b) Integración automática y modular de las cuentas presupuestarias, patrimoniales y económicas.

c) Identificación de los momentos de registro, en especial del **devengado** por su importancia en la integración del presupuesto con la contabilidad, efectivizando el principio de la realidad económica de las transacciones del estado, y del **percibido** por su trascendencia en el gerenciamiento de la programación de caja en particular y su vinculación con la política de estabilidad fiscal del gobierno argentino.

d) Concepto ampliado de ingresos y gastos consistente con el marco de universalidad. El sistema contable registra ahora, la totalidad de los movimientos producidos comprendiendo el variado espectro de las fuentes y aplicaciones de fondos, sean de origen en ingresos tributarios o no tributarios, y en las aplicaciones los gastos corrientes, y de capital, así como las variaciones de activos y pasivos financieros según generen fuentes o usos.

e) Registro único de cada transacción en el lugar y momento en que se produce, en función de las asignaciones de responsabilidades primarias por niveles de usuarios evitándose así intermediaciones en su procesamiento.

f) Conformación de una Base Única de Datos administrada por la Contaduría General de la Nación como órgano rector del Sistema Contable **integrador**, ofrece múltiples ventajas en la generación y oportunidad de la información para la Administración Financiera.

En función al procesamiento de los datos primarios que hacen los centros de registros, el sistema provee un conjunto de productos finales. En definitiva Estados Financieros de múltiple utilidad no sólo desde el punto de vista de los controles y de su integración al Sistema de Cuentas Nacionales y de Estadísticas de las Finanzas Públicas, sino -lo que es tema de nuestra disertación- en relación a la mejor eficiencia global del Estado como sistema proveedor de bienes y servicios finales al contar con información pertinente. Ellos son:

1. Registros y estados de ejecución presupuestaria de recursos

y gastos con exposición de clasificaciones de naturaleza económica, funcional e institucional.

2. Registros y estados de la contabilidad general: Balance General, Estado de Resultados, Estado de Origen y Aplicación de Fondos, y Estado de cambios en el Patrimonio.

3. Movimientos y situación del Tesoro, con examen de conciliaciones bancarias.

4. Estados analíticos de costos de categorías programáticas del presupuesto y de las instituciones.

5. Estados de la Contabilidad Nacional: con las Cuentas Nacionales y con las Estadísticas de las Finanzas Públicas.

Así desde el punto de vista de la **eficiencia**, el sistema contable diseñado es un instrumento idóneo para el proceso de decisión del conjunto de estamentos de la organización del estado por aplicación del principio de ejecución descentralizada. Cualquiera de sus instituciones cuenta, en la contabilidad, con una herramienta utilísima para el mejoramiento del perfil de eficiencia en la producción de bienes y servicios finales a entregar a la comunidad.

Finalmente, concebido el sistema contable en una visión productiva de transformación de insumos en productos finales, cabe referirnos a una de las tecnologías de producción para hacer factible el mejor grado de eficiencia del sistema: **la operación computacional y la informática.**

APOYO INFORMÁTICO

La estrategia informática se basó en sistemas de aplicación altamente orientados a los usuarios finales con información integrada en una base de datos, y con aplicaciones desarrolladas con herramientas de cuarta generación. Así las aplicaciones correspondientes a la administración Nacional se están instrumentando según el criterio de procesos distribuidos basados en arquitecturas abiertas y redes locales en modalidad "cliente/servidor" en las agencias(SAF). En el nivel central el sistema se apoya en una base de datos integrada

de información financiera instalada en la Unidad Informática de la Secretaría de Hacienda.

El objetivo de una "contabilidad sin papeles" es prioritario en nuestro esquema de trabajo. En tal sentido el sistema automatizado de datos pretende prescindir de papelería, e incluso se tiene previsto el desarrollo de programas que permitan copiar (scanner) la documentación original, con lo cual la tendencia en el mediano plazo es la eliminación prácticamente en su totalidad de papeles.

Demás esta decir que estas ventajas se extienden al resto de los sistemas de información financiera que utilizan similares criterios, aunque hemos hecho hincapié en el sistema contable por ser integrador del resto de los sistemas y administrar la base central de datos.

BENEFICIOS DEL SISTEMA DE ADMINISTRACION FINANCIERA

En relación a los **beneficios** de la información financiera su eficacia puede ser descripta por tipo de usuario o receptor:

a) **funcionarios y agentes del gobierno** podrán contar con información financiera útil para la toma de decisiones en la gestión financiera pública necesaria a su vez como instrumento para lograr el mayor grado de eficacia de las acciones estatales,

b) **los organismos de control (interno y externo)** podrán contar con una base informática analítica avalada por documentación confiable que facilite las tareas de fiscalización y evaluación de naturaleza legal y operativa de las decisiones de gobierno realizadas o a realizar,

c) **los representantes del pueblo** en forma directa(o a través de la AGN) para una oportuna evaluación de naturaleza política sustentada en una base técnica consistente de la gestión operativa del poder administrador,

d) **el poder judicial** a los efectos de integrar al proceso probatorio, documentación objetivamente independiente en la valoración de situaciones potencialmente violatoria de la ley,

e) la ciudadanía y opinión pública poseerá información consolidada y verificada por los órganos de control necesarios para la evaluación de la aplicación de los fondos públicos, medida según parámetros de eficiencia y economicidad.

CONCLUSIONES

El camino de toda Reforma -como toda acción humana innovadora- atraviesa por múltiples desafíos. El cambio de una cultura administrativa de un Estado paternalista por la de un Estado transformador requiere de la comprensión de los múltiples actores que participan en la organización.

La opción por la reforma llevo terminar con el remanido argumento -con que se abusó en anteriores circunstancias- en pretender "eficientar" estructuras heredas totalmente obsoletas. La reforma no significa complicar la organización y sus procedimientos sino mas bien simplificarlos al máximo.

Todo esto no es posible con conductas voluntarias. Se requiere una firme decisión política como lo ha demostrado el Gobierno Argentino a partir de 1989. Pero también se necesitan recursos humanos revestidos tanto de talentos personales como de un imprescindible trabajo en equipo. La capacitación adquiere un rol relevante en nuestro programa. La creación del Centro de Capacitación de la Secretaría de Hacienda tiene como objetivo la formación técnica-financiera permanente de los recursos humanos del programa de Reforma.

De nada valen argumentos ni disculpas cuando nos enfrentamos ante la cruda verdad que el costo de nuestra ineficiencia administrativa, de un carácter meramente instrumental, capta recursos que deberían destinarse al cumplimiento de los objetivos finales del gobierno: satisfacer las necesidades sociales básicas de los ciudadanos.

Ser eficiente en materia de administración financiera no es un mero compromiso profesional. Es una obligación ética y moral, porque ser eficiente es permitir que el poder político -comprometido con el bien común- opte en la asignación de prioridades entre recursos por demás escasos con la que se caracteriza la realidad cotidiana de nuestros países.

CAPACITACIÓN Y PROFESIONALIZACIÓN PRESUPUESTARIA GUBERNAMENTAL

ANGEL GINESTAR (*)

**DISERTACIÓN EFECTUADA EN EL XXI SEMINARIO
INTERNACIONAL DE PRESUPUESTO PÚBLICO.
BRASILIA, NOVIEMBRE DE 1994.**

(*) DIRECTOR DEL CENTRO INTERAMERICANO DE
TRIBUTACIÓN Y ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DE LA
O. E. A. LAS OPINIONES QUE APARECEN EN ESTE
DOCUMENTO PERTENECEN AL AUTOR Y NO DEBEN
ATRIBUIRSE A LA SECRETARÍA GENERAL DE LA O. E.
A. NI A LA A. S. I. P. DOC. CITAF - OEA # 4/94

Prefacio

Quienes tributan lo hacen como aporte obligatorio y por ello siempre han deseado saber en qué gasta el gobierno lo que recauda. Más recientemente también quieren saber para qué se gasta. En la actualidad existe una fuerte tendencia para saber en qué, para qué y cómo se realizan los gastos, lo cual implica una presión para conocer y participar en la decisión, ejecución y control de los gastos públicos.

Esto exige transformar la concepción administrativa presupuestaria por actividades en una por objetos, pero en el presente la pretensión es llegar a una administración participativa o integrada. Esto último está llevando a reorganizar el sector público y sus funciones, fortaleciendo la federalización y los gobiernos locales para que los gobernantes se acerquen a sus representados. Esto no implica descuidar la visión globalizante del Estado, pero se busca ganar en eficiencia, eficacia, economicidad y efectividad con mayor participación ciudadana.

Y el presupuesto público, como instrumento de administración, debe reflejar tales aspiraciones.

Buenos Aires, 4 de noviembre de 1994.

Primera Parte: Introducción

I. Planteo general

En este documento se trata de presentar algunas ideas sobre presupuesto público y la forma de desarrollar la capacitación de quienes técnicamente y con sentido profesional deben trabajar en su diseño, formulación periódica, ejecución, seguimiento y control. Esto implica considerar al presupuesto como un instrumento de administración pública. Por lo tanto, su significación operativa depende de la forma de administrar en el sector público.

En consecuencia, en este escrito se plantea al presupuesto como un instrumento de significación administrativa, que tiene expresión contable mediante cuadros financieros, cuya explicación tiene fundamentos provenientes de la economía, dado un marco general de referencia de carácter jurídico y de alcance político, con repercusión social. Este planteo ya va mostrando el carácter interdisciplinario y la necesidad de tener un enfoque integrador en su concepción, tanto al trabajar presupuestariamente como al capacitar sobre el presupuesto público.

II. El presupuesto público

Aquí se va entender por presupuesto público simplemente la ecuación en la cual el total de ingresos es igual al total de egresos públicos, que puede tener por referencia tanto la totalidad del sector público como una de sus partes significativas o un organismo determinado. Cualquiera de los términos de la ecuación puede descomponerse analíticamente para realizar algún tipo de consideraciones o establecer relaciones que importen desde el punto de vista administrativo, ya sea en el momento de tomar decisiones, de ejecutar lo decidido o de efectuar el control de lo ejecutado.

Esto no implica dejar de lado toda definición del presupuesto con sentido restrictivo, sino ubicarlas dentro de una proposición mas amplia. Así, por ejemplo, decir que el presupuesto público es una autorización para gastar que hace el poder legislativo al ejecutivo, referido a un determinado período, no es nada más que una expresión con sentido jurídico-político compatible con la concepción adoptada,

pues no se pueden autorizar gastos sin una estimación previa de ingresos. Sin embargo, la definición "de autorización para gastar" identifica el concepto de egresos con el de gastos, lo cual constituye una reducción adicional.

El presupuesto público va a tratarse aquí tanto desde el punto de vista administrativo como desde el punto de vista económico y contable.

III. El presupuesto en un contexto de administración pública

En el presupuesto se relacionan y confrontan fondos (ingresos) con fondos (egresos), pero tales fondos deben correlacionarse con bienes, bienes que se producen y bienes que se requieren para producir. Los primeros son los productos y los otros constituyen los insumos. Esto implica distinguir entre un análisis financiero, referido a los fondos, y un análisis productivo, referido a los bienes. Según sea la forma de encarar esta relación entre lo financiero y lo productivo en la administración, así será el tipo de análisis compatible que debe realizarse en el presupuesto. Por eso es importante identificar la concepción de administración pública que se tenga para proponer el tipo de análisis consistente en la ecuación presupuestaria. Esto implica determinar en qué forma se plantea la problemática financiera y la problemática productiva en cada tipo de concepción de gestión pública.

Por otro lado, desde el punto de vista administrativo, el presupuesto se debe considerar siguiendo las distintas etapas del proceso presupuestario, las cuales configuran el denominado "ciclo presupuestario". Esto implica seguir las distintas fases o etapas por las cuales pasan los fondos en su proceso de administración, tanto referido a los ingresos públicos (proyección, devengamiento, cobro) como a los gastos públicos (proyección, autorización, compromiso, devengamiento, pago). Sin embargo, para establecer un nexo entre los fondos y los bienes en el sector público, la etapa que interesa en el gasto es la del devengamiento.

IV. Capacitación presupuestaria

Con respecto a capacitación presupuestaria, su planteo se hace dentro de un contexto de administración gubernamental. En tal sentido,

se considera que el tipo de administración configura la significación del presupuesto como instrumento de administración y determina el contenido y la forma de capacitar en las cuestiones presupuestarias.

De ello se infiere la necesidad de precisar los distintos tipos de concepciones administrativas. Y luego, según tales concepciones, recién se puede establecer los aspectos analíticos de presupuesto que hacen al contenido lógico de la capacitación. Además, dependiendo de los aspectos comportamentales y de organización, queda determinada la forma de capacitar, con el tipo de comportamiento que se considera necesario fortalecer y desarrollar para que cada concepción administrativa adquiera plena vigencia operacional.

Por tales razones, en la cuarta parte de este documento se presentan algunas ideas desarrollando este planteo sobre capacitación presupuestaria. Para lo cual, previamente, se desarrollan las diversas concepciones de administración pública que configuran las relaciones entre fondos y bienes (segunda parte). Luego, consecuentemente, se presentan algunas pautas sobre el diseño y análisis presupuestario en el cual se presta atención a la consistencia entre la problemática financiera y productiva (Tercera parte).

Además, al hablar de capacitación presupuestaria, se distingue entre los aspectos generales que los agentes públicos deben conocer y aquellos que hacen a la profesionalización presupuestaria. Esta última debe estar destinada a quienes trabajen haciendo las proyecciones, estimaciones, diseños, análisis, interpretaciones y seguimientos técnico-administrativos del presupuesto. Y esto requiere básicamente desarrollar capacidad técnica teórica y operacional, sabiendo evaluar su significado y alcance según el tipo de administración pública, su compatibilización con las políticas públicas y su aporte a la transparencia informativa social.

Segunda parte: Planteo general sobre administración pública

I. Aspectos conceptuales sobre administración pública

A. Conceptos básicos

La **administración** se refiere al accionar organizacional con racionalidad e intencionalidad. La racionalidad permite desarrollar conocimientos e información para organizarse y ejecutar las acciones que se consideren propias del sector público. La intencionalidad muestra la forma de decidir para la realización de tales acciones. Estas pueden concebirse, como se verá mas adelante, de forma funcional, por objetivos o integrada.

La administración comprende cuatro fases:

- la **organización**;
- la **decisión**, en planes y presupuestos;
- la **ejecución**; y
- el **control**.

} la **gestión pública** (GP)

En sentido amplio, la **gestión** se refiere a las fases de planeamiento (con presupuesto), ejecución y control. Aquí se va adoptar esta concepción amplia, aunque en sentido restringido se suele identificar la gestión sólo con la ejecución. La organización determina los órganos y las funciones de cada uno de ellos. La gestión atiende a la ejecución de las actividades de esos órganos derivadas de sus funciones, teniendo en cuenta las decisiones según ciertos indicadores que se adopten y luego realizando el control de esos mismos indicadores una vez terminadas las actividades o pasado un tiempo de ejecución.

La gestión requiere cumplir dos aspectos muy importantes que la caracterizan, que son la **operacionalidad** para cumplir las funcio-

nes y la **transparencia** en la operatoria, para dar a conocer los actos que se efectúan.

La operacionalidad se refiere a la racionalidad mediante los indicadores que se adopten, a los tipos de criterio de decisión que combinan conocimientos con valores y a la efectividad o grado de cumplimiento de las actividades.

La transparencia atiende al cumplimiento de la legalidad y a la publicidad de los actos.

B. Significación de los funcionarios gerentes.

Quienes tiene a su cargo la gestión pública deben reunir las características de ser funcionarios para cumplir con los requisitos de transparencia de los actos de gobierno y la de ser gerentes, para desarrollar una operacionalidad y tener una responsabilidad organizacional modernas. Por eso se puede decir que quienes tienen a cargo la gestión pública son agentes que se caracterizan por ser **funcionarios gerentes**. Son funcionarios porque deben responder por el cumplimiento de las reglas que la comunidad establece para tener información y confianza en los actos públicos. Son gerentes por el grado de ejecutividad que se requiere en sus tareas. De ahí la complejidad de la gestión pública. Un enfoque legalista de la gestión pública le otorga preponderancia al "ser funcionario", es decir, al cumplimiento de las funciones según reglas. Un enfoque eficientista le da mayor importancia al "ser gerente", por buscar acrecentar la productividad y la efectividad de los actos públicos.

Según la organización global del sector público los funcionarios gerentes pueden clasificarse por niveles:

- **Nivel superior**, que son los responsables de las funciones generales o específica de una organización centralizada o las autoridades superiores de entes públicos autónomos o descentralizados, tales como son los ministros, secretarios y subsecretarios de estado de la administración central del gobierno, sea éste a nivel nacional, regional interno, provincial (o estadual) o municipal, incluyendo a los rectores de las universidades;

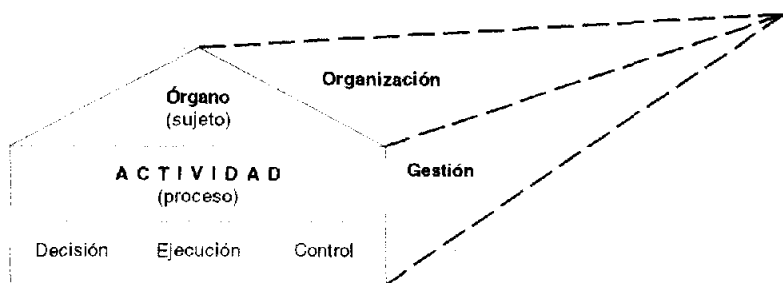
- **Segundo nivel**, como son los directores generales de la administración central, de empresas del estado y de entes descentralizados del sector público, incluyendo los decanos de las universidades; y
- **Tercer nivel**, como son los directores, jefes de departamento, etc. de la administración central, entidades descentralizadas, empresas públicas y universidades.

LÁMINA I: Esquema sobre la concepción de administración

ordenamiento	compatibilización	➤	<ul style="list-style-type: none"> - lógica - psicológica - social
racional y valorativo	conocimiento y valores	➤	<ul style="list-style-type: none"> - qué (sustantivo) - por qué (causal) - para qué (final)
de actividades	operativo	➤	<ul style="list-style-type: none"> - concepción (ideas) - concreción (realidad) - verificación (efectividad)
PARA			
- determinar el sujeto responsable de la acción	organización	➤	<ul style="list-style-type: none"> - estructura orgánica - funciones - responsabilidades
- elegir la mejor entre varias posibilidades de hacer	decisión	➤	<ul style="list-style-type: none"> - varias posibilidades (eficiencia) - valoración s/objetivos (eficacia) - elección de una (óptimo)
- ejecutar la posibilidad elegida	ejecución	➤	<ul style="list-style-type: none"> - concreción de la acción - flexibilidad (adaptación)
- verificar la ejecución de la posibilidad elegida según su concepción	control	➤	<ul style="list-style-type: none"> - verificar resultados (en la realidad) - comparación con diseño (efectividad) - experiencia (aprendizaje por la acción)

CONCEPCIÓN ADMINISTRATIVA

(ordenamiento racional de actividades para compatibilizar conocimientos y valores con sentido operativo)



II. Concepciones sobre la gestión pública

A. Planteo general

Desde el punto de vista analítico y social, la concepción de gestión aplicable al sector público puede ir variando con el tiempo. En la práctica, cualquiera que sea la forma de clasificación o identificación de las concepciones de gestión que se adopten, las mismas suelen superponerse y conviven operacionalmente. Como una gran aproximación, en este estudio se distinguen tres concepciones:

- funcional o por actividades;
- por objetivos o por actividades y objetivos; e
- integrada

B. La concepción de gestión pública funcional o por actividades

En la concepción de la **gestión funcional** se le asigna al sector público ciertas funciones y se crean institucionalmente los órganos apropiados para su ejecución. Las funciones son las actividades que potencialmente pueden desarrollar cada órgano.

La gestión es un proceso en el cual se plantea la toma de decisiones, la ejecución y el control de las actividades. Tales actividades deben ser expresiones específicas de las funciones orgánicas. Cumplir con tales funciones mediante la gestión de las actividades hace que esta concepción sea funcional. Productivamente no se identifica más allá de las actividades específicas. En consecuencia, la toma de decisiones atiende a la asignación de fondos para disponer de recursos que permitan la ejecución de las actividades, todo lo cual está sujeto a la restricción que impone la proyección de ingreso. En el caso del sector público, las actividades terminales o finales son la educación, la salud, la justicia, la seguridad, etc. Como actividades intermedias suelen identificarse las directivas, las administrativas y las de servicios generales, que son de apoyo a las otras.

Desde el punto de vista del análisis financiero, adquiere especial relevancia confrontar ingresos con gastos, que consiste en un

análisis de fuente y aplicación de fondos, tanto en forma global como por cada actividad (terminal o intermedia). Por el lado de los gastos interesa el objeto de los mismos, es decir, aquello que se puede adquirir con los fondos disponibles.

Por otro lado, el control consiste en verificar si se gastó de acuerdo con las autorizaciones en forma global y por cada actividad, según los ingresos recibidos. Además, se controla el gasto por su objeto y por el cumplimiento de las formalidades para la adquisición de cada tipo de bien requerido en la ejecución de las actividades. Por ello, esta concepción plantea básicamente un desarrollo normativo de la gestión pública.

En resumen, en una concepción funcional o por actividades del sector público se busca la identificación de las actividades a ejecutar con sus insumos, sin presenciar los productos.

C. La concepción de gestión pública por objetivos o por actividades y objetivos

La concepción de la **gestión por objetivos** consiste en identificar actividades que hacen a las funciones públicas, con sus objetivos e introduciendo un análisis de relaciones de producción que vincule productos con insumos. Los insumos son bienes que requiere la actividad para su ejecución a los efectos de obtener otros bienes, que son los productos, los cuales responden a los objetivos de las mismas.

Cuando esto ocurre, el análisis financiero de gastos e ingresos tiene correlación con el análisis productivo en la aplicación de insumos y la obtención de productos. En otras palabras, el movimiento de bienes se correlaciona con el movimiento de fondos para cada tipo de actividad pública. Al determinarse insumos y productos, los gastos en insumos se corresponde en forma global con los costos de los productos. Por otro lado, los ingresos pueden asociarse tanto a las actividades como a los productos de esas mismas actividades. De ese modo se puede llegar a confrontar ingresos con costos, lo cual permitiría hacer un análisis de la viabilidad financiera en forma global y por actividad. Además, al poder calcular costos de los productos también es factible hacer un análisis de eficiencia por actividad.

Todo esto ayuda en la toma de decisiones al hacer posible introducir un análisis de beneficio-gasto o beneficio-costos al vincular la expresión financiera de los gastos o de los costos con la expresión financiera de los ingresos, teniendo un contexto de mercado como referencia. También se facilita introducir otro tipo de valoraciones, denominadas valores sociales o socio-políticos, que permite incorporar otros valores de los insumos y de los productos, dentro de un contexto socio-político global.

Brevemente, en el caso del sector público, toda actividad por objetivos se plantea con sentido productivo donde el logro de productos requiere la aplicación de insumos.

Por otro lado, cuando se efectúa el control es posible hacerlo en términos financieros y en términos productivos. Financieramente se tienen indicadores expresados en moneda, que se pueden referir a gastos, costos e ingresos; o a una relación entre ellos. Con enfoque productivo, los indicadores son heterogéneos y se refiere a insumos, productos o a relaciones entre ellos. El control compara la magnitud de los indicadores al decidir y la magnitud de los mismos indicadores después de un cierto tiempo, es decir, se comparan objetivos con resultados en forma financiera o productiva. Esta concepción se apoya en un desarrollo sistémico de la gestión pública.

D. La concepción de gestión pública integrada

En la concepción de la **gestión integrada** también se atiende al desarrollo de actividades que responden a funciones identificando los objetivos y las relaciones de producción en términos de productos e insumos, pero teniendo en cuenta además que la forma de producir constituye un bien en sí misma por aportar satisfacción a quienes producen e indirectamente bienestar a toda la comunidad.

Esta concepción permite un análisis parecido a aquel de la gestión por objetivos al considerar las relaciones de producción, la productividad y la eficiencia, pero agregando que la actividad productiva satisface tanto por los bienes resultantes o bienes-productos como por los bienes-relación que se establecen al producir. Las formas de producción tienen que ver con su aporte al desarrollo humano, en términos de libertad, de seguridad y de solidaridad entre las personas. *Todo esto debe estar integrado en el hacer. En otras pala-*

bras, el hombre se satisface no sólo por los resultados de su producción sino también por la forma en que produce.

En consecuencia, en la gestión pública integrada la toma de decisiones es el resultado de una concepción técnica y de una negociación o acuerdo entre las personas involucradas en la producción. Esto es una expresión de libertad y de desarrollo humano en la organización. La producción deja de ser una manifestación mecánica o simplemente tecnológica para constituirse en una expresión de dimensión humana. Quedan así la productividad, la eficiencia y el análisis de beneficio-costos, tanto desde el punto de vista financiero como social, dependiendo de un acuerdo productivo comportamental.

Y el control exige que se tenga en cuenta la relación entre objetivos y resultados en términos de productos, de insumos o de relaciones entre productos e insumos, pero también en términos de la carencia o menos existencia de conflictos y problemas laborales, de bienestar global, etc. Esta concepción se identifica como integrada ¹ y no como integral, porque ello debe lograrse en la acción. *Lo integral se aplica como calificativo de lo que se logra: el bienes-*

¹ La denominación de administración "integrada" surgió en un pequeño grupo de trabajo del CICAP-OEA e IDEA, en Buenos Aires, a mediados de 1982. Esto se aplicó fundamentalmente a la administración financiera, por ser la problemática del CICAP en esa oportunidad. Así se hablaba de administración financiera integrada (AFI).

En las discusiones, desarrollos teóricos y experiencia participaron diversos técnicos, entre los cuales se puede mencionar, por orden alfabético, a Bacciadonne, Adriana (socióloga), quien introdujo la problemática de cultura organizacional; Berdes, Mario (administrador, economista), quien incluso propuso el nombre abreviado de AFI; Ginestar, Angel (economista, administrador, contador), quien coordinó el equipo y propuso el análisis integrado productivo y financiero en el largo plazo; López, Oscar (Ingeniero civil), quien llevó adelante algunas experiencias en las provincias; Mosquera, Víctor (psicólogo pedagogo), quien tuvo a su cargo el trabajo de formación de equipos; y Vulovic, Pedro (administrador, contador), quien colaboró en el enfoque comportamental y en el desarrollo de la concepción administrativa y financiera. Además, otros técnicos del CICAP-OEA e IDEA hicieron aportes puntuales para el desarrollo de la concepción de administración integrada. Así, Ernesto Gore lo hizo sobre aprendizaje organizacional; Roberto Campitelli, Hugo Masor y Diana Duprat, en desarrollo organizacional y trabajo en equipo; Pedro Enrique Gorondi en contexto social; Angel Gorostiaga y Jorge López en administración y sistema de información. La idea de hablar de administración integrada surgió en Mendoza, con motivo del desarrollo de un curso interamericano organizado en el CELA en 1986, coordinado por Oscar López. Fueron profesos-

III. La problemática en la gestión pública

En todos los casos mencionados, la problemática de la gestión puede enfocarse con carácter sustantivo o productivo y con carácter financiero.

A. El carácter productivo de la gestión pública o problemática pública productiva

La problemática productiva (sustantiva) tiene diferente significación según las concepciones y también distinto grado de complejidad. Así, se plantean los siguientes escalones de complejidad:

- El primer escalón ve a lo sustantivo (productivo) como una simple asignación de bienes a los efectos de ejecutar una actividad, que es lo propio de una concepción de gestión funcional;
- En el segundo escalón se plantea lo productivo como la asignación de bienes insumos para conseguir ciertos bienes productos, que hacen a los objetivos, lo cual constituye la problemática de una concepción de gestión por objetivos;
- Y en el tercer escalón, lo productivo se presenta como la asignación de bienes insumos para conseguir bienes productos compatibles con los objetivos, pero sujeta a cierto comportamiento organizacional, pues importa también el grado de satisfacción que buscan sus ejecutores. Esto fundamenta el enfoque de una concepción de gestión integrada.

B. El carácter financiero de la gestión pública

El análisis financiero **transforma** la asignación de bienes en una asignación o aplicación de **fondos**. La disposición de los bienes insumos según los **precios en el mercado** está sujeta a las restricciones de disponibilidad de **fondos** originada en las fuentes de financiamiento.

También con esta **problemática** financiera se debe tener en cuenta las diferentes **concepciones** de gestión al sector público.

En la concepción funcional importa identificar los gastos en

insumos por actividades públicas (educación, salud, justicia, seguridad, etc.).

En la concepción por objetivos adquiere relevancia la relación entre ingresos y egresos públicos con respecto a los productos que se tienen en cuenta en los objetivos de cada actividad.

Y en la concepción de gestión integrada importa la relación entre ingresos y egresos según los objetivos, pero haciéndola depender de la forma de producción que se considera más satisfactoria por quienes producen (personal).

En consecuencia, la gestión pública se puede analizar según el movimiento de bienes y según el movimiento de fondos. La viabilidad de la gestión siempre tiene un alto contenido financiero, pues la asignación de fondos depende de la restricción de la obtención en ingresos de fondos.

Por cierto, tanto en el análisis de carácter productivo como en el análisis financiero, la gestión integrada es una concepción más compleja pero también más avanzada que la gestión por objetivos. Y esta última es más compleja que la gestión funcional. Además, la responsabilidad de los funcionarios gerentes, se hace menos precisa cuando se está en una gestión funcional. Ello se debe a que la responsabilidad es sólo por ejecutar una actividad y no por los resultados de ella ni por la forma en que se ejecuta en términos de comportamiento organizacional.

Cabe destacar que el análisis financiero permite homogeneizar el análisis de la gestión pública y efectuar comparaciones entre las diversas actividades obteniendo indicadores de significación:

- para la toma de decisiones;
- para el monitoreo (mientras se ejecuta); y
- para el control a posteriori.

Se debe recordar siempre que las expresiones financieras se calculan a precios supuestos en el mercado, lo cual permite homogeneizar las variables e indicadores sustantivos.

Esto muestra que el enfoque financiero adquiere importancia

tanto por su significación analítica de homogeneización como por su relevancia en la toma de decisiones al determinar la viabilidad financiera de la gestión pública. La viabilidad financiera se refiere al óptimo socio-político expresado sustantivamente en forma de movimiento de bienes.

C. La gestión productora de sector público (concepción integrada por objetivos):

En síntesis, la gestión productora pública, al igual que cualquier emprendimiento debe:

- desarrollar los productos públicos, ya sean educacionales, de salud, de justicia, etc. Esto es un problema técnico y normativo, que implica decidir qué y cómo se puede o no producir. Además, socialmente se busca atender a los requerimientos y necesidades de los destinatarios. En otras palabras, la gestión pública productora debe ser **eficaz** en la determinación de sus objetivos como respuesta al contexto social;
- determinar la mejor forma de asignar insumos para obtener los productos, es decir, ser **eficiente** al producir eligiendo la relación de producción más adecuada desde un punto de vista técnico y social;
- identificar las unidades de gestión que van a desarrollar actividades productoras, lo cual implica recibir insumos y entregar productos. En cada unidad se debe ser responsable, con una **responsabilidad comprometida** de carácter global (sistémica). De esta forma se busca una organización responsable funcionalmente y comprometida con el logro de los objetivos y la forma de actuar;
- ordenar funcionalmente el movimiento de bienes en las actividades productoras al momento de decidir y ejecutar, para que el sistema en conjunto genere un proceso productivo que permita evaluar ex-post los resultados en comparación con los objetivos, permitiendo tener **índices de efectividad** en el control. Es importante controlar lo ejecutado, evaluando los resultados en comparación con las metas de los progra-

mas. Esto debe hacerse temporalmente, sin esperar la terminación del horizonte temporal de largo plazo. Es necesario introducir un control de gestión periódico que permita monitorear el proceso de ejecución para acondicionarlo a las circunstancias, incluso modificando la programación misma, o hasta la organización, cuando las causas de los desvíos se encuentren allí. Buscar el cumplimiento de los programas de producción (en tiempo, lugar, cantidad y calidad) hacen a la efectividad de la gestión.

IV. Significación del sistema financiero en la gestión pública

A. Aspectos generales del sistema financiero

El sistema financiero es un aspecto significativo de la gestión, que debe buscar la correlación entre el movimiento de fondos y el movimiento de bienes.

Si se tiene identificadas las actividades públicas como actividades productivas, también se pueden expresar financieramente vinculando el movimiento de bienes con el movimiento de fondos. Esto exige que los flujos de las cantidades de bienes se expresen como los flujos de fondos en forma de entradas y salidas, por unidad de tiempo. En términos sistémicos, el movimiento de los fondos es inverso al de los bienes. Al igual que en cualquier sistema productivo, también se identifican tres aspectos:

- La actividad pública, como **núcleo financiero**, en el cual se establece una relación entre ingresos y costos;
- Los **Ingresos** públicos, que son los fondos que se dispone. Tales fondos se originan por producir y cierta cantidad de bienes, de calidad definida en una determinada unidad de tiempo, llamado ejercicio financiero. Los ingresos constituyen una expresión de la disposición a pagar de quienes tienen a su cargo la definición de las políticas y los objetivos de esa actividad en el gobierno o bien directamente del público usuario, mediante el pago de tarifas o aranceles que están dispuestos a pagar por los productos públicos; y

- Los **costos** públicos, que pueden ser de dos tipos, gastos en insumos operacionales o cargas por insumos durables y existencias. Las cargas incluyen siempre los intereses de los activos disponibles como costo de oportunidad del capital. Además, las cargas incluyen la depreciación del valor de los activos. Previamente, tales insumos durables que constituyen financieramente los activos, han requerido de gastos de inversión para su formación. Por eso, aquí se prefiere hablar de costos y no de egresos, pues estos tienen un sentido genérico, ya que se pueden referir a la cuestión de los costos de los productos (gastos operativos más cargas) o a los gastos en insumos (operacionales más inversiones).

B. La relación entre flujos financieros, patrimonios y tasa de interés

Es conveniente señalar que, en la gestión pública, la correlación de flujos financieros con flujos de bienes, por unidad de tiempo, ha sido tradicionalmente más significativa que el análisis de activos (stock), de pasivos y del patrimonio. Eso ha llevado destacar el análisis financiero de corto plazo y la aproximación presupuestaria sobre el análisis de largo plazo y la aproximación patrimonial.

Sin embargo, la tendencia analítica de la gestión financiera requiere cada vez más compatibilizar flujos de fondos con activos, pasivos y situación patrimonial. Ello lleva a introducir una tasa de interés de referencia, como elemento relevante para tal compatibilización, que sea significativa para la unidad de tiempo o período a utilizar en la medición de los flujos. La tasa de interés es importante indicador, tanto al tomar las decisiones como al convertir las inversiones en valores patrimoniales (activos). También se requiere transformar los valores patrimoniales de los activos en flujos de fondos en forma de cargas por depreciación e intereses, como componente de los costos de los productos. Así, por cada tasa de interés existe una equivalencia financiera en el largo plazo entre flujos y stocks, entre movimiento de fondos, endeudamiento y situación patrimonial. El largo plazo comprende siempre un conjunto grande de períodos.

C. La viabilidad financiera y la gestión pública

En el análisis de la viabilidad financiera pública se busca obtener los fondos que hagan posibles las actividades gubernamentales de forma de mantener una cierta relación entre los ingresos y los egresos del sector público como un todo. El indicador fundamental del análisis financiero es el superávit o déficit resultante de la confrontación entre ingresos y egresos. Tal indicador depende de como se destinen los ingresos y los egresos. En el largo plazo, se supone que tal indicador debe anular los aspectos negativos (déficit) con los positivos (superávit).

La gestión pública no persigue tener excedentes financieros en el largo plazo, sino que el criterio de la viabilidad financiera es compensar superávits con déficit de ejercicios sucesivos. Por cierto, este análisis hace a la viabilidad financiera pública pero no a lo que se considere mejor desde el punto de vista productivo.

En otras palabras, en la cuestión pública la optimización debe ser de carácter socio-político, y la gestión financiera simplemente contribuye a su viabilidad.

La viabilidad financiera del óptimo público es el problema de la gestión financiera, que se puede expresar mediante tres fases en el corto plazo:

- **Fase operativa**, en la cual los ingresos deben ser iguales o mayores a los costos, que incluye gastos en insumos operativos, intereses y cargas por depreciación. Si existe superávit operativo, se dispone de un excedente para invertir;
- **Fase de inversión**, en la cual se asigna el superávit operativo para tener existencias o producir los insumos durables, que se aplicarán en el futuro en la fase operativa de la producción;
- **Fase de financiamiento**, en la cual el saldo entre el excedente operativo y el de la inversión genera movimiento de fondos crediticios, positivos o negativos. Son positivos si hay endeudamiento y negativos si existe amortización de deuda y pago de intereses de la deuda. Las cargas por depreciaciones e intereses deben asignarse al pago de los intereses

por deuda y a la amortización de la misma en un determinado período o bien a formar fondos para invertir.

Esto permite vincular la problemática financiera con la problemática productiva de la gestión pública. La fase operativa, en la cual se producen los bienes que requiere la comunidad, y la fase de inversión, en la cual se acumulan existencias o se producen los insumos durables, hacen a la problemática de la producción de productos terminales e intermedios. En ella se refleja el movimiento de bienes.

La problemática financiera comprende todos los movimientos de fondos. Uno de ellos surge del movimiento de bienes en las fases de operación y de inversión, que se corresponde con la problemática de la producción. Otro movimiento de fondos se refiere al financiamiento que determina el origen de los fondos necesarios para que la viabilidad financiera productiva sea un hecho.

V. La efectividad de las actividades públicas

Por efectividad se entiende administrativamente el grado de cumplimiento de la ejecución. Se comparan los logros después de ejecutada una actividad con todo aquello que fue decidido antes. La efectividad se expresa por coeficientes de cumplimiento, los cuales varían según el tipo de concepción de la gestión, pues cada una tiene por referencia elementos o variables distintas. Según sea la concepción es lo que puede efectivizarse en la búsqueda de los aspectos por eficacia, productividad, eficiencia y optimización.

Dentro de cada concepción, la efectividad se puede mejorar si al programar (cuando se decide), y luego al controlar (cuando se evalúa ex-post), se tiene en cuenta lo siguiente:

- en la concepción de la **gestión funcional**, productivamente importa determinar actividades y en cada una de ellas se busca sustantivamente la identificación de insumos y financieramente la determinación de los gastos en insumos;
- en la concepción de **gestión por objetivos**, productivamente se debe agregar a lo anterior una adecuada identificación de productos al definir los objetivos y focalizar los destinatarios. También se puede introducir relaciones de producti-

vidad entre productos e insumos. Financieramente se debe introducir el estudio de costos de los productos; y

- en la concepción de **gestión integrada**, además de lo anterior, se debe adicionar la participación de los agentes productivos y de los destinatarios, que condicionan las productividades, los costos y los productos.

Por otro lado, como todo tipo de gestión depende de las personas que la llevan adelante, el análisis de la efectividad debe referirse a todas las etapas del proceso de gestión:

- al programar, para evaluar si se puede mejorar la programación y la toma de decisiones;
- al ejecutar, para evaluar si se puede mejorar la ejecución programática; y
- al controlar, para evaluar si se puede mejorar el control y obtener la efectividad global. Esto depende de la frecuencia, momento y lugar de los controles.

Y todo esto debe servir para retroalimentar el proceso y generar un aprendizaje permanente de los agentes. Esto es responder a un principio de racionalidad en sus dos manifestaciones, tanto de conocimiento para la acción, como de la acción para conocer mejor. Pero esto ocurre si hay un adecuado control y evaluación a posteriori.

Tercera parte: Pautas para el diseño y análisis del presupuesto público

I. Pautas generales

A. Planteo conceptual

El presupuesto público consiste en una relación financiera entre ingresos y egresos proyectados para un determinado período (de tiempo), en el cual se quiere realizar ciertas actividades. Los ingresos proyectados son los fondos que se estima recibir durante ese determinado período para desarrollar las actividades, ya sea en la forma de impuestos o de ingresos por endeudamiento, por ventas de activos propios, por ventas de servicios, etc. Y los egresos proyectados son las asignaciones de fondos para disponer de los insumos que requiere el desarrollo de tales actividades en ese mismo período. Tanto los ingresos como los egresos son estimaciones proyectadas de fondos que se realizan antes de ejecutar las actividades, todo lo cual está referido a un período definido futuro.

B. Caracterización del presupuesto

El presupuesto es una "expresión financiera" de ingresos y egresos sobre lo que se quiere y puede hacer en cierto tiempo, todo lo cual puede plantearse "sustantivamente" en las siguientes formas:

1. como actividades que requieren insumos, propio de una gestión funcional o por actividades; o
2. como actividades productivas en las cuales se relacionan productos con insumos, propio de una gestión por actividades y objetivos; o
3. como actividades productivas en las cuales se relacionan productos con insumos, pero que deben desarrollarse de cierta forma, como es el caso de una gestión integrada.

En consecuencia, la caracterización del presupuesto va a depender de cómo se plantean sustantivamente las actividades a ejecutar. Por eso se señala que en todo presupuesto al menos se debiera deter-

minar las actividades que se desean ejecutar en ese período, así como las fuentes de los fondos que van a ingresar y el tipo de asignaciones de los fondos que van a egresar. La identificación de las actividades depende de la concepción de gestión que se adopte.

Por lo tanto, el presupuesto público se debiera presentar como un cuadro financiero en el cual se indicaría expresamente y como mínimo lo siguiente:

- el período al cual se refiere;
- la identificación de las actividades a ejecutar;
- la clasificación de los ingresos por sus fuentes y por las actividades que se identifican para su ejecución, cuando ello es posible;-
- la clasificación de los egresos por el tipo de asignación (insumos que se requieren) y cuando ello es factible por las actividades a ejecutar;
- el tipo de relaciones entre las diversas clases de ingresos y egresos que se desean establecer a los efectos de algún análisis financiero para tomar decisiones. Por cierto, en este cuadro, el total de ingresos es igual al total de egresos. Sin embargo, en un análisis de confrontación parcial de las magnitudes de fondos que ingresan y egresan, tal principio no se cumple necesariamente. Lo que es válido para el todo no es necesariamente cierto para las partes. Surgen así los conceptos de "saldos parciales", que son significativos para el análisis financiero.

C. Significado del presupuesto según la concepción de gestión

El presupuesto debiera tener en cuenta las actividades a ejecutar en un cierto tiempo, es decir, ser un presupuesto de ingresos y egreso por actividades o, en forma abreviada, un "presupuesto por actividades".

En el caso de que todas las actividades se engloben, o agreguen en una sola conceptualización, entonces el presupuesto aparecería sólo detallando los ingresos por su fuente y los egresos por su objeto (insumos).

Si en el presupuesto, además de distinguir entre actividades se tiene en cuenta los objetivos a lograr en cada actividad, entonces el presupuesto pasa a ser un presupuesto funcional por objetivos o presupuesto por actividades y objetivos, o simplemente "presupuesto por objetivos".

Por lo tanto, el significado del presupuesto es muy distinto en cada caso y depende de la concepción de gestión pública a la cual adhiere:

- el presupuesto por actividades responde a una concepción funcional por actividades y lo importante es "qué se va hacer"; y
- el presupuesto por objetivos responde a una concepción de gestión por objetivos y lo importante es "qué se va a lograr" con tales actividades.

El presupuesto por objetivos puede responder a distintos tipos o concepciones de gestión pública. En ese caso, puede llegar a interesar "lo que va a lograrse" y también "la forma en que se va a lograr", tanto internamente (en las relaciones entre los agentes públicos) como externamente (en las relaciones con la comunidad al determinar los objetivos y verificar los resultados). Tal presupuesto tendría que denominarse "presupuesto integrado por objetivo". Sin embargo, como expresión financiera, el cuadro analítico no sería distinto en su presentación al presupuesto por objetivos.

II. Pautas para identificar actividades y objetivos en el presupuesto

A. Aspectos básicos

En este tipo de presupuesto por actividades y objetivos (PAO) importa determinar las actividades funcionales y los objetivos de tales actividades con un enfoque productivo-financiero. En consecuencia, por un lado se determinan actividades con sus objetivos y por otro lado se plantean actividades como relaciones de producción vinculando los productos (de los objetivos) con los insumos.

Este es un aspecto que no suele ser sencillo de realizar en cualquier organización pública, especialmente por el arraigo que ha tenido la concepción de gestión funcional o por objetivos, que ha man-

tenido al presupuesto como simple expresión financiera de ingresos y gastos, sin vincularlos con productos ni objetivos.

El presupuesto por objetivos es una expresión financiera pero vinculado a lo que se desea lograr productivamente, dentro de aquello que se puede hacer dada las restricciones de los ingresos de fondos.

Por ello se puede decir que en este tipo de presupuesto se correlacionan la expresión financiera con la expresión productiva de cada actividad del quehacer de la organización gubernamental. Ahora el presupuesto no es solo responsabilidad de los directores de administración o de los contadores (enfoque financiero), sino también de quienes tienen a su cargo la ejecución de los aspectos sustantivos de las actividades (enfoque productivo).

Por ello, la correlación entre los flujos financieros del análisis financiero y los flujos de bienes del enfoque productivo requiere vincular los "gastos en insumos" con la "asignación de insumos para producir ciertos bienes", los cuales a su vez dependen del flujo de ingresos que ocurren por los bienes a producir. En otras palabras, el movimiento de fondos que entran y salen se debe correlacionar con el movimiento de bienes que salen y entran, o viceversa.

B. La determinación productiva de las actividades

1. El enfoque productivo

En el enfoque productivo de las actividades de la organización pública se requiere concebir a cada una de ellas como una actividad productiva, en la que se distingue:

- lo que se produce (productos);
- lo que se requiere (insumos); y
- la relación de producción (forma de vincular las magnitudes de productos con las magnitudes de insumos).

Además, desde el punto de vista administrativo, se necesita la identificación organizacional del responsable por la ejecución de cada actividad y de informar sobre sus resultados.

2. Clasificación de las actividades

Las actividades públicas pueden clasificarse en terminales (o finales) y en intermedias:

- las actividades finales son las que generan productos que responden a las funciones propias del sector público porque destinan sus productos al contexto exterior, tales como las actividades de educación, de salud, de justicia, de seguridad, etc.; y
- las actividades intermedias son las que generan productos a otras actividades, sean finales o intermedias, tales como las actividades directivas, de gestión administrativa o de apoyo para poder producir educación, salud, justicia, seguridad, etc.³

Productivamente, las actividades terminales o finales justifican a la organización, y por ende, a las actividades intermedias. Esto lleva a la necesidad de construir relaciones secuenciales entre actividades, denominadas redes de actividades, para luego poder presupuestar.

3. El problema de las actividades con insumos comunes

Un problema que se puede presentar en el análisis productivo surge cuando algunos insumos son compartidos. En esos casos, el gasto en ese insumo debe distribuirse entre las actividades que lo requieren, según algún criterio explícito. Así, por ejemplo, si el insumo son los servicios personales, el criterio de distribución puede ser el tiempo que se dedica a cada actividad. De ese modo, el gasto en un insumo específico se cuantifica por la suma de gastos parciales, aunque organizacionalmente puede originarse al revés. En el ejemplo de los servicios personales, administrativamente se "crean" cargos para designar a las personas que van a prestar ciertos servicios. Esto supone que tales cargos se justifican productivamente por los servicios que deben realizarse en diversas actividades sean finales o intermedias.

³ Un detalle importante: las palabras educación, salud, justicia, seguridad, son confusas, por un lado se refieren a una actividad y por el otro al bien global que se produce con tal actividad. Por ello es necesario acordar los indicadores de los bienes productos.

4. El problema de actividades de producción conjunta

Otro problema consiste en una actividad que genera distintos tipos de productos simultáneamente, que implica producir bienes compuestos.

Las magnitudes de tales bienes pueden requerir cantidades de insumos en forma no proporcional. Por lo tanto, acrecentar un producto puede llevar al aumento de la cantidad del otro bien producto pero no en forma de una relación proporcional ni tampoco a mantener un requerimiento constante de insumos. Esto puede dificultar la forma de asignar los fondos gastados a los productos, que es un problema de calcular los costos de esos productos mediante la transformación requerida de los gastos en insumos. En el caso de productos comercializables, los gastos conjuntos se pueden distribuir teniendo en cuenta el valor de los productos.

C. La definición de objetivos

1. La determinación de objetivos

Los objetivos pueden expresarse en una forma general y global para un conjunto agregado de actividades; en forma particular y específica para cada actividad. En todo objetivo se debe precisar lo que se espera producir con la actividad, es decir, se debe determinar el bien o bienes a producir (productos). Los productos pueden referirse a distintos tipos de bienes, sean cosas, servicios, ideas o relaciones. En cualquiera de estos casos se debe acordar tanto los aspectos cualitativos que caracterizan al bien o a los bienes a producir como el modo de medirlos o de expresar las cantidades de cada bien o del conjunto de bienes.

El sector público, como toda organización productiva, requiere cierto tipo de bienes insumos del contexto social para desarrollar sus actividades. Pero también, por estar inmerso en ese contexto, debe entregarle bienes que constituyen productos de carácter educativo, de salud, de justicia, de seguridad, etc. La entrega de tales bienes productos y su significación para el contexto hace a los objetivos. Por ello, en los objetivos es necesario precisar los siguientes elementos:

- los bienes que se van a producir para satisfacer cierto tipo de necesidades;
- las necesidades a satisfacer en la población del contexto; y
- los destinatarios que sienten esas necesidades en la población del contexto.

Generalmente, se suelen identificar los bienes a producir (productos) y se omite precisar las necesidades que se busca satisfacer. Sin embargo, ambos aspectos están unidos, pues un bien es tal cuando satisface necesidades. Además, las necesidades son siempre de alguien, que son los destinatarios. Y ellos tienen mucho que decir sobre sus necesidades y el tipo de bienes que requieren.

2. Tipo de objetivos

Los objetivos productivos de una actividad se refieren a las cantidades de los productos que satisfacen necesidades en forma directa o indirecta de los destinatarios. Por eso se dice que todo quehacer productivo puede tener efectos directos o indirectos.

Son efectos directos los que se espera lograr por la aplicación del bien para satisfacer necesidades de los destinatarios que inmediatamente reciben los efectos de las actividades públicas. En el caso de la educación, se trata de la satisfacción a lograr por los estudiantes cuando se transformen en graduados o por el simple hecho de superarse en su autoestima y en el reconocimiento social. En el caso de la salud, se trata de la satisfacción que logran las personas por no enfermarse (en el caso de la salud preventiva) o por curarse (salud correctiva), etc.

En cambio se puede plantear los efectos indirectos cuando se analiza la satisfacción que logra la comunidad al recibir en su seno a esos graduados para ejercer su capacidad y resolver los problemas de otras personas. Este sería un efecto mediato o si se quiere, un efecto que sigue al primer efecto de formar egresados. Gráficamente:



En general, se habla de **objetivos** refiriéndose tanto a la cantidad a producir (objetivo productivo) como a la significación en el contexto que tienen tales cantidades para los destinatarios directos (efecto directo) o para el resto de la comunidad (efectos indirectos). Por ello, se puede hablar:

- de **objetivos productivos** (para el sector público que produce y ofrece bienes al contexto);
- de **objetivos externos directos** (para quienes se satisfacen con el producto por sentir las necesidades de ese producto); y
- de **objetivos externos indirectos** (para quienes satisfacen necesidades porque otros se satisfacen directamente con el producto en el contexto).

En términos de un análisis de oferta y demanda con respecto a los productos, los objetivos productivos hacen a la oferta mientras que los objetivos directos e indirectos hacen a la demanda. Los objetivos directos originan la demanda privada de los productos en el mercado y los indirectos dan origen a la demanda pública de esos mismos productos, que los convierte en bienes preferentes (cuando existen subsidios en el mercado), o demanda pública de bienes colectivos (cuando se financia totalmente la producción con subsidios en el caso de la educación "gratuita", de la salud "gratuita", etc.).

Un problema que surge al definir los tipos diferentes de efectos de los objetivos consiste en encontrar un indicador que sirva para identificar y también para medir. El objetivo productivo es relativa-

mente sencillo, porque puede expresarse en la educación por la cantidad de graduados (en el largo plazo) y por la cantidad de alumnos (en el corto plazo); en la salud por la cantidad de enfermos atendidos y por la cantidad de enfermos que han sido curados; etc.

Por cierto, más difícil es encontrar indicadores de los efectos indirectos para todo tipo de graduados, de personas sanas, etc. En algunos casos suele ser sencillo, pero en otras no es fácil ver los beneficios sociales en los demás. Así, en educación universitaria en salud, la mayor cantidad de graduados en medicina puede vincularse con el incremento de algunos índices de salud, tales como el aumento de la esperanza de vida, disminución del porcentaje de cierto tipo de enfermos, la disminución de epidemias o de enfermedades contagiosas, la superación de enfermedades endémicas, etc.

En cambio, en otros casos los efectos sociales beneficiosos no son tan fáciles de expresar ni tampoco de acordar un índice que los cuantifique, como es el caso de la justicia, la seguridad, etc. Pero hay que tener cuidado con esto; pues la dificultad de acordar indicadores de significación para todos no implica negar la existencia de efectos indirectos positivos.

3. Derivación financiera de los objetivos y el financiamiento

La clasificación de los objetivos tiene que ver con la identificación de los destinatarios que van a recibir los beneficios de una actividad productiva específica, como es el caso de la educación, de la salud, etc. Ello permitirá ver lo que pueden hacer los destinatarios (directos e indirectos) para que la actividad se ejecute en una determinada forma y con cierta magnitud. Eso que pueden hacer constituye su contribución o aporte, tanto al decidir, como al ejecutar la actividad.

Desde el punto de vista financiero, el aporte puede tener una valoración monetaria por unidad en forma de precio y constituir una expresión financiera medible vinculada a la magnitud del producto (graduados, enfermos recuperados, etc.). Así se habla de la "disposición de pago" de los beneficiarios, cuya expresión unitaria tiende normalmente a disminuir cuando la cantidad a recibir del bien producto aumenta. Se configura de esa manera una relación que se denomina demanda del producto.

La disposición de pago de los beneficiarios de la educación, por ejemplo, es distinta según sean destinatarios directos o indirectos. Los beneficiarios directos pueden realizar contribuciones vinculadas a lo que podrá ser su expectativa de incremento de ingresos futuros o el mayor bienestar que podrán gozar por ser graduados. Esto puede tomar la forma de un precio a pagar como arancel. En cambio, los beneficiarios indirectos pueden también realizar contribuciones, porque al existir mayor cantidad de graduados sus ingresos también se podrán acrecentar o podrán aumentar su bienestar por vivir en una sociedad con más personas educadas. Esas contribuciones se pueden hacer directamente a las escuelas, universidades, etc., o indirectamente por el pago de impuestos, de los cuales surgirán los subsidios del gobierno a las instituciones educativas para educar en cierta forma y magnitud.

Esto significa que en la educación, como en toda actividad productiva, alguien tiene que cubrir el costo de sus egresados, ya sea con aportes de sus beneficiarios directos o de sus beneficios indirectos.

Tales aportes constituyen los ingresos universitarios a registrar financieramente en el presupuesto no importa que se efectiven monetariamente o en especie. Tales ingresos se transforman en el ejercicio presupuestario en gastos. Y luego, los gastos en insumos se convierten en costos del producto, sean alumnos atendidos (corto plazo) o egresados (largo plazo). Por cierto, la cantidad de alumnos a atender debe compatibilizarse con los graduados a obtener en cierto tiempo, el cual determina el período de producción de largo plazo, ya sea hipotético (por diseño) o efectivo (por duración real).

D. Los requerimientos financieros de las actividades y objetivos

Las actividades públicas, enfocadas en forma productiva como relaciones entre productos e insumos plantean la necesidad de disponer de ciertos insumos en el lugar y momentos oportunos. Y la disposición de los insumos de acuerdo con tales requerimiento programados exige la disposición concomitante de fondos. Esto implica programar los gastos en magnitud y oportunidad que permita la disposición de insumos para no afectar la producción.

Por cierto, jurídica y administrativamente la disposición efectiva de los insumos requiere un proceso previo de compra o forma-

ción de los insumos, que dependerá si se trata de insumos operacionales o durables.

Estos últimos requieren un proceso previo denominado "inversión", del cual surge la disposición de tales bienes como insumos durables en determinados períodos o ejercicios productivo-presupuestarios ⁴ y luego duran varios períodos o ejercicios presupuestarios futuros ⁵.

En ambos casos, cuando el bien insumo quedan a disposición de la organización para producir, lo vaya a aplicar de inmediato o no, se dice que el gasto ha sido devengado, que el gasto ha alcanzado la etapa de devengado, o simplemente que se está frente a un "gasto devengado".

En administración presupuestaria se pueden identificar diversas etapas del gasto. Así se tiene:

- gasto presupuestario, cuando es una estimación de gastos en insumos para incluir en el presupuesto;
- gasto presupuestado, cuando se autoriza una magnitud de gasto en el presupuesto asignando fondos para gastar en ciertos insumos a los efectos de realizar una actividad y producir ciertos productos, que hacen a los objetivos de la misma;
- gasto comprometido, cuando se efectúa la asignación previa al existir la intención de compra. Con ello se inicia el proceso para disponer de ciertos insumos, dada una autorización presupuestaria;
- gasto devengado, cuando se determina la magnitud de fondos al momento de existir la disposición del insumo en la organización;

⁴ Lamentablemente, la palabra inversión se aplica tanto al proceso como al resultado. También se refiere a la magnitud del gasto en cierto ejercicio para disponer durante varios ejercicios presente y futuros de insumos durables.

⁵ Los bienes insumos durables constituyen contablemente los activos necesarios para producir. La inversión como proceso sirve para incrementar los activos. Aquí cabe hacer una aclaración. Los activos que se requieren para producir pueden estar constituido por bienes sustantivamente durables, como un terreno, un edificio, cierta tecnología, etc.; o sustantivamente no durables como materiales, dinero en efectivo, etc. y la inversión puede referirse a ambos tipos de insumos activables.

- gasto mandado a pagar, cuando se pide que los fondos devengados sean pagados a los proveedores o se les reconoce un crédito financieramente; y
- gasto pagado o acreditado cuando el importe de los fondos se le paga al proveedor o se le reconoce como un acreedor, a quien se le abonará más adelante, incluso, en ejercicios presupuestarios futuros.

Por cierto, estos pasos se reducen o se amplían según las necesidades administrativas de responder a cierto proceso jurídico de decisión, de ejecución o de control en la gestión financiera pública.

Sin embargo, el momento del gasto que hace compatibles los enfoques productivo y financiero de cualquier actividad es el "devengado". Y los requerimientos financieros para gastar en una actividad productiva deben medirse en ese momento.

III. Pautas para determinar relaciones presupuestarias

A. Relaciones analíticas entre ingresos y egresos presupuestarios

El análisis presupuestario tiene por función confrontar ingresos y egresos para obtener indicadores que permitan tomar decisiones financieras compatibles con el quehacer productivo.

Las decisiones financieras, a través del presupuesto por objetivos, buscan lograr un óptimo presupuestario. Este óptimo presupuestario no constituye un óptimo de los ingresos o un óptimo de los gastos por separado, que luego se juntan, ni tampoco un óptimo en la producción separado de la parte financiera. El óptimo de cada parte separada de las demás no asegura el óptimo presupuestario global, que depende de la interrelación entre los enfoques productivo y financiero de la gestión ⁶.

⁶ Con sentido económico-matemático, se puede decir que se trata de un óptimo público con restricción presupuestaria, para un año t , dentro de un horizonte temporal (T) , en el cual se tienen proyectadas las políticas públicas, los condicionamientos financieros y las posibilidades productivas.

Complementariamente, el análisis presupuestario requiere particionar el conjunto de ingresos y egresos en partes compatibles, donde las confrontaciones parciales tienen significación. Esto requiere determinar los conceptos que se incluyen en cada parte y como se relacionan estas partes entre sí para constituir el todo presupuestario.

B. Cuadros presupuestarios

En general, cada parte se expresa contablemente mediante la confrontación sistémica de "entradas y salidas", que representan al movimiento positivo y negativo de fondos. Cada parte se representa en un cuadro que contablemente constituye una cuenta y matemáticamente se expresa por una ecuación en la cual la suma de los fondos positivos (que entran) es igual a los negativos (que salen) más un saldo (que puede ser positivo o negativo y tiene una relevancia analítica). Por ese motivo, en el análisis financiero del presupuesto se puede hablar de cuentas, cuadros analíticos o ecuaciones.

Por la forma de plantear el análisis financiero en relación con el análisis productivo en una gestión pública por objetivos es indispensable distinguir:

- actividades, con sus objetivos productivos y en el contexto (directos e indirectos);
- movimiento de bienes por cada actividad como una relación de producción entre cantidades de productos e insumos, determinante del movimiento de bienes;
- los tipos de insumos que condicionan un clasificador de gastos en insumos y cargas (clasificador de los egresos por su objeto);
- los tipos de productos que generan un clasificador de actividades y productos, siendo condicionante para un clasificador de ingresos;
- las fuentes de financiamiento a las que se puede acceder y las formas de otorgar financiamientos, que se corresponde con actividades financieras de apoyo a las actividades productivas. De este modo el crédito permite compatibilizar in-

gresos propios por ventas o subsidios con las necesidades de caja (fondos líquidos); ya sea en corto o largo plazo.

Por todo esto se ve que en el "presupuesto público por objetivos" es en realidad un "presupuesto por actividades y objetivos" (P.A.O.).

C. El análisis financiero de gastos en insumos y costos de productos

En el análisis financiero vinculado con el análisis productivo del PAO se pueden realizar dos aproximaciones; cada una de las cuales se refiere a lo siguiente:

- análisis financiero relacionando ingresos con gastos;
- análisis financiero relacionando ingresos con costos;

Esto supone una forma metodológica acordada administrativamente de transformar gastos en costos dada ciertas relaciones de producción entre productos e insumos.

El presupuesto sigue siendo una expresión financiera que confronta ingresos con egresos, pero estos se pueden identificar como gastos o como costos y cuantificarse de modos distintos, pues:

- los gastos se refieren a los insumos, por eso se habla de "gastos en insumos". Su cuantificación atiende a las magnitudes del insumo.
- los costos se refieren a los productos, por eso se habla de "costos de los productos". Su cuantificación atiende a las magnitudes de los productos.

Los gastos en insumos y los costos de los productos se pueden transformar gracias a las relaciones productivas entre insumos y productos. Por ello, cada insumo genera un gasto que puede transformarse en un componente del costo del producto. Así, por ejemplo, en el caso de la educación universitaria, el gasto en profesores, o en electricidad, etc., se puede transformar en un componente del costo total del alumno. De esa manera se puede hablar del costo del alumno por profesores, por electricidad, etc.

D. Cuadros financieros analíticos relacionando ingresos con gastos en el presupuesto por actividades y objetivos (PAO)

La relación presupuestaria entre ingresos y gastos se puede realizar en diversas formas, presentando distintos cuadros o cuentas. A los efectos analíticos, a continuación se presentan dos situaciones:

- el análisis presupuestario en dos cuentas o cuadros financieros; y
- el análisis presupuestario en tres cuentas o cuadros financieros.

A modo de ejemplo, se toma el caso de una universidad pública para el análisis y la expresión numérica, cuyas actividades terminales son educación, investigación y extensión.

1. Análisis financiero relacionando Ingresos con gastos en dos cuentas

Financieramente, para cualquier tipo de presupuesto, se ha divulgado una partición analítica en dos cuentas, denominadas:

- cuadro o cuenta corriente; y
- cuadro o cuenta de formación del capital.

La cuenta corriente atiende a la proyección de los ingresos y gastos corrientes que se refieren al funcionamiento de la organización. Para el caso de una universidad y para otros organismos públicos, tales ingresos son los provenientes de los subsidios y del cobro de los servicios. Y los gastos incluyen los gastos en insumos para hacer operar o funcionar la organización, denominados gastos en insumos operativos o gastos operacionales o gastos de funcionamiento, mas los gastos en intereses de la deuda. De este análisis surge el saldo corriente, que puede ser positivo (superávit), cuando los ingresos superan a los gastos, o negativos (déficit), cuando ocurre lo contrario.

La cuenta o cuadro de formación del capital incluye como componentes el saldo corriente y los ingresos excepcionales (extraordinarios) provenientes del endeudamiento, recepción excepcional de pagos

de los deudores, donaciones, aportes del gobierno o subsidios para inversiones y venta de activos o utilización de fondos acumulados en ejercicios anteriores con tal fin. Por el lado de los gastos, contempla aquellos para formar activos (sean insumos durables o no) que hacen a la capacidad productiva organizacional, para amortizar deudas, para otorgar créditos, para efectuar donaciones, realizar aportes al gobierno o subsidios a otras entidades inversoras. Por cierto, esta cuenta no puede tener saldo, pues ya incluye el saldo corriente.

2. Análisis financiero relacionando Ingresos con gastos en tres cuentas

El análisis financiero que incluye el presupuesto puede hacerse particionándolo también en tres o más cuentas o cuadros, con lo cual se tendrían varios saldos encadenados. En el caso de un análisis a través de tres cuentas o partes se podría tener:

- la cuenta corriente;
- la cuenta de inversiones; y
- la cuenta de financiamiento.

Las dos últimas cuentas constituyen una partición de la llamada cuenta o cuadro de formación de capital. La última se refiere a la problemática financiera de recibir u otorgar créditos, con sus amortizaciones. Y las dos primeras, la corriente y la de inversión, se refieren a los aspectos productivos de la organización. La cuenta corriente atiende a los productos que responden a los objetivos de la universidad y la cuenta de inversión comprende los aspectos vinculados a producir o adquirir bienes que integran la formación de los activos que se requieren para producir otros bienes. Con la inversión se afecta la capacidad académica productiva de la universidad en el largo plazo.

3. Significación del saldo corriente del presupuesto en dos cuentas

a. La cuenta corriente de ingresos y gastos

La cuenta o cuadro de flujo de fondos corrientes tiene su justificación analítica porque confronta los ingresos corrientes con los gastos corrientes.

Estos últimos incluyen los gastos operacionales, que son necesarios para hacer funcionar productivamente a la organización, y los intereses de la deuda, que son los requerimientos de fondos necesarios para no generar situaciones de incumplimiento en el ámbito de la operatoria financiera. De esa forma, el gasto corriente compatibiliza los aspectos productivos y financieros en el requerimiento de fondos para mantener funcionando productivamente la organización y mantener las relaciones externas de financiamiento.

Por su lado, los ingresos corrientes incluyen los ingresos propios de cada organismo público, como en la universidad provienen de su función productiva en relación con el contexto, que es quien le provee ese tipo de fondos, sean subsidios o ingresos por la venta de servicios. Se tratan de fondos que tiene un origen ordinario, no extraordinario ni excepcional.

b. Interpretación del saldo corriente

En consecuencia, el saldo corriente es un indicador de significación financiera, pues muestra la disposición de fondos o la carencia de los mismos, proveniente del funcionamiento ordinario o propio de la organización. Para el caso de una universidad, como de cualquier otro organismo público, el saldo positivo significa que puede hacerse:

- una expansión mediante inversiones que incrementen los activos productivos; o
- la amortización de deudas, con lo cual se reducirá el pago futuro de intereses; o
- inversiones financieras, cuyos créditos aumentarán los ingresos futuros y la existencia de tales activos permitirá la disposición extraordinaria de fondos mediante su venta o liquidación en ejercicios presupuestarios futuros; o
- aportes al tesoro central, por ser el Gobierno su propietario.

En cambio, si el saldo es negativo, entonces significa lo siguiente:

- que no podrá expandirse, incluso, puede llegarse a no reali-

zar tampoco las inversiones de reposición, con lo cual se afectará la capacidad productiva en el largo plazo; o

- que será necesario endeudarse para mantener el nivel de actividad propia u ordinaria; o
- que tenderá a deshacerse de activos propios, generando un proceso de desinversión; o
- que se requerirán más aportes del tesoro central o de la comunidad.

Si esto persiste, se buscará acrecentar los aportes corrientes mediante más subsidios o un aumento en las tarifas de los servicios en los ejercicios futuros. En caso contrario se deteriorará la calidad de tales servicios.

De todo esto surge la significación financiera del saldo corriente y, por ende, de la cuenta corriente.

4. Significación financiera global del presupuesto de ingresos y gastos

Cualquiera que sea el planteo analítico para desarrollar el presupuesto, siempre los ingresos totales deben ser igual a las aplicaciones (gastos, erogaciones, egresos). Y esta magnitud, ya sea el total de ingresos o de egresos, indica la magnitud del presupuesto.

En los ejemplos numéricos de una universidad que se presentan en una, dos y tres cuentas, la significación global se mantiene en 99, ya se mida sumando ingresos o egresos, cada uno por separado.

E. Cuadros financieros analíticos relacionando ingresos con costos y gastos en el presupuesto por actividades y objetivos (PAO)

En estos cuadros, los ingresos se confrontan con los costos de los productos, sabiendo que los costos son una transformación financiera de los gastos en insumos, dadas ciertas relaciones de producción académica. Con este planteo es recomendable que el análisis financiero se efectúe en tres cuentas para facilitar el vínculo entre las expresiones financieras y las cuestiones productivas.

1. Coherencia entre el análisis productivo y su expresión financiera

El presupuesto por objetivos es un planteo para dar relevancia al análisis productivo en el análisis financiero presupuestario. Para lograr coherencia entre ambos análisis es necesario compatibilizar la expresión financiera del análisis productivo con el modo de particionar y de identificar los conceptos (variables) presupuestarios.

Si productivamente se distingue al menos entre dos tipos de insumos para generar los productos, esto debe tenerse en cuenta en la expresión financiera del presupuesto. Tales insumos son:

- los **insumos operativos**, que se expresan financieramente como gastos operacionales en esos insumos y constituyen los costos operacionales de los productos; y
- los **insumos durables**, que se expresan financieramente como el valor de los activos, los cuales requieren gastos de inversión cuando se forman, pero no constituyen un gasto cuando se aplican a la producción. Sin embargo, en cada período productivo coincidente con el ejercicio presupuestario, el valor de los activos repercuten en el costo en forma de cargas, ya sean:
 - * cargas por intereses, como costo de oportunidad por el uso del capital, (que en este ejemplo se utiliza el 8% anual); y
 - * cargas por depreciación, cuando los activos se desgastan o pierden valor por el transcurso del tiempo.

En otras palabras, en el análisis financiero de la producción en un ejercicio productivo-presupuestario se requiere calcular costos de los productos, sobre la base de los gastos operacionales de ese ejercicio y el valor de los activos que se utilizan también en este ejercicio.

2. Presentación del análisis productivo financiero en tres cuentas

Esta necesidad analítica de calcular costos conduce a introducir explícitamente este concepto en el análisis presupuestario y a

efectuar una partición analítica de los cuadros o cuentas: según el siguiente detalle:

- **cuenta operacional de producción** que atiende a las actividades con objetivos productivos terminales. En ella se registran como ingresos los provenientes de impuestos, de ventas de los servicios y de los subsidios o donaciones específicas para asegurar cierta magnitud de prestaciones ordinarias o propias. En la misma cuenta se registran como egresos los gastos operacionales y las cargas correspondientes, sean aplicaciones directas o indirectas. Los egresos directos se aplican a productos terminados, mientras que los egresos indirectos se aplican a productos intermedios, que son insumos de los productos terminales. Incluso, los productos intermedios pueden ser insumos comunes a varios productos. Esta cuenta permite calcular el "saldo operacional", el cual constituye propiamente el ahorro neto de la organización, que se traslada a la cuenta de inversiones;
- **cuenta de inversión**, la cual atiende a la formación de activos que van a constituir insumos a aplicarse muchas veces en el largo plazo para la operación productiva de la organización. En ella se registran como ingresos el saldo de la cuenta operacional, o simplemente "saldo operacional", más los subsidios específicos para formar estos activos productivos, ya sea en general o para cada actividad específica de la organización. Los gastos de inversión se refieren a la formación de todo tipo de activos necesarios para la operación productiva, se trate de insumos durables, como terrenos, edificios, equipos, instalaciones, etc., o de insumos no durables que aseguren mantener la continuidad o el ritmo del proceso productivo, tales como stocks de materiales, etc. Esta cuenta indica si la capacidad productiva organizacional se mantiene o se acrecienta. Además, en esta cuenta se debe adicionar como ingresos los aportes provenientes de los "fondos para reposición de activos depreciados". A su vez, los gastos de inversión se aplican para reponer activos depreciados o para formar activos nuevos. En la práctica, la reposición no se efectúa en la misma forma original y resulta muy difícil separar las inversiones nuevas (de expansión) de las de reposición o reemplazo. Por ese motivo, suele aparecer

**CUADRO DE INGRESOS y EGRESOS (directos e indirectos)
POR ACTIVIDADES FINALES, EN UNA CUENTA**

CONCEPTO	DOGENCIA	INVESTIG	EXTENS	TOTAL
A — Ingresos	65.9	18.1	15.0	99.0
1. Corrientes (ordinarios)	55.0	14.0	12.0	81.0
a. Propios	2.0	6.0	1.0	9.0
b. Subsidios y Contribuciones del Tesoro Nacional				
c. Aportes Fondos Especiales (para funcionamiento)	53.0	8.0	11.0	72.0
2. Otros Extraordinarios	10.9	4.1	3.0	18.0
a. Donaciones, Subsidios, Aportes del Tesoro Nacional (excepcionales)	6.0	1.0	1.0	8.0
b. Aportes de fondos especiales (para inversión y otros)	4.0	3.0	2.0	9.0
c. Ventas de Activos	0.8	0.0	0.0	0.8
d. Cobro de Créditos	0.0	0.0	0.0	0.0
e. Endeudamiento	0.1	0.1	0.0	0.2
B — Egresos	59.0	25.0	15.0	99.0
1. Corrientes	42.0	13.0	8.0	63.0
a. Personal	30.0	9.0	6.0	45.0
b. Bienes y Servicios	3.0	2.0	1.0	6.0
c. Interés deuda	4.0	1.0	0.0	5.0
d. Otros	5.0	1.0	1.0	7.0
2. Formación de Capital	15.0	11.0	7.0	33.0
a. Inmuebles	5.0	0.0	2.0	7.0
b. Construcciones	4.0	4.0	0.0	8.0
c. Equipos y Bienes Muebles	1.0	2.0	3.0	6.0
d. Fondos Específicos	3.0	1.0	2.0	6.0
e. Otros	2.0	4.0	0.0	6.0
3. Amortización de Deuda	2.0	1.0	0.0	3.0
C - Comprobación (A — B)	6.9	-6.9	0.0	0.0

**CUADRO DE INGRESOS y EGRESOS (directos e indirectos)
POR ACTIVIDADES FINALES, EN DOS CUENTAS**

CONCEPTO	DOCENCIA	INVESTIG	EXTENS	TOTAL
A — Ingresos corrientes	55.0	14.0	12.0	81.0
1. Ingresos Propios (funcionamiento)	2.0	6.0	1.0	9.0
b. Subsidios y Contribuciones del Tesoro Nacional	53.0	8.0	11.0	72.0
3. Fondo Universitario (para funcionamiento)	0.0	0.0	0.0	0.0
B — Erogaciones Corrientes	42.0	13.0	8.0	63.0
1. Personal	30.0	9.0	6.0	45.0
2. Bienes y Servicios	3.0	2.0	1.0	6.0
3. Interés deuda	4.0	1.0	0.0	5.0
4. Otros	5.0	1.0	1.0	7.0
C — Saldo Corriente (A - B)	13.0	1.0	4.0	18.0
D — Ingresos para Inversión y Funcionamiento Extraordinario	10.9	4.1	3.0	18.0
1. Subsidios y Contribuciones del Tesoro Nacional para inversión o excepcionales	6.0	1.0	1.0	8.0
2. Fondo Universitario (inversión)	4.0	3.0	2.0	9.0
3. Venta de Activos	0.8	0.0	0.0	0.8
4. Cobro de Créditos	0.0	0.0	0.0	0.0
5. Endeudamiento	0.1	0.1	0.0	0.2
E — Inversiones y Amortización de Deuda	17.0	12.0	7.0	36.0
1. Inmuebles	5.0	0.0	2.0	7.0
2. Construcciones	4.0	4.0	0.0	8.0
3. Equipos y Bienes Muebles	1.0	2.0	3.0	6.0
4. Fondos Específicos	3.0	1.0	2.0	6.0
5. Amotización de Deuda	2.0	1.0	0.0	3.0
6. Otros	2.0	4.0	0.0	6.0
F — Comprobación (C + D - E)	6.9	- 6.9	0.0	0.0

**CUADRO DE INGRESOS y EGRESOS (directos e indirectos)
POR ACTIVIDADES FINALES, EN TRES CUENTAS**

CONCEPTO	DOCENCIA	INVESTIG.	EXTENS.	TOTAL
A — Ingresos corrientes	55.0	14.0	12.0	81.0
1. Ingresos Propios (funcionamiento)	2.0	6.0	1.0	9.0
2. Subsidios y Contribuciones del Tesoro Nacional	53.0	8.0	11.0	72.0
3. Fondo Universitario (funcionam.)	0.0	0.0	0.0	0.0
B — Erogaciones Corrientes	42.0	13.0	8.0	63.0
1. Personal	30.0	9.0	6.0	45.0
2. Compra de Bienes, Contratación de Servicios, etc.	3.0	2.0	1.0	6.0
3. Intereses deuda	4.0	1.0		5.0
4. Otros	5.0	1.0	1.0	7.0
C — Saldo Corriente (A - B)	13.0	1.0	4.0	18.0
D — Ingresos para Inversión y Funcionamiento	10.0	4.0	3.0	17.0
1. Subsidios y Contribuciones del Tesoro Nacional para formación del capital	6.0	1.0	1.0	8.0
2. Otros Fondos Universitarios formados en años anteriores para inversiones)	4.0	3.0	2.0	9.0
E — Inversiones o Erogaciones de Capital (productiva)	12.0	10.0	5.0	27.0
1. Inmuebles	5.0	0.0	2.0	7.0
2. Construcciones	4.0	4.0	0.0	8.0
3. Equipos y Bienes Muebles	1.0	2.0	3.0	6.0
4. Otros	2.0	4.0	0.0	6.0
F — Saldo de Inversión (C + D - E)	11.0	- 5.0	2.0	8.0
G — Financiamiento Extraordinario	0.9	0.1	0.0	1.0
1. Venta de Activos	0.8	0.0	0.0	0.8
2. Cobro de Créditos	0.0	0.0	0.0	0.0
3. Subsidios, Contribuciones, Donaciones (excepcionales)				
4. Endeudamiento	0.1	0.1	0.0	0.2
H — Amortizaciones de Deuda e Inversiones Financieras	5.0	2.0	2.0	9.0
1. Formación de Fondos Específicos	3.0	1.0	2.0	6.0
2. Amortización de Deuda	2.0	1.0	0.0	3.0
3. Otros (SalDOS Líquidos, etc.)				
I — Comprobación (F + G - H)	6.9	- 6.9	0.0	0.0

el rubro o concepto de inversiones sin distinguir si es nueva o de reposición. El saldo de esta cuenta de inversión se transfiere luego a la cuenta de financiamiento; y

- **cuenta de financiamiento**, en la cual se registran como ingresos el saldo de la cuenta de inversión, las cargas por depreciaciones y los intereses sobre el valor de los activos utilizados en la organización, el cobro de créditos otorgados, el endeudamiento, los subsidios globales para inversión (real o financiera) y las ventas o disminución de activos (reales, financieros). Como gastos se incluyen amortización o intereses de la deuda, créditos otorgados y otras inversiones para reponer activos que se deprecian (por desgaste o sufren obsolescencia).

3. Significación financiera global del presupuesto

La significación global del presupuesto está determinada por el total de ingresos, que debe ser igual al total de egresos. En este análisis, donde se introducen las cargas provenientes de las depreciaciones y de los intereses del capital total aplicado, se debe distinguir entre este análisis de ingresos y de costos del análisis de ingresos y gastos. Por cierto, los gastos totales o globales son iguales a los costos totales menos las cargas totales.

En el ejercicio presentado para el caso de una universidad el costo total (120) es la suma de los gastos operacionales y cargas (79), de los gastos de inversión (para funcionamiento) (25) y las aplicaciones financieras restantes (16). Los ingresos totales compatibles (120) provienen de las sumas de ingresos operacionales (81), de ingresos para inversiones (funcionamiento) (17) y de ingresos para otros financiamientos (22), que incluye las cargas por depreciaciones e intereses como fuente de financiamiento interna del proceso.

Por cierto, si se quiere comparar estas magnitudes con las del presupuesto de ingresos y gastos, se deben deducir del costo total (120) las cargas (21), lo cual da un total (99) igual a la que se midió al presentar los cuadros presupuestarios de ingresos y gastos (99 por ambos lados).

Por cierto, una discusión que suele plantearse a este nivel del análisis financiero consiste en acordar a qué tipo de cuadro se le

debe denominar presupuesto. En este documento se ha preferido hablar de "presupuesto de ingresos y gastos para distinguirlo del presupuesto de ingresos, costos y gastos".

F. Significación financiera de una actividad pública en el contexto social

La información financiera productiva permite medir indicadores de las contribuciones que se proyecta hacer con cada actividad productora del sector público, como es el caso de la educación de cada universidad a la sociedad, según cada tipo de presupuesto que se prepare. Esas contribuciones se pueden identificar midiendo:

- **el valor de la educación según el costo universitario**, el cual se puede expresar por el costo de la educación integrado por:

a. Gastos operacionales (directos e indirectos)	38,0	
-en personal	30,0	
-en servicios varios	3,0	
-en materiales y otros	<u>5,0</u>	
b. Intereses del capital aplicado a la educación (directos e indirectos)	<u>7,0</u>	7,0
c. Cargas por depreciaciones	<u>6,0</u>	<u>6,0</u>
Costo educacional total		51,0

- **el valor financiero de la educación universitaria según quienes pagan**, que es el financiado por el sector privado y el sector gobierno:

a. Aporte privado	2,0
b. Aporte gubernamental	<u>53,0</u>
Valor educacional financiero	55,00

CUADRO DE INGRESOS Y COSTOS (Gastos y Cargas), EN TRES CUENTAS

CONCEPTOS	DOCENCIA	INVESTIG	EXTENS	TOTAL
A — Ingresos operacionales	55.0	14.0	12.0	81.0
1. Ingresos Propios (funcionamiento)	2.0	6.0	1.0	9.0
2. Subsidios y Contribuciones Tesoro Nacional (func.)	53.0	8.0	11.0	72.0
3. Otros aportes (func. como fondos univ. espec.)	0.0	0.0	0.0	0.0
B — Gastos operacionales y cargas (func.)	51.0	15.0	13.0	79.0
1. Gastos operacionales	38.0	12.0	8.0	58.0
a. Personal	30.0	9.0	6.0	45.0
b. Compra de bienes, contratac. servicios, etc.	3.0	2.0	1.0	6.0
c. Otros	5.0	1.0	1.0	7.0
2. Cargas operacionales	13.0	3.0	5.0	21.0
a. Intereses del capital (aplicado)	7.0	1.0	3.0	11.0
b. Depreciaciones del capital (aplicado)	6.0	2.0	2.0	10.0
C — Saldo Operacional (A — B)	4.0	1.0	-1.0	2.0
D — Ingresos o aportes para inversión (func.)	10.0	4.0	3.0	17.0
1. Subsidios y Contribuciones Tesoro Nacional para Inversión (funcionamiento)	6.0	1.0	1.0	8.0
2. Otros Aportes (como Fondos Universitarios especiales formados otros años)	4.0	3.0	2.0	9.0
E — Gastos de inversión (funcionamiento)	11.0	9.0	5.0	25.0
1. Inmuebles (terrenos)	5.0	0.0	2.0	7.0
2. Construcciones, compra edificios, etc.	4.0	4.0	0.0	8.0
3. Equipos y Bienes Muebles	1.0	2.0	3.0	6.0
4. Otros (Tecnología, instalaciones, etc.)	1.0	3.0	0.0	4.0
F — Saldo de inversión (C + D - E)	3.0	-6.0	-3.0	-6.0
G — Ingresos financiamiento global	13.9	3.1	5.0	22.0
1. Cargas operacionales	13.0	3.0	5.0	21.0
a. Intereses del capital (aplicado)	7.0	1.0	3.0	11.0
b. Depreciaciones del capital (aplicado)	6.0	2.0	2.0	10.0
2. Venta de activos (reales o financieros)	0.8	0.0	0.0	0.8
3. Cobro de créditos otorgados (alumnos, prof., etc.)	0.0	0.0	0.0	0.0
4. Endeudamiento	0.1	0.1	0.0	0.2
5. Aportes excepcionales (donaciones, subsidios, condonaciones, etc.)	0.0	0.0	0.0	0.0
H — Aplicaciones del financiamiento global	10.0	4.0	2.0	16.0
1. Amortización de deuda	2.0	1.0	0.0	3.0
2. Intereses de deuda	4.0	1.0	0.0	5.0
3. Créditos otorgados (alumnos, etc.)	0.0	0.0	0.0	0.0
4. Formación de fondos universitarios especiales (funcionamiento, reposición, etc.)	3.0	1.0	2.0	6.0
5. Inversiones financieras y otros	1.0	1.0	0.0	2.0
6. Aportes al Tesoro Nacional	0.0	0.0	0.0	0.0
7. Donaciones y otros	0.0	0.0	0.0	0.0
I — Comprobación (F + G - H)	6.9	-6.9	0.0	0.0

- el valor agregado por la universidad al educar, para lo cual se toma en consideración solo los gastos en los factores o insumos primarios de la producción (trabajo, capital, capacidad organizacional o empresaria)

a. Valor agregado por el trabajo	30,0
b. Valor agregado por el capital (costo de oportunidad de todo el capital asignado a producir educación)	7,0
c. Beneficio empresario (definido como ingresos menos costos, o sea 55 - 51)	<u>4,0</u>
Valor agregado educacional	41,0

- el **gasto universitario para educación**, como expresión de aporte del gasto gubernamental, identificado por el gasto corriente educativo integrado por:

a. Gastos operacionales	38,0
-en personal	30,0
-en servicios varios	3,0
-en materiales y otros	<u>5,0</u>
b. Gastos para cubrir los intereses de la deuda	<u>4,0</u>
Gasto educacional universitario (o gasto corriente en educación)	42,0

En consecuencia, la forma analítica de particionar el presupuesto y su contenido condicionan los indicadores para expresar financieramente la significación de la educación para la comunidad, la cual realiza aportes en forma directa (pagando los servicios) o indirecta (mediante subsidios del gobierno que se cubren con impuestos).

Cuarta parte: Ideas sobre capacitación presupuestaria

I. Ideas generales sobre capacitación en cuestiones presupuestarias

A. Alcance de la capacitación presupuestaria

Las cuestiones presupuestarias objeto de la capacitación comprenden aspectos diferentes según el ámbito o contexto administrativo. Si por la capacitación se va a entender en general el suministro de conocimientos, el desarrollo de actitudes y la ejercitación de habilidades para el desarrollo presupuestario en una organización pública, la significación del presupuesto y su complejidad va a depender de la concepción administrativa a la cual adhiere. Y esto condiciona a la capacitación presupuestaria en cuanto a los conocimientos, las actitudes y las habilidades a desarrollar.

Con respecto al contenido curricular de la capacitación presupuestaria, aquí se va a realizar el análisis y las presentaciones a través de tres aspectos:

- los **administrativos**, que hacen a la significación operacional y a la razón de ser de su existencia;
- los **económicos**, que suministran las explicaciones que fundamentan cualquier diseño y la posterior interpretación fáctica de los hechos que se proyectan y luego ejecutan, tanto desde el punto de vista financiero como productivo; y
- los **contables**, que facilitan una expresión financiera mediante un ordenamiento sistémico de los fondos, lo cual puede ser perfectamente compatible con el sentido productivo de las actividades públicas.

Así, en una concepción funcional o por actividades el presupuesto público constituye un instrumento en el cual se determinan los ingresos y se efectúa la aplicación de fondos por actividades.

En tal sentido, el presupuesto es de ingresos por fuentes y de

gastos por actividades. En tal concepción, el análisis productivo de las actividades no es posible, pues no se identifican productos. En consecuencia, el presupuesto público sólo puede ser por actividades y no puede hablarse de productividad del gasto, de eficiencia del gasto, etc.

En una concepción administrativa por objetivos, las problemáticas productiva y financiera tienen relevancia. En consecuencia, el presupuesto debe reflejar relaciones entre los fondos que sean compatibles con el movimiento productivo de los bienes. El presupuesto pasa a ser un presupuesto por actividades y objetivos (PAO), lo cual implica que las relaciones financieras pueden ser de ingresos y gastos (en insumos), pero también de ingresos y costos (de los productos). En estas condiciones analíticas adquiere pleno significado hablar de productividad, eficiencia, etc.

Finalmente, si la concepción es de administración integrada, entonces no sólo interesa plantear a toda actividad pública como un emprendimiento productivo, sino que también importa la forma de producir y la actitud que se tiene para ello en relación con los demás. En tales condiciones, como expresión contable, el presupuesto se manifiesta en forma similar a la anterior, siendo un presupuesto por actividades y objetivos (PAO). Por lo tanto, tienen significado la productividad, la eficiencia, etc., pero deben analizarse y evaluarse con respecto a los integrantes de la organización y de su relación con el resto de la comunidad políticamente organizada. En tal situación, los conceptos y mediciones de productividad, de eficiencia, etc. no tiene el carácter de positivos, sino que pasan a ser relativos a las personas involucradas y tienen sentido organizacional. En consecuencia, la comparación de tales indicadores cuantitativos entre organizaciones es también relativa y de carácter subjetivo.

B. Falsa dicotomía entre teoría y práctica en la capacitación

En estos momentos es oportuno señalar la falsa dicotomía que se suele presentar entre teoría y operacionalidad en capacitación presupuestaria. La teoría da respaldo lógico a todo aquello que se puede desarrollar analíticamente y sustento racional a los procesos. Pero el hecho de que un determinado conocimiento no se pueda aplicar en forma directa o no se aplique en la actualidad, no implica que sea impracticable. Descuidar las consideraciones teóricas es dejar de lado el respaldo racional de lo que puede hacerse.

En este análisis de tres concepciones administrativas, el presupuesto por actividades y objetivos (PAO) tiene alcance teórico pero no práctico, pero simplemente porque la forma actual de administrar y de asignar fondos no es por objetivos ni se identifican productos. Sin embargo, en el lenguaje presupuestario se ha empezado a hablar mucho de eficiencia, de eficacia, de productividad, etc pero no se dice todo lo que eso implica desde el punto de vista administrativo y de su fundamento económico. Por cierto, superar esto implica introducir teoría económica en el análisis presupuestario para hacer compatible el análisis financiero con el análisis productivo. Todo lo cual debe ordenarse contablemente con sentido administrativo y significado económico, respondiendo tanto a la problemática financiera como productiva.

En síntesis, teoría administrativa, teoría económica y teoría contable tiene que conjugarse juntas para transformar la realidad y superar las condiciones en que actúa el sector público para hacerlo productivo, eficiente, eficaz y efectivo. De ese modo será posible plantear políticamente, con significado social, un óptimo, el cual debe lograrse administrativamente al actuar en relación integrada con el desarrollo de la comunidad como un todo. Y en esto consiste la economicidad, pues implica plantear políticamente un óptimo, cuya significación social debe evaluarse en términos de lo que la comunidad realmente desea y está dispuesta a aportar. Aspiración y restricción, dentro de una organización social, hacen al problema económico que debe resolverse en toda propuesta presupuestaria. Tal óptimo debe expresarse contablemente para servir de expresión financiera, compatible con la propuesta productiva, de lo que se elige hacer; que luego debe servir para el seguimiento financiero y la verificación de los logros. Justamente el enfoque administrativo debe preocuparse de la efectividad en el accionar público mediante la comparación entre el óptimo propuesto (ex-ante) y los resultados obtenidos (ex-post).

La realidad no puede captarse plenamente sin un análisis interdisciplinario, pues cada disciplina por separado sólo puede suministrar aproximaciones simplificadas. Al propiciar cualquier tipo de capacitación, la misma debe involucrar conocimientos diversos, siendo la situación de la realidad y las aspiraciones de cambio que se tengan sobre ella lo que guía a la integración disciplinaria y a la formación teórica que se consideran necesarias para una adecuada

fundamentación. En este caso de la capacitación presupuestaria, las disciplinas que principalmente se van a considerar son tres, pero ello no implica que se deba dejar de lado al derecho, a la sociología, a la política, etc., las cuales tienen mucho que decir en todo lo referente al sector público. Por ese motivo, las sugerencias sobre capacitación presupuestaria que se presentan no están plenamente desarrolladas. Esto requeriría un trabajo más amplio, pero no hubo suficiente tiempo en esta oportunidad. Ello no implica que se hayan omitido consideraciones que van más allá de lo exclusivamente administrativo, económico o contable, simplemente no ha sido posible una mayor fundamentación.

II. Planteo general sobre propuestas de capacitación presupuestaria

A. Elementos a considerar en una propuesta

Cada propuesta se construye teniendo en cuenta los aspectos siguientes:

- los **objetivos** de la capacitación presupuestaria, que son diferentes según sea la concepción de administración pública que se adopte, ya sea por actividades, por actividades y objetivos o integrada;
- el **contenido** de la capacitación presupuestaria, en especial, sobre los aspectos administrativos, económicos y contables, dentro de un contexto político con significación social, condicionado legalmente por una forma de organización del estado, de la estructura jurídica, etc.; y
- la **metodología** de capacitación, cuya relación de enseñanza y aprendizaje debe tener en cuenta tanto los conocimientos a impartir como las actitudes a desarrollar y las habilidades a ejercitar para cada concepción de administración.

Todo esto debe ajustarse a los destinatarios y al tipo de capacitación a impartir. Los **destinatarios** pueden ser los agentes públicos de una organización determinada (capacitación en el sitio de trabajo mediante capacitación en la acción o interesados en general sobre los aspectos presupuestarios (capacitación técnica formal). En

el caso del tipo de capacitación, ésta puede ser de concientización, de formación técnica específica o de desarrollo superior, con orientación crítica e innovadora en los diseños, en el comportamiento, en la organización, en los procesos, en las interpretaciones, etc.

Por cierto, todos estos aspectos están estrechamente ligados al tipo de concepción administrativa que se desea fortalecer o hacia la cual se desea evolucionar. En tal sentido se recuerda que el elemento básico de referencia es diferente en cada concepción, según el detalle siguiente:

- en la administración por actividades se trata de las acciones públicas que se determinan para el bienestar social de la comunidad;
- en la administración por actividades y objetivos se trata de las acciones públicas (determinadas como emprendimientos públicos) y de los objetivos (determinados por las necesidades a satisfacer, los bienes a producir y los destinatarios externos, que pueden ser directos o indirectos) para lograr el bienestar de la comunidad; y
- en la administración integrada se trata de las acciones públicas, de los objetivos y de la forma de realizar las actividades (tanto internamente al considerar la relación entre los agentes productores como externamente en su relación con la comunidad) para lograr el bienestar conjunto de los agentes públicos mientras producen, del público demandante (destinatarios externos directos) y de la comunidad global (destinatarios externos indirectos).

B. Propuestas de capacitación presupuestaria según la concepción administrativa

1. Consideraciones generales sobre las propuestas de capacitación presupuestaria

En estas propuestas se presta especial énfasis a los aspectos administrativos, económicos y contables que deben tenerse en cuenta para una adecuada capacitación presupuestaria, dentro de un marco político de significación social condicionado legalmente. Con esto se

busca responder al contenido de la capacitación o a la pregunta sobre qué capacitar. En consecuencia, la problemática a considerar como contenido es fundamentalmente de carácter administrativo, económico y contable. Sin embargo, en los dos aspectos primeros se incluyen las consideraciones políticas, sociales y jurídicas propiamente. En general, en este documento se razona en términos de administración pública y de la tradicional economía política, con énfasis en lo que actualmente se denomina economía pública, incluyendo los aspectos financieros productivos del sector público.

También se da una fundamentación del por qué se propone tal contenido o de cuáles son algunas de las razones de su inclusión en el diseño. Eso asocia la capacitación a los objetivos de la concepción administrativa que se adopte.

Por otro lado, se tiene en cuenta pero no se profundiza demasiado sobre la metodología de la capacitación al determinar cada propuesta. En general, se propicia que para impartir conocimientos se efectúen exposiciones, lecturas controladas y se discutan problemas, tanto en su planteo como en la búsqueda de soluciones, en grupos pequeños y en plenarios. Con ello se busca adicionalmente fortalecer la predisposición de trabajar con otros, de comunicarse, de realizar un análisis interdisciplinario y de complementarse con los demás. Para desarrollar ciertas actitudes se propicia la concientización y práctica a través de la organización de equipos de trabajo y la selección de la problemática que deben afrontar para hacer algo juntos. Y para ejercitar las habilidades se sugiere plantear ejercicios y problemas, analizar situaciones identificando problemas mediante el estudio de casos, la realización de pasantías, la de hacer algo programado y supervisado técnicamente para ejercitarse en el trabajo, etc. Pero la elección, duración y frecuencia que se le da a cada una de estas tres partes (enseñanza-aprendizaje de conocimientos, desarrollo de actitudes y ejercitación de habilidades) hacen al tipo de concepción administrativa que se desea fortalecer o propiciar. La forma de capacitar no es neutra con respecto a las concepciones administrativas, ya sea la existente como aquella a la cual se tiende.

2. Propuesta de capacitación presupuestaria por actividades

Este tipo de capacitación presupuestaria se integra a una administración pública por funciones o actividades. El elemento bási-

co de análisis son las actividades, es decir, aquello que hace al sector público. En consecuencia, los objetivos de la capacitación deben atender a una problemática presupuestaria basada, por el lado de los gastos, sobre las actividades que el sector público tiene que desarrollar dentro del contexto social. Desde el punto de vista de la problemática productiva es la cultura del hacer, de la clasificación y del ordenamiento de las actividades, de la secuencia de las acciones, de identificar responsables de su ejecución, etc.; pero no se dice nada sobre lo que se puede lograr y sobre aquello que efectivamente se produce. Complementariamente, por el lado de la problemática financiera se busca simplemente administrar los gastos para que no excedan los límites de los ingresos.

En este caso la problemática presupuestaria consiste en la relación que se establece entre los ingresos según sus fuentes y los gastos en insumos según las funciones o acciones públicas a desarrollar. En otras palabras, la cuestión presupuestaria consiste en estimar los ingresos de fondos para luego asignarlos en forma de gastos en insumos para ejecutar las funciones o actividades consideradas propias. Al no identificarse productos ni plantearse las actividades gubernamentales como emprendimientos productivos, el énfasis en los procesos financieros de recaudación de fondos (estimación, cobro y control) y de gestión de los gastos en insumos (autorización, ejecución y control).

En forma esquemática, la propuesta se presenta ordenada en un cuadro en el cual matricialmente se relacionan los temas administrativos, económicos y contables con los conocimientos a impartir, las actitudes a desarrollar y las habilidades a ejercitar.

3. Propuesta de capacitación presupuestaria por actividades y objetivos (PAO)

Este tipo de capacitación presupuestaria se vincula con una concepción de administración por actividades y objetivos, o simplemente denominada administración por objetivos. El elemento básico de análisis es dual, pues son los objetivos y las actividades. De este modo se debe determinar tanto lo que hace el sector público como para qué lo hace. En consecuencia, los objetivos de la capacitación deben atender a una problemática presupuestaria de ingresos y gastos que se basa, por el lado de los gastos, sobre las actividades

que el sector público tiene que desarrollar y los objetivos que debe lograr para responder a las demandas del contexto social.

Además, en esta concepción, toda actividad pública se plantea como un emprendimiento productivo en el cual se relacionan productos con insumos. Esto permite introducir los conceptos de productividad de los insumos al vincularlos con los productos y de eficiencia al buscar la mejor asignación de los insumos para obtener ciertas cantidades de los productos. Esto requiere introducir un análisis de las relaciones de producción en forma operativa y para administrar, lo cual requiere tener conceptos definidos de las relaciones cuantitativas entre insumos y productos. Por otro lado, al determinar los productos, tanto en forma cualitativa como cuantitativa, que surgen de las actividades públicas, entonces es factible vincularlos con las necesidades a satisfacer y los destinatarios directos o indirectos que se ubican en el contexto externo al sector público. De esta forma se definen los objetivos con un sentido social y se puede tener una idea de la eficacia del quehacer gubernamental, entendiendo por eficacia la respuesta productiva que hace el gobierno a las demandas o requerimientos de la comunidad.

De esa manera es posible administrar (decidir, ejecutar y controlar) sobre la base del logro de un óptimo público y no simplemente respaldado en la viabilidad financiera. Así el presupuesto, como instrumento de administración, pasa a tener un significado financiero y productivo. Un detalle que es oportuno destacar se refiere a que en esta concepción administrativa primero se deben determinar los productos que hacen a los objetivos y luego determinar las actividades públicas que deben desarrollarse para producirlos. Por cierto, se puede llegar a disponer de productos porque se hace y por eso se habla de una administración por actividades y objetivos, pero los productos son los que otorgan significación a las actividades. De ahí la importancia administrativa de tratar de determinar las demandas de bienes por la comunidad para poder responder con las ofertas gubernamentales de productos, de todo lo cual se deriva la formulación de las actividades públicas como emprendimientos productivos.

De lo anterior se infiere la importancia que tiene calcular los costos de los productos como el indicador de eficiencia y de significación financiera, pues los costos indican aquellos que la comunidad está dispuesta a pagar según las demandas que hacen de los mismos, aunque el pago sea indirecto y a través de impuestos.

Complementario con lo anterior, para justificar los gastos en insumos durables, la formulación de proyectos de inversión pública constituye una necesidad lógica y administrativa. Y de esto se deduce la importancia de mantener una identificación y valoración financiera actualizada de los activos públicos. Surge así la determinación de la situación patrimonial general como un aspecto básico del enfoque productivo y financiero de la administración por actividades y objetivos. Por lo tanto, el presupuesto se debe confeccionar compatibilizando los flujos de fondos correspondientes a un período o ejercicio fiscal con la determinación de la estructura patrimonial.

Esquemáticamente, el enfoque de esta propuesta también se presenta ordenada en un cuadro similar a la propuesta anterior. En él se relacionan los temas administrativos, económicos y contables con los conocimientos a impartir, las actitudes a desarrollar y las habilidades a ejercitar. Con ello se persigue facilitar la comparación de la una con la otra.

4. Propuesta de capacitación presupuestaria integrada

Esta clase de capacitación presupuestaria se vincula con una concepción de administración integrada o participativa por actividades y objetivos, o simplemente identificada aquí como administración integrada. El elemento básico de análisis es triple, pues son los objetivos, las actividades y la forma como se actúa los tres aspectos que interesa conjugar juntos. De este modo se determina lo que hace el sector público como para qué lo hace y cómo lo hace. Por eso, en forma similar a la propuesta anterior referida al presupuesto por actividades y objetivos (PAO), los objetivos de la capacitación presupuestaria deben atender a una problemática financiera de ingresos y gastos que se basa, por el lado de los gastos, sobre las actividades que el sector público tiene que desarrollar y los objetivos que debe lograr para responder a las demandas del contexto social. En la expresión formal del presupuesto no queda necesariamente reflejado el modo de cómo se decidió y asignar los fondos.

Además, en esta concepción, toda actividad pública se plantea como un emprendimiento productivo en el cual se relacionan productos con insumos. Esto permite introducir los conceptos de productividad de los insumos al vincularlos con los productos y de eficiencia al buscar la mejor asignación de los insumos para obte-

ner ciertas cantidades de los productos. Pero en esta organización, eso depende de relaciones técnicas y del comportamiento organizacional que los agentes públicos desean internalizar al producir. Por lo tanto los indicadores de productividad y de eficiencia no tiene el carácter de absolutos sino de relativos al grupo humano que integra una organización y la comunidad como un todo. Esto requiere introducir un análisis de las relaciones de producción en forma operativa y para administrar, lo cual requiere tener conceptos definidos de las relaciones cuantitativas entre insumos y productos, pero sabiendo el efecto sobre las cantidades a producir y la combinación de insumos del comportamiento en la producción. Por otro lado, al determinar los productos, tanto en forma cualitativa como cuantitativa, que surgen de las actividades públicas, entonces es factible vincularlos con las necesidades a satisfacer y los destinatarios directos o indirectos que se ubican en el contexto externo al sector público. De esta forma se definen los objetivos con un sentido social y se puede tener una idea de la eficacia del quehacer gubernamental, entendiendo por eficacia la respuesta productiva que hace el gobierno a las demandas o requerimientos de la comunidad.

En esta concepción administrativa participativa o integrada es posible que la manera de realizar las actividades, la forma de participar de los agentes públicos y de la comunidad, el modo de organizar al sector público (menos centralizado y mas desconcentrado), afecte a la toma de decisiones, a la ejecución de las acciones y al control de los resultados de la gestión pública y conduzca a gastos en insumos de un modo distinto a la administración por actividades y objetivos. Sin embargo, se mantiene la significación de calcular costos, de contar con una situación patrimonial actualizada, de formular y evaluar proyectos de inversión pública, de confeccionar planes financieros y de inversión de mediano o largo plazo, etc.

Esquemáticamente, esta propuesta también se presenta ordenada en un cuadro similar a los anteriores. De ese modo se relacionan los temas administrativos, económicos y contables con los conocimientos a impartir, las actitudes a desarrollar y las habilidades a ejercitar. Con ello se facilita la comparación de las tres propuestas.

III. Capacitación presupuestaria y profesionalización

A. Capacitación presupuestaria general

Todo lo expuesto sobre las propuestas de capacitación presupuestaria según las concepciones de administración pública debe ajustarse a los destinatarios y al tipo de capacitación a impartir. Los **destinatarios** pueden ser los agentes públicos de una organizacional determinada (capacitación en el sitio de trabajo mediante capacitación en la acción) o interesados en general sobre los aspectos presupuestarios (capacitación técnica formal). En el caso del **tipo de capacitación**, ésta puede ser de concientización, de formación técnica específica o de desarrollo superior, con orientación crítica e innovadora en los diseños, en el comportamiento, en la organización, en los procesos, en las interpretaciones, etc.

B. Capacitación presupuestaria en una organización determinada

Esta capacitación está estrechamente vinculada al tipo de administración existente en la organización donde se va a capacitar y a la concepción que se desea propiciar, que puede ser la vigente o una nueva. Sobre esta base se debe adaptar alguna de las propuestas presentadas.

En este tipo de capacitación, según sean los destinatarios dentro de la organización, puede ser:

- de concientización;
- de formación técnica general; o
- de formación técnico-administrativa para resolver problemas particulares.

En estos casos, además de los aspectos técnicos específicos, puede ser necesario mostrar la significación de los conocimientos a impartir para esa organización en particular. Además, es posible que sea conveniente desarrollar algunos elementos que favorezcan el trabajo en equipo y la conveniencia de evolucionar hace concepciones administrativas más avanzadas.

ENFOQUE DE CAPACITACION PRESUPUESTARIA POR ACTIVIDADES Y POR OBJETIVOS Y SEGUN LAS FORMAS DE PRODUCIR
(Administración Integrada o participativa)

Pautas Metodológicas Temática	Conocimientos a impartir	Actitudes a desarrollar	Habilidades a ejecutar
Administrativa	<ul style="list-style-type: none"> - Determinar objetivos, productos y formas de producir; - Actividades públicas; - Sistemas administrativos; - Procesos administrativos compatibles con la producción y la forma de participar; - Efectividad por el logro de objetivos y forma de producir. 	<p>Logro de objetivos respetando las leyes y formas de participar de los diversos agentes públicos;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ser funcionario o gerente participativo. - Planear las actividades como emprendimientos productivos participativos 	<ul style="list-style-type: none"> - Administración integrada; - Comunicación. - Compromiso - Acordar en la organización indicadores cuantificables; - Trabajo en equipo; - Control como sistema de aprendizaje
Económica	<ul style="list-style-type: none"> - Relaciones de producción con participación organizacional; - Eficiencia en la asignación de insumos a los productos; - Eficacia en la provisión de productos a la comunidad; - Optimización pública participativa; - Viabilidad financiera; - Ecuaciones presupuestarias y relaciones de transformación productiva. 	<ul style="list-style-type: none"> - Analítica y sintética; - Considerar al presupuesto como elementos para lograr el óptimo público participativo. 	<ul style="list-style-type: none"> - Identificar productos y plantear las actividades públicas en forma productiva integrada; - Programas financieros y planes de inversión de mediano o largo plazo; - Análisis de saldos de significación financiera y productiva; - Presupuestar por actividades y objetivos con participación de los responsables; - Determinación del óptimo público; - Interpretación de los indicadores de eficiencia y eficacia según la participación; - Formular proyectos de inversión pública y evaluarlos en su significación productiva integrada.
Contable	<ul style="list-style-type: none"> - Cuantificaciones de ingresos, gastos en insumos y costos de los productos; - Contabilidad de los procesos, de costos y patrimonial; - Cuadros de ingresos y gastos, ingresos y costos, de financiamiento; - Estimaciones de saldos. 	<ul style="list-style-type: none"> - Precisión; - Oportunidad; - Comunicación (transparencia) 	<ul style="list-style-type: none"> - Cuantificar los flujos financieros de ingresos y gastos, costos y el patrimonio; - Compatibilizar la información contable en los aspectos financieros y productivos (cierre de cuentas).

En general, en este tipo de capacitación se requiere que los participantes aprendan haciendo, para lo cual hay que ayudarles a problematizar sobre su trabajo y a encontrarle una solución operacional con fundamento. De esa forma la capacitación tendrá un doble resultado, pues por un lado quedará personal capacitado y por el otro se les ayudará resolver problemas concretos.

C. Capacitación presupuestaria técnico-formal

En este tipo de capacitación se tiene bastante libertad para elegir una de las propuestas de capacitación según el tipo de concepción administrativa. Sin embargo, por todo lo expuesto, lo recomendable es capacitar sobre la base de las propuestas de administración por actividades y objetivos o para alcanzar una administración integrada o participativa.

Por cierto, esta capacitación, según los destinatarios, puede ser:

- de concientización;
- de formación técnica general; o
- de formación técnico-administrativa para resolver problemas específicos o limitados.

Para hacerla mas operacional o práctica, es conveniente en este tipo de capacitación alguna pasantía en un lugar u organización donde se esté medianamente aplicando los conocimientos y las pautas de la concepción de administración a la cual las técnicas presupuestarias adhieren. La pasantía debe servir de experiencia para probar de que la teoría es aplicable.

D. Capacitación para profesionalizar en temas presupuestarios

1. Planteo general

Esta capacitación es de nivel superior, abarca más tiempo y tiene pretensiones más formales. En este caso, la currícula debiera contener las tres propuestas para mostrar plenamente el significado, la complejidad y la necesidad de cada una en apoyo de diferentes tipos de concepción de administración pública. Los profesionales en temas presupuestarios deben adquirir una formación que

les permita tener conocimientos, actitudes y habilidades para desempeñarse con idoneidad en cada tipo de administración y para hacer que las organizaciones evolucionen hacia concepciones más complejas y avanzadas. Esto implicaría ser un técnico y un agente de cambio.

En principio, se considera que esta capacitación está destinada a profesionales que desean adquirir una formación profesional adicional, como especialidad en temas presupuestarios. Según sea la formación inicial así serán los estudios previos que deberá realizar. Parte de esa formación fundamental se podrá impartir dentro del curso, pero en algunos casos se podrá llegar a requerir un esfuerzo previo extra, antes de iniciar el curso.

Sin embargo, la profesionalización en sistemas presupuestarios puede incluirse como especialidad en algunas carreras universitarias de economía, administración o contabilidad.

2. Contenido

Para este tipo de capacitación hay temas que no se han considerado en las propuestas o enfoques de capacitación presentados, pero que debieran incluirse para completar el esquema curricular. Sin embargo, tales temas van a depender de la orientación que se le quiera dar a tal profesionalización. En principio, se debe fortalecer el contenido de administración, de economía y de contabilidad, además de incluir algunos temas provenientes del derecho, de la política, de la teoría de sistemas, de las matemáticas y de la estadística.

Si se piensa que la profesionalización presupuestaria debe tender a lograr eficiencia, eficacia y economicidad en el sector público, que implica lograr un óptimo en la producción gubernamental que sea viable financieramente, se requiere plantear una administración por objetivos o una administración participativa por objetivos. Es importante las problemáticas productiva y financiera, la primera para optimizar y la segunda para expresar financieramente el óptimo, cuidando la viabilidad financiera. De ese modo, optimización y viabilidad financiera no se pueden separar.

Desde el punto de vista productivo, es necesario considerar el análisis económico sobre la producción, pero también se debe in-

corporar los temas vinculados a la forma de estimar las demandas de los bienes públicos o preferentes, la forma de desarrollar estrategias o acciones de cooperación entre agentes públicos y la comunidad, cálculo de costos de los productos gubernamentales, etc. Algunos de estos tópicos ya están sistematizados y ordenados en la llamada economía pública, pero se los debe incorporar en las propuestas de capacitación presupuestaria.

También es indispensable incluir en la capacitación a desarrollar modelos macroeconómicos y cuentas nacionales que permitan ubicar al sector público dentro de un contexto global que atienda a los aspectos coyunturales y de largo plazo. De ese modo la política fiscal inmersa en el presupuesto podrá vincularse con la política monetaria, de comercio internacional y de desarrollo global de la economía. Pero esto implica que las variables de flujos y de stocks deben estar explícitas.

Por otro lado, los modelos microeconómicos aplicables al sector público deben tenerse muy en cuenta en la formación presupuestaria de nivel profesional, tales como los efectos de los impuestos sobre los precios, el cálculo de las tarifas de los servicios públicos, los efectos distributivos y sobre el bienestar de los impuestos y de los gastos públicos, etc. Aquí es donde debe incorporarse el análisis de juegos cooperativos que permita fundamentar mejor la administración participativa o para ayudar a diseñar políticas públicas y las estrategias gubernamentales por actividades.

Además, desde el punto de vista de la problemática financiera, se requiere ubicar al sistema presupuestario dentro del contexto de referencia que otorga la administración pública en general y muy especialmente la administración financiera gubernamental. En tal sentido, es necesario vincular al sistema presupuestario con los sistemas de inversiones públicas, de crédito público, de tesorería, de compras y contrataciones, de recaudaciones y de contabilidad e información financiera.

3. Proceso de capacitación

Para la capacitación de carácter superior, se sugiere desarrollar la relación enseñanza-aprendizaje atendiendo a los siguientes pasos o etapas del proceso:

1º (introdutorio): En el cual se deben impartir los conocimientos que se consideren fundamentales sobre administración, economía y contabilidad, además de las disciplinas restantes necesarias para completar tal formación inicial. Complementariamente debe desarrollarse las actitudes y ejercitar las habilidades que requiera una formación básica sobre el sector público.

2º (básico): Donde se imparten los temas de administración, economía y contabilidad considerados el núcleo central de la formación presupuestaria a nivel profesional. En esta etapa se deben formalizar los tres enfoques presupuestarios según las concepciones de administración pública (por actividades, por objetivos, participativa). Complementariamente se deben desarrollar las actitudes y ejercer las habilidades pertinentes.

3º (especialización): En el cual se ofrecen dos o tres especialidades sobre el sistema presupuestario para que los participantes puedan elegir una secuencia de temas según sus aspiraciones, preocupaciones, formación previa u oportunidad de trabajo.

4º (investigación): Donde se debe realizar un estudio o realizar una propuesta para resolver algún problema con suficiente fundamentación interdisciplinaria.

4. Evaluación

La evaluación de los avances de los participantes debe realizarse sobre los conocimientos, las actitudes y las habilidades que vayan desarrollando.

Para eso se deben realizar evaluaciones parciales y controles periódicos, que sirvan para corregir desvíos no convenientes. Estas evaluaciones pueden ser grupales, pero también tienen que ser individuales. En todo esto la coordinación de la capacitación juega una función muy significativa, pues debe ser la responsable del seguimiento de tales evaluaciones.

Además, cada vez que se termina algunos de los pasos se debe efectuar una evaluación global por un grupo de profesores. En cierta medida, los participantes deben considerar sus evaluaciones previas como una ejercitación para superar la evaluación global de

la etapa. Es muy importante que los participantes considere a las evaluaciones como pruebas para superarse.

5. Programación

El curso a diseñar para la capacitación profesional puede desarrollarse en forma intensiva o no. En forma intensiva requiere la dedicación exclusiva de los participantes. La duración mínima tendría que ser entre doce y quince meses, incluyendo la investigación.

También se puede diseñar el curso en forma de módulos que los participantes puedan cursar y aprobar con una secuencia y un ritmo relativamente flexible, pero ello depende de la organización y el equipo de profesores que pueda ofrecer este tipo de capacitación.

Quinta parte: Conclusiones

Sobre la capacitación en cuestiones presupuestarias se concluye lo siguiente:

- que debe tener por referencia las diversas concepciones de administración pública en las cuales el presupuesto es un instrumento;
- que los temas fundamentales a considerar provienen de la administración, la economía y la contabilidad, pero ello no implica dejar de lado toda fundamentación proveniente del derecho, la sociología, la política, etc.;
- que tal capacitación debe impartir conocimientos, desarrollar actividades y ejercitar habilidades vinculadas a lo estrictamente presupuestario y a las cuestiones administrativas en general;
- que la capacitación profesional puede considerarse como una especialidad adicional para diversas profesiones, con lo cual se pretende lograr más productividad, eficiencia, eficacia, economicidad y efectividad en las acciones públicas;
- que las problemáticas productiva y financiera son esenciales para desarrollar una formación en cuestiones presupuestarias del sector público; y
- que debe consistir en la formación de técnicos idóneos en cuestiones presupuestarios y en agentes de cambio para que la administración pública evolucione hacia niveles superiores en los cuales la participación del personal y de los ciudadanos sea un hecho.

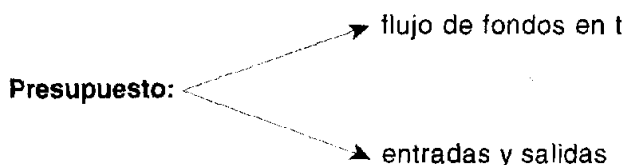
Sexta parte: Anexo

Presentación de algunos gráficos sobre las relaciones financieras y productivas del presupuesto público

Gráfico I: Ecuaciones básicas

Se considera al presupuesto como una ecuación de flujos financieros de entradas y salidas de fondos que se miden en período t . Por tal motivo, cada concepto que se considera medible se identifica como una variable t . La descomposición o desagregación de las variables conduce a determinar otras variables en el mismo período t .

Presupuesto gubernamental (análisis básico)



Ecuaciones de balance (en t)

- global:

$$\underbrace{E_{gt}}_{\text{Entradas}} = \underbrace{S_{gt}}_{\text{Salidas}}$$

- entradas:

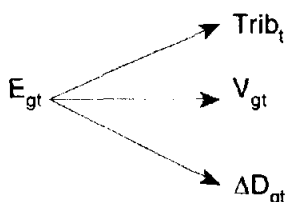
$$E_{gt} = \underbrace{\text{Trib}_t}_{\text{Tributación}} + \underbrace{V_{gt}}_{\text{Ventas}} + \underbrace{\Delta D_{gt}}_{\text{Incremento deuda}}$$

- salidas:

$$S_{gt} = \underbrace{GO_{gt}}_{\text{Gastos operacionales}} + \underbrace{SD_{gt}}_{\text{Servicios deuda}} + \underbrace{I_{gt}}_{\text{Inversiones}}$$

Gráfico II: La restricción presupuestaria en t

La disposición de fondos en el presupuesto consiste en el total de entradas estimadas o previstas (E_{gt}). Sus fuentes son:



Esto determina la restricción presupuestaria al nivel de aplicaciones que pueden realizarse en t (S_{gt}), ya sea en servicios de la deuda (SD_{gt}) o en gastos operacionales (GO_t) e inversiones (I_{gt}). Gráficamente:

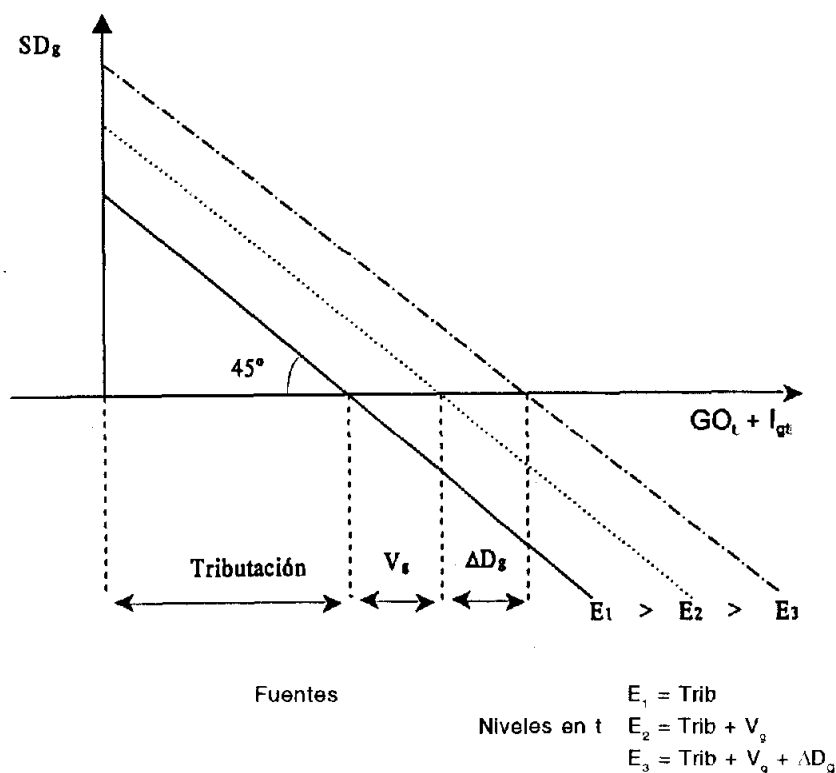
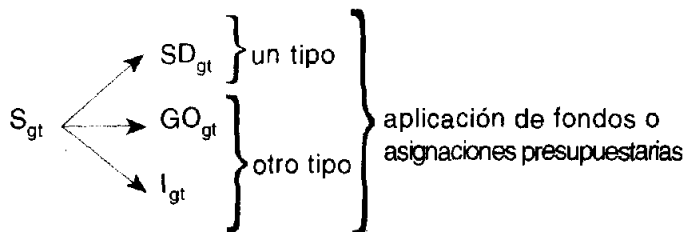


Gráfico III: Asignaciones presupuestarias dada una restricción de fondos en t (viabilidad financiera)

La restricción de fondos solo permite realizar asignaciones que sumen como máximo la disposición presupuestaria de fondos pues debe cumplirse que:

$$S_{gt} \leq E_{gt} \text{ (viabilidad financiera en t)}$$

siendo:



Gráficamente:

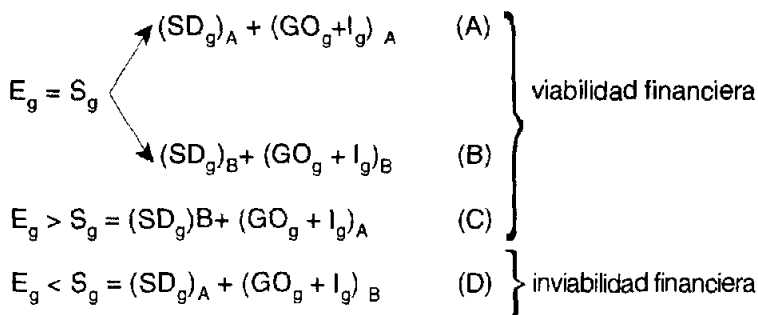
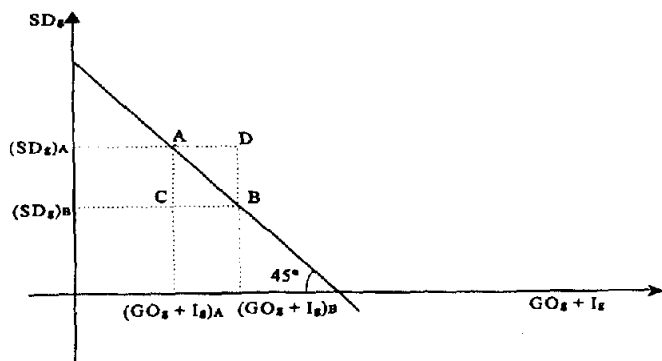


Gráfico IV: Asignaciones para gastos en t (techos presupuestarios o restricciones presupuestarias parciales)

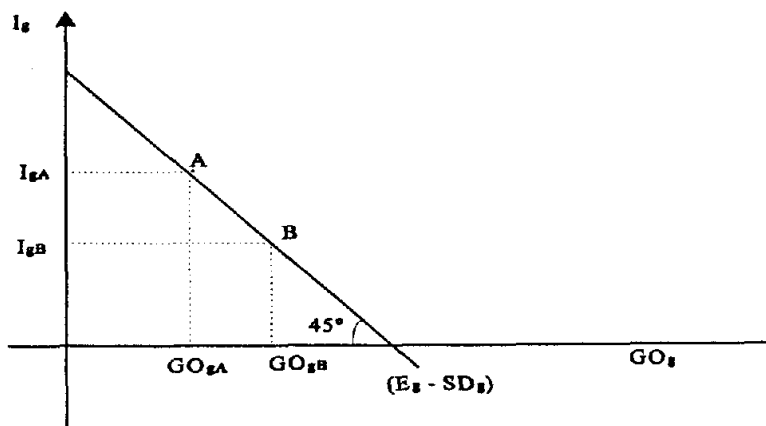
Si se determinan las entradas gubernamentales en t (E_{gt}) y la aplicación a los servicios de la deuda (SD_{gt}), entonces el resto de fondos constituye una restricción presupuestaria parcial a asignar para gastos operacionales (GO_{gt}) y para inversiones gubernamentales (I_{gt}).

Ecuaciones (en t):

$$E_g = SD_g + GO_g + I_g$$

$$\underbrace{E_g - SD_g}_{\text{restricción presupuestaria parcial}} = \underbrace{GO_g + I_g}_{\text{asignaciones para gastos}}$$

Gráfico:



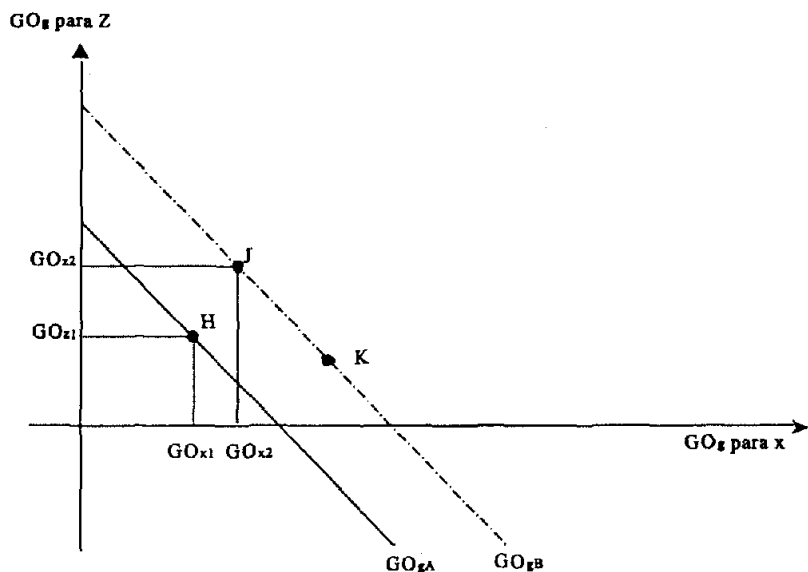
$$(E_g - SD_g) \begin{cases} \rightarrow I_{gA} + GO_{gA} \text{ (punto A)} \\ \rightarrow I_{gB} + GO_{gB} \text{ (punto B)} \end{cases}$$

Gráfico V: Asignaciones presupuestarias a gastos operacionales para producir bienes en t (x, y, Z_t)

En este proceso de asignaciones presupuestarias parciales se puede llegar hasta la vinculación de los gastos operacionales con la producción de ciertos bienes (x y z en este caso).

Compatible con el gráfico IV se tienen las asignaciones a gastos operacionales para producir los bienes x y z siguientes.

Gráfico:



$$GO_{gA} = GO_{x1} + GO_{z1} \quad (\text{punto H})$$

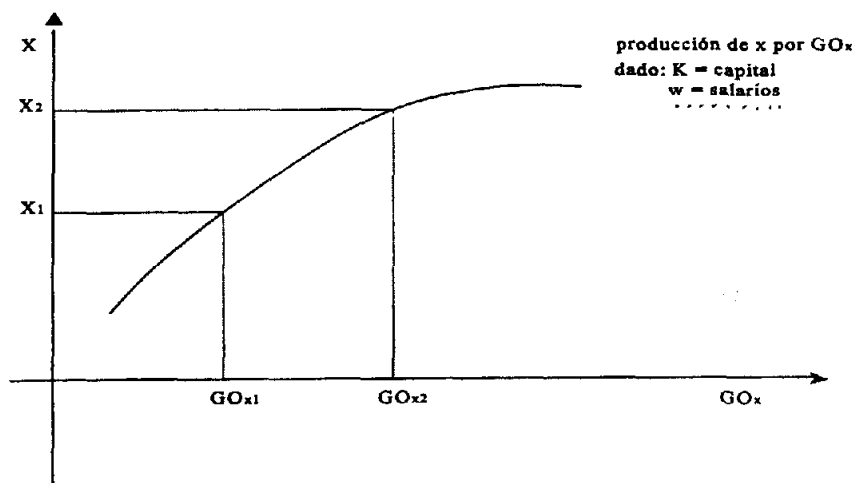
$$GO_{gB} = GO_{x2} + GO_{z2} \quad (\text{punto J})$$

- El aumento de la asignación para gastos operacionales permite gastar más para producir "x" y "z" (supone que x y z son bienes superiores) [pasar de H a J].
- Si al aumentar la asignación se gasta más en x y menos en z, entonces z se considera bien inferior [pasar de H a K].

Gráfico VI: Productividad del gasto operacional y eficiencia

La producción total del gasto operacional, dados el capital y los precios de los insumos (salarios, precios de la energía, etc.), se determina vinculando la magnitud del gasto con la cantidad a producir de cada bien (x, por ejemplo).

Gráficamente:



productividad	{	media:	$\frac{X_1}{GO_{x_1}}$	$\frac{X_2}{GO_{x_2}}$	
		marginal	$\frac{X_2 - X_1}{GO_{x_2} - GO_{x_1}} = \frac{\Delta X}{\Delta GO_x}$		

La productividad puede cambiar al modificarse alguna de las condiciones. En esos casos, se es eficiente cuando el gasto operacional total maximiza la cantidad producida.

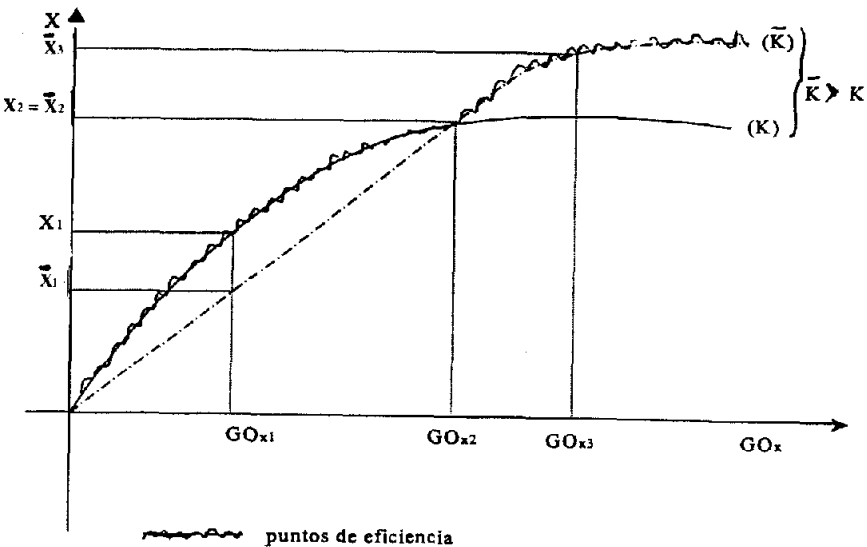
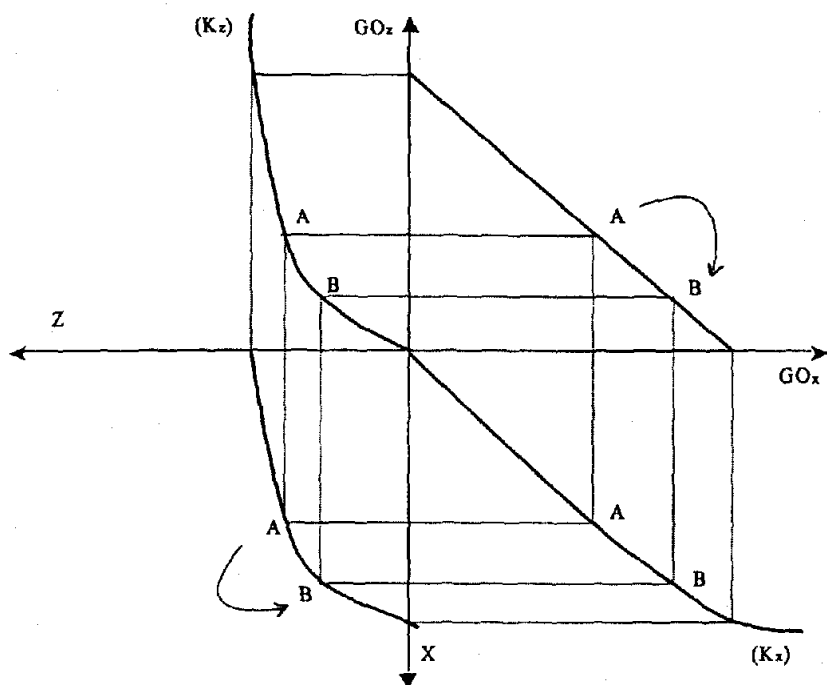


Gráfico VII: Relaciones entre los aspectos financieros y productivos del presupuesto

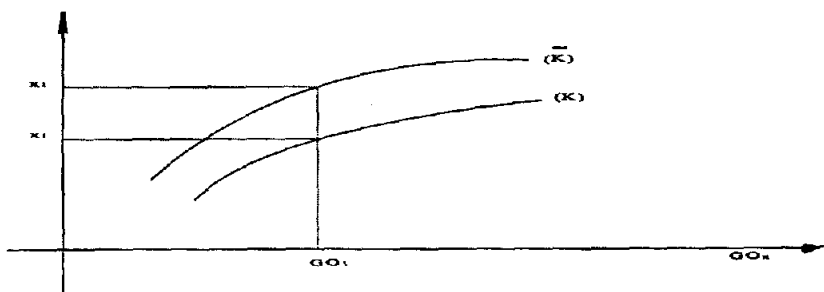
El presupuesto por actividades y objetivos (PAO) tiene en cuenta la doble problemática financiera y productiva. Por ello, cambiar las asignaciones de fondos implica modificar los resultados productivos.



Costo de oportunidad: Dada una restricción presupuestaria, cambiar las asignaciones de fondos de A a B implica producir más de x y menos de z . El $\Delta x (+)$ tiene como costo $\Delta z (-)$. La disminución de z es el costo de oportunidad del incremento del otro bien (x).

Gráfico VIII: Productividad de las inversiones

La productividad de las inversiones se expresa a través del tiempo, pues debe vincularse las inversiones de un período (t) con el incremento de la producción que ocasionan en el futuro ($t+n$, $t+n+1$, $t+n+2$, etc.). Las inversiones (en t) se incorporan al proceso productivo como incremento de capital (ΔK_{t+n}), existiendo un tiempo de maduración (n) para afectar la cantidad a producir de x (en $t+n$ y años siguientes).



$$\Delta x = (\bar{x}_t - x_t) = \text{incremento de producción cuando existe } (\bar{K} - K) = \Delta K$$

pero $\Delta K_{t+n} = \underbrace{I_t}_{\text{inversiones realizadas en } t} \underbrace{(1+r)^n}_{\text{proceso de capitalización de los intereses durante el período de maduración (n años)}}$

Esto suele ser una sumatoria en la realidad cotidiana.

Productividad del capital

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{media: } \frac{X_{t+n}}{K_{t+n}} \\ \text{marginal } \frac{\Delta X_{t+n}}{\Delta K_{t+n}} = \frac{\Delta X_{t+n}}{I_t (1+r)^n} \end{array} \right.$$

Productividad media de las inversiones

Nota: La productividad media de las inversiones en t depende de la tasa de interés de referencia (r) y del período de maduración (n).

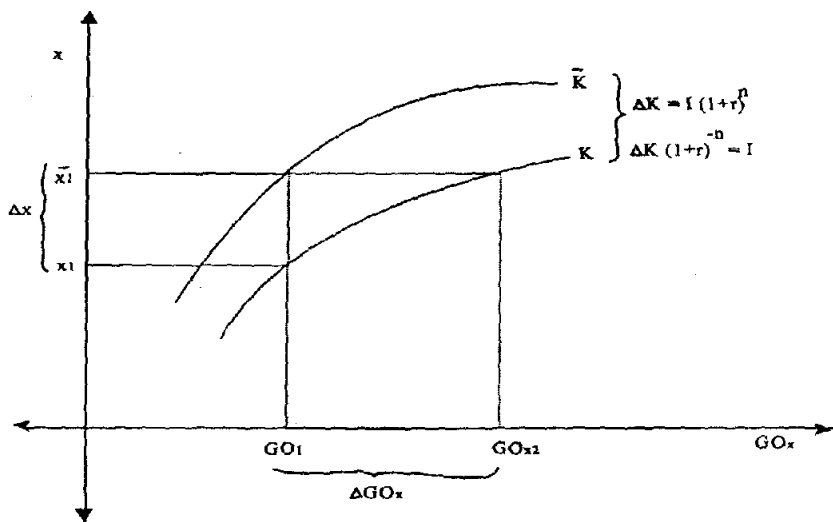
$$\Delta K_{t+n} = \sum_{s=0} I_{t+s} (1+r)^{n-s} \quad (\text{el incremento del capital se toma en } n \text{ períodos de inversión})$$

Gráfico IX: Justificación financiera de las Inversiones

Las inversiones en un período (t) se justifican por el incremento de la cantidad a producir en el futuro (t+n, t+n+1, t+n+2, etc.), siempre que ello implique un gasto de inversión en t que evite una serie de incrementos de gastos operacionales en el futuro, cuyo valor presente sea mayor:

$$I_t < \sum_{s=0}^{\infty} \underbrace{\Delta GO_{(t+n+s)}}_{\text{serie de gastos en el tiempo}} \underbrace{(1+r)^{-(n+s)}}_{\text{actualización cada gasto operacional futuro}}$$

Gráficamente:



Nota: El período de maduración es de n tiempo y la tasa de interés de referencia para el gobierno es r. Se supone una inversión en t que produce en t+n.

Gráfico X: Complementariedad de las inversiones y de los gastos operacionales

A nivel de proyectos de inversión pública, las inversiones presentes (en t) se complementan con gastos operacionales futuros ($t+n$ en adelante) para poder producir en el futuro (de $t+n$ en adelante).

En el caso de programas de producción agregada puede existir eliminación o terminación de algunas micro-actividades (en las cuales se dejó de invertir) para apoyar a otras que se fortalecieron con inversiones. De esa forma, el gasto operacional agregado puede no variar con el incremento de la producción en el futuro (gráfico IX).

Sin embargo, hay casos en los cuales el incremento de la producción requiere el incremento del gasto operacional, como se indica en el gráfico siguiente para alcanzar x_2 .

Gráficamente:

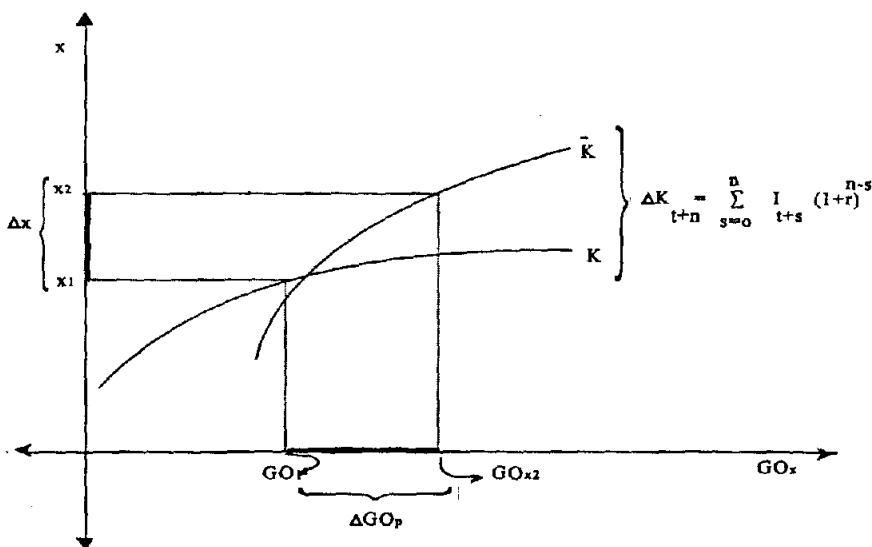
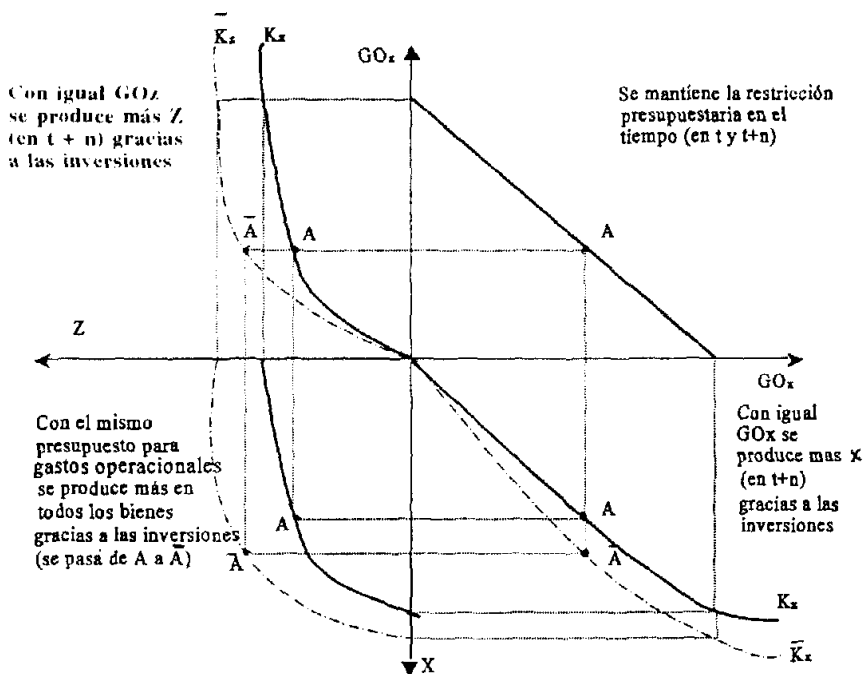


Gráfico XI: Presupuesto, asignaciones presupuestarias y efectos productivos de las inversiones en el tiempo

Con los supuestos del gráfico VIII, las cantidades a producir aumentan con las inversiones.



Nota: Las inversiones de un año (t) acrecientan la productividad del gasto operacional futuro ($t+n$).

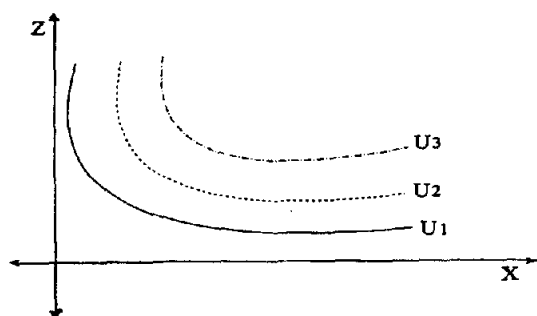
Corolario: Las inversiones se deben elegir por sus efectos productivos futuros y en relación con los gastos operacionales.

Gráfico XII: Eficacia y economicidad en el análisis presupuestario

La **eficacia** se expresa cuando se dan prioridades a las cantidades combinadas de los bienes que requiere la comunidad (bienes en x y z en este análisis). Se es **eficiente** en esa respuesta cuando se producen al menor costo, combinando en el tiempo gastos operacionales e inversiones. El **óptimo** se logra cuando se conjugan eficacia (demandas) con eficiencia (ofertas).

Gráficamente:

Eficacia:

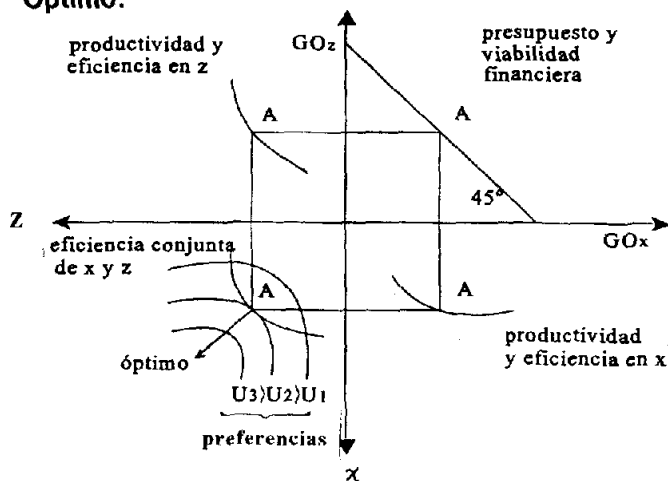


Las prioridades se enuncian por:

$$U_3 > U_2 > U_1$$

que son los niveles de satisfacción de las combinaciones posibles de las cantidades de los bienes (x y z).

Óptimo:



SEPTIMA PARTE: BIBLIOGRAFIA

- Adizes, Ichak: *L`ere du travail en èquipe (Métodhes de diagnostic et règles d`action)*, versión francais de Jean-Louis Barsacq (París, Les Editions d`Organisation, 1980).
- Argentina, República / Ministerio de Cultura y Educación / Secretaría de Políticas Universitarias: *Política presupuestaria para el sector universitario (Año 1994)* (Buenos Aires, Autor, Setiembre de 1993).
- Argentina, República / Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos / Secretaría de Hacienda: *Programa de Reforma de la Administración Financiera Gubernamental - 1992* (Buenos Aires, Noviembre de 1992).
- Argentina, República / Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos / Secretaría de Hacienda: *Manual para la formulación del presupuesto de 1994* (Buenos Aires, autor, Junio de 1993).
- Argentina, República / Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos / Secretaría de Hacienda / Subsecretaría de Presupuestos: *Manual de programación presupuestaria para las universidades nacionales*, documento elaborado con la asistencia técnica de CEPAL en Buenos Aires según acuerdo con PNUD - Proyecto ORG/88/005 "Programa Nacional de Asistencia Técnica para la Administración de los Sectores Sociales (PRONATASS) (Buenos Aires, Agosto de 1993).
- Arrieché, Víctor; Makón, Marcos y Matus, Carlos: *Bases teóricas del presupuesto por programas* (Caracas, Asociación Venezolana de Presupuesto Público, 1979).
- Auerbach, Alan J. y Feldstein, Martin (editores): *Handbook of public economics* (New York, Elsevier Science Publishing Co., 1987), dos volúmenes.
- Berdes, Mario (compilador): *Diseño de programas de capacitación gerencial*, (empresas públicas industriales de América Latina y el

Caribe), Buenos Aires, Caracas, Viena; CICAP-OEA, CLAD, ONUDI; 1987, con apoyo de la Secretaría de la Función Pública de la Argentina e IDEA.

Bordón, José Octavio; Lafalla, Arturo; y Vega, Juan A.: **Discursos de apertura en Seminario sobre la Transformación Estructural del Sector Público Provincial**; realizado en Mendoza entre el 25 y 27 de abril de 1990, organizado por el gobierno de la Provincia de Mendoza, video cinta (Mendoza, Soldati Producciones, 1990).

Bozeman, Barry y Straussman, Jeffrey D.: **Public management strategies** (guidelines for managerial effectiveness), first edition (San Francisco, Jossey-Bass Publishers, 1990).

Bracelli, Orlando Andrés y Vega, Juan Argentino: **Presupuesto por resultados (una estrategia para la transformación del sector público de Mendoza)**; proyecto conjunto de la Facultad de Ciencia Económicas de la Universidad Nacional de Cuyo y la Subsecretaría de Hacienda de la Provincia de Mendoza (Mendoza, Gobierno de Mendoza, setiembre de 1989).

Cédola, Eduardo; Ginestare, Angel; Pesce, Miguel Angel; Pucci, Carlos y Sciara, Angel: **Propuesta de anteproyecto de ley sobre el sistema nacional de inversiones públicas para la Argentina**, documento CICAP-OEA n° 191/92 (Buenos Aires, CICAP-OEA/Secretaría de la Función Pública de la Presidencia, setiembre de 1992).

Ginestar, Angel (editor): **Administración financiera integrada (AFI) (comportamiento humano y optimización en empresas públicas)** (Buenos Aires, IDEA, CICAP-OEA, 1984).

Ginestar, Angel y colaboradores: **Costos educacionales para la gerencia universitaria** (Mendoza, Editorial de la Universidad Nacional de Cuyo, 1990).

Ginestar, Angel: **Los cambios en la gestión pública (Elementos para una administración financiera y productiva del sector público)** (Buenos Aires, CICAP-OEA/Secretaría de la Función Pública, 1993).

Ginestar, Angel y colaboradores de la Universidad N. Cuyo: **Costos**

educacionales para la administración financiera universitaria (pautas para presupuestar). (Buenos Aires, CITAF-OEA, EDIUNC, Secretaría de la Función Pública e INAP de la Argentina, 1994).

Golembiewski, Ruben T.: **Public administration as a developing discipline** (in two parts) (New York, Ed. Marcel Dekker, 1977).

Gorostiaga, Angel (compilador): **La eficiencia en las empresas públicas**, Buenos Aires, CICAP-OEA/IDEA, 1986).

Gutiérrez, Ricardo Angel y Makon, Marcos Pedro: **Integración de los sistemas administrativos y financieros** (Mar del Plata, III Seminario Nacional de Presupuesto/ASAP, noviembre 28/diciembre 1 de 1989).

Haberger, Arnold: **On measuring the social opportunity cost of labour, en Benefit cost Analysis** (1971) (Chicago, Aldine-Atherton, 1972), págs., 79/99.

Hampton, David R.: **Administración**, traducción de Marco Antonio Malfavón Martínez y María Elena Rosa Sánchez, 3ª edición (México, McGraw-Hill, 1989).

Holzer, Marc (editor): **Public productivity handbook** (New York, Marcel Dekker, Inc., 1992).

International Monetary Fund: **A Manual on Government Finance Statistics** (Washington, I.M.F., 1986).

Juan Pablo II: **Centesimus Annus**, carta encíclica en el centenario de la "Rerum Novarum" (Buenos Aires, Ediciones Paulinas, 1991). La Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas adoptó esta encíclica como documento oficial (información del Clarín, martes 7 de enero de 1992).

Kelly, Francis J. y KELLY, Heather M.: **Lo que sí enseñan en la Escuela de Negocios de Harvard**, traducción de Manuel Arbolí, 4ª edición (México, Compañía General de Ediciones SA, marzo 1989).

Kliksberg, Bernardo y Sulbrandt, Jorge (compiladores): **Para investigar la administración pública** (modelos y experiencias Latinoamericanos), Madrid, Instituto Nacional de Administración Pública, 1984).

Le Duff, R et Papillon, J.C.: **Gestión pública** (París, Libraire Vuibert, noviembre 1988).

López, Oscar (editor): **Análisis tarifario en las empresas públicas. Un enfoque de Administración Financiera Integrada (AFI)**, Libro nº 2 del CICAP-OEA (Buenos Aires, CICAP-OEA/IDEA, 1985).

Maslow, Abraham H.: **La personalidad creadora**, traducción Rosa M. Rovrich, segunda edición (Barcelona, Editorial Kairós, 1985).

Maslow, Abraham H.: **Motivation and personality** (New York, Harper, 1954).

Menéndez Guzmán, Alberto (compilador): **Temas de presupuesto por programas (antología)** (México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1990).

Miller, Gerald J.: **Government Financial Management Theory** (New York-Basel-Hong Kong; Marcel Dekker, Inc.....)

Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Secretaría de Hacienda - Subsecretaría de Presupuesto (Argentina): **Manual de normas para la formulación del proyecto de ley de presupuesto nacional (1993)**, redactado por Víctor Arrieche y otros (Buenos Aires, Ministerio de Economía y O. y S.P., Mayo de 1992).

Molina López, Guillermo E.: **Planificación, programación, presupuestación**, (México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1983).

Motta, Paulo Roberto: **Innovación y democratización de la gestión pública**, Serie Temas de Coyuntura en Gestión Pública nº 5 (Caracas, Venezuela, Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD), 1991).

Musgrave, Richard A. y MUSGRAVE, Peggy B.: **Hacienda pública** (teórica y aplicada), traducción de J.F. Corona Ramón, J.C. Costas Terronés y Amelia Díaz Álvarez, quinta edición (Madrid, McGraw-Hill Inc., 1992).

Niskanen, William: **Cara y cruz de la burocracia**, traducción espa-

ñola por Rafael Muñoz de Bustillo de la obra en inglés titulada "Burocracy: servant or master" (Madrid, Espasa Calpe, 1980).

Oficina Internacional del Trabajo (OIT): **Introducción al estudio del trabajo**, tercera edición (revisada), cuarta impresión (Ginebra, 1986).

Oszlak, Oscar (compilador): **Teoría de la burocracia estatal**, primera edición (Buenos Aires, Editorial Paidós, 1984).

Ripa, Jorge: **Aspectos conceptuales, normas y metodologías básicas**, Documento de discusión -Proyecto Naciones Unidas (AR/91/015) del Programa de Reforma de los Sistemas de Administración Financiera del Sector Público Nacional (Buenos Aires, Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la República Argentina, marzo de 1992).

Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos (de la Argentina): **Programa de Reforma de la Administración Financiera Gubernamental**, texto para discusión (Buenos Aires, autor, versión 8 de julio de 1992).

Senge, Peter M.: **La quinta disciplina (El arte y la práctica de organización abierta al aprendizaje)** (Buenos Aires - Barcelona, Ediciones Granica, 1992).

Simón, Herbert A.: **El comportamiento administrativo**, traducción de Armando Lázaro Ros, segunda edición (Valencia, Aguilar, 1964).

Vulovic, Pedro: **¿Qué quiere decir presupuesto?** en "Revista IDEA", nº 25 (Buenos Aires, IDEA, agosto de 1979), págs. 64/65.

Wiseman, Jack: **Cost, Choice and Political Economy** (England, Edward Elgar, 1989).

Este libro se terminó de imprimir el 10 de mayo de 1995,
en Imprenta Suipacha S.A.,
Suipacha 925, local18, Capital Federal
Teléfono: 313-7172.