

REVISTA DE LA
ASOCIACION
INTERAMERICANA
DE PRESUPUESTO
PUBLICO

México, D. F. México

No. 13

MAYO DE 1981

ASOCIACION INTERAMERICANA DE
PRESUPUESTO PUBLICO

Período 1980-1982

CONSEJO DELIBERANTE :

Presidente :	Miguel Angel Bolívar (Argentina)
Primer Vice-Presidente :	Héctor Medina (Honduras)
Segundo Vice-Presidente :	David Monroy (Venezuela)
Auditor Titular :	Jorge Ripa (Argentina)
Auditor Suplente :	Alfonso Retana Sandí (Costa Rica)

CONSEJO EJECUTIVO :

Presidente :	Ramón Aguirre Velázquez (México)
Primer Vice-Presidente :	Joao Baptista Bemgruber (Brasil)
Segundo Vice-Presidente :	Alberto Echevers (Panamá)
Secretario Ejecutivo :	Gerardo Ferrando Bravo (México)
Dirección de Cooperación Técnica y Docencia :	Guillermo Molina López (Ecuador)
Director de Administración :	Alberto Menéndez (México)

SUBSEDE PARA CENTRO AMERICA Y PANAMA :

Representante :	Agustín Francisco Canessa (Uruguay)
-----------------	-------------------------------------

SUBSEDE PARA SUDAMERICA :

Representante :	Miguel Angel Loureiro (Uruguay)
-----------------	---------------------------------

CONSEJO CONSULTIVO :

Representante ante el Consejo Deliberante :	José Vicente Rodríguez Aznar (Venezuela)
--	---

**REVISTA DE LA ASOCIACION
INTERAMERICANA DE PRESUPUESTO PUBLICO**

CONSEJO EDITORIAL :

Ramón Aguirre Velázquez

Gerardo Ferrando Bravo

Miguel Angel Dávila M.

Guillermo Molina López

Alberto Menéndez Guzmán

Carlos Solórzano Juárez

Raúl José Mejía González

Salvador Tena Tejada

Hermilo Molina Molina

DISTRIBUCION :

Dirección :

Av. Chapultepec No. 246, Primer Piso

Méx. 7, D. F. Tels. : 533 34 02/514 64 71

ASOCIACIONES NACIONALES DE PRESUPUESTO

<u>ARGENTINA</u>	ASOCIACION ARGENTINA DE PRESUPUESTO PUBLICO	(ASAP)
<u>BRASIL</u>	ASOCIACION BRASILEÑA DE ORCAMENTO PUBLICO	(ABOP)
<u>COLOMBIA</u>	ASOCIACION COLOMBIANA DE PRESUPUESTO	(ACP)
<u>COSTA RICA</u>	ASOCIACION COSTARRICENSE DE PRESUPUESTO PUBLICO	(ACOPRE)
<u>ECUADOR</u>	ASOCIACION ECUATORIANA DE PRESUPUESTO	(AEP)
<u>EL SALVADOR</u>	ASOCIACION SALVADOREÑA DE PRESUPUESTO PUBLICO	(ASAPP)
<u>GUATEMALA</u>	ASOCIACION GUATEMALTECA DE INVESTIGADORES PRESUPUESTARIOS	(AGIP)
<u>HONDURAS</u>	ASOCIACION HONDUREÑA DE PRESUPUESTO PUBLICO	(AHPP)
<u>MEXICO</u>	ASOCIACION MEXICANA DE PRESUPUESTO PUBLICO, A.C.	(AMEPP)
<u>PANAMA</u>	ASIP-PANAMA	
<u>PERU</u>	ASOCIACION PERUANA DE PRESUPUESTO PUBLICO	(APPP)
<u>VENEZUELA</u>	ASOCIACION VENEZOLANA DE PRESUPUESTO PUBLICO	(AVPP)
<u>URUGUAY</u>	ASOCIACION URUGUAYA DE CONTABILIDAD Y PRESUPUESTO PUBLICOS	(ASUCYP)
<u>NICARAGUA</u>	ASOCIACION NICARAGÜENSE DE PRESUPUESTO PUBLICO	(ANIPP)

I N D I C E

1. Editorial

2. Temas:

- **Características del Sistema Integral de Contabilidad Gubernamental y su Relación con la Administración Presupuestaria**
- **La Unidad de Presupuesto y de Caja en la Gestión Financiera del Gobierno Central. La experiencia Uruguay**
- **Integración entre la Planeación de las Inversiones Públicas y la Presupuestación en México ..**
- **Presupuesto Integrado y Control de Gestión en las Empresas del Estado**

EDITORIAL

El presente número de la revista de ASIP está dedicado al IX Seminario Interamericano de Presupuesto, realizado en la Ciudad de Montevideo, del 23 al 27 de junio de 1980.

El IX Seminario fué organizado por la Contaduría General de la Nación, con la colaboración de la Secretaría de Planeamiento, Coordinación y Difusión y los auspicios de la Organización de Estados Americanos y la Asociación Interamericana de Presupuesto Público.

Hasta la fecha se han organizado nueve Seminarios Interamericanos de Presupuesto cuyas sedes han sido las ciudades de Caracas (1971), Lima (1972), Santiago de Chile (1973), Ciudad de México (1974), Quito (1975), Brasilia (1977), Buenos Aires (1978), Bogotá (1979) y Montevideo (1980).

El objetivo fundamental de este Seminario radicó, como para los anteriores, en el estudio de los progresos experimentados por las técnicas presupuestarias, habiendo constituido, a la vez, un ámbito propicio para el intercambio de informaciones y experiencias sobre los resultados alcanzados y los obstáculos encontrados en los procesos de modernización de las finanzas públicas en distintos países.

Más específicamente, la labor se centró en el análisis del temario siguiente:

- I. Características de los sistemas integrados de contabilidad pública en función de la administración presupuestaria.
- II. La unidad de presupuesto y de caja en la gestión financiera del Estado.
- III. Métodos y técnicas de presupuestación en la Administración descentralizada.
- IV. Integración entre el planeamiento de las inversiones públicas y la presupuestación.
- V. La programación presupuestaria en las Universidades.

El tema V fue objeto de tratamiento mediante un panel, realizándose asimismo otro, a cargo de la Contaduría General de la Nación, sobre el Teleproceso en el gasto público.

La ASIP, conciente de su importante papel en el mejoramiento de la téc-

nica presupuestaria en los sectores públicos latinoamericanos y de la conveniencia de utilizar la Revista como fuente divulgativa de los temas que se tratan en los Seminarios Interamericanos, ha considerado necesario publicar en este número únicamente por razones de espacio, los temas siguientes:

- Características del Sistema Integral de Contabilidad Gubernamental y su relación con la Administración -- Presupuestaria.
- La Unidad de Presupuesto y de Caja en la Gestión Financiera del Gobierno Central. La experiencia Uruguaya.
- Integración entre la Planeación de las Inversiones Públicas y la Presupuestación en México.
- Presupuesto Integrado y Control de Gestión en las Empresas del Estado.

De esta manera, el mencionado documento, conjuntamente con los publicados en las Revistas Anteriores permite disponer de una visión integral de -- los esfuerzos que en materia de reforma presupuestaria se están llevando a -- cabo en los últimos años.

Por último, la ASIP desea señalar que, tal como ha sido su norma inveterada, reitera su amplia disposición para incluir en su Revista los documentos técnicos que se produzcan vinculados a la razón de ser de nuestra Asociación.

**CARACTERISTICAS DEL SISTEMA INTEGRAL DE CONTABILIDAD
GUBERNAMENTAL Y SU RELACION CON LA
ADMINISTRACION PRESUPUESTARIA**

**AUTORES : Angel R. Gorostiza
Santiago Gutiérrez S.**

**Programa del Sector Público
Organización de los Estados Americanos**

INTRODUCCION

La Contabilidad Gubernamental, Fiscal, o de la Hacienda Pública, constituye el sistema de información financiera más importante de las organizaciones del sector público, a través del cual se puede conocer la gestión realizada y los efectos que ella produce en el Patrimonio Público.

Abordar el estudio de la Contabilidad Gubernamental es una tarea de trascendental relevancia, magnitud y complejidad dadas las características de las organizaciones públicas, las múltiples necesidades de información que debe satisfacer y la necesaria observancia y adecuación a las normas legales que regulan el manejo de la Hacienda Pública.

En este trabajo se plantean, como apoyo a las deliberaciones del IX Seminario Interamericano del Presupuesto Público, algunas reflexiones preliminares surgidas del convencimiento de que deben iniciarse estudios más acabados que conduzcan a plantear un enfoque teórico y procedimental que supere el estancamiento en que encuentra esta disciplina, dando a la Contabilidad Gubernamental la importancia que le corresponde como el principal sistema de información, convirtiéndola en una herramienta útil para el control de gestión de las organizaciones públicas.

En este documento se recogen, principalmente, las experiencias de los expertos del Programa del Sector Público de la Secretaría de la Organización de los Estados Americanos, obtenida en las labores de asistencia técnica a los países latinoamericanos y se adelantan, además, aspectos correspondientes a un trabajo específico sobre Contabilidad Gubernamental que se encuentra en elaboración bajo la responsabilidad de los autores de esta ponencia.

Las opiniones vertidas en este documento son de responsabilidad de los autores y no compromete al Programa del Sector Público de la Organización de los Estados Americanos.

ANGEL R. GOROSTIAGA
SANTIAGO GUTIERREZ S.

INTRODUCCION

La Contabilidad Gubernamental, Fiscal, o de la Hacienda Pública, constituye el sistema de información financiera más importante de las organizaciones del sector público, a través del cual se puede conocer la gestión realizada y los efectos que ella produce en el Patrimonio Público.

Abordar el estudio de la Contabilidad Gubernamental es una tarea de trascendental relevancia, magnitud y complejidad dadas las características de las organizaciones públicas, las múltiples necesidades de información que debe satisfacer y la necesaria observancia y adecuación a las normas legales que regulan el manejo de la Hacienda Pública.

En este trabajo se plantean, como apoyo a las deliberaciones del IX Seminario Interamericano del Presupuesto Público, algunas reflexiones preliminares surgidas del convencimiento de que deben iniciarse estudios más acabados que conduzcan a plantear un enfoque teórico y procedimental que supere el estancamiento en que encuentra ésta disciplina, dando a la Contabilidad Gubernamental la importancia que le corresponde como el principal sistema de información, convirtiéndola en una herramienta útil para el control de gestión de las organizaciones públicas.

En este documento se recogen, principalmente, las experiencias de los expertos del Programa del Sector Público de la Secretaría de la Organización de los Estados Americanos, obtenida en las labores de asistencia técnica a los países latinoamericanos y se adelantan, además, aspectos correspondientes a un trabajo específico sobre Contabilidad Gubernamental que se encuentra en elaboración bajo la responsabilidad de los autores de esta ponencia.

Las opiniones vertidas en este documento son de responsabilidad de los autores y no compromete al Programa del Sector Público de la Organización de los Estados Americanos.

ANGEL R. GOROSTIAGA
SANTIAGO GUTIERREZ S.

I.— EL CONCEPTO DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

1.— EVOLUCION DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Al revisar las definiciones que, en el transcurso del tiempo, se han dado sobre la Contabilidad Gubernamental, Pública, de la Hacienda Pública o Fiscal, como también se la denomina, se puede avisar con bastante claridad la evolución que ha experimentado esta disciplina.

Profundizando el análisis, se puede sistematizar la identificación de estos progresos observando la evolución operada en distintos aspectos fundamentales, como: objetivos, metodología, sustancia y alcance o cobertura.

1.1 OBJETIVOS

La Contabilidad Gubernamental en su concepción clásica persigue, como propósitos básicos casi excluyentes, los de suministrar información financiera para terceros (Organos del Poder Legislativo, acreedores, ciudadanía, etc.) y sustentar los mecanismos de control que aseguren la honestidad y legalidad en el manejo de fondos, valores y bienes públicos. No se plantea la necesidad de constituir una fuente de información interna que signifique un verdadero apoyo a los planos dirigentes.

En la actualidad, el crecimiento y complejidad de las actividades del sector público impone la aplicación y utilización de tecnologías administrativas cada vez más sofisticadas, si se desea actuar con eficacia, economía y eficiencia.

Los cambios y progresos más destacados que interesan a los efectos de este trabajo, corresponden a la adopción de los sistemas de planificación de mediano y largo plazo, a través de los cuales se determina las políticas, estrategias, programas y proyectos prioritarios y sus proyecciones financieras. Por otra parte, la planificación operativa anual conduce a la formulación de planes anuales y las decisiones pertinentes se explicitan en los presupuestos por programas al fijar los objetivos y metas a alcanzar y las acciones y necesidades de recursos reales y financieros para lograrlos.

Para estos efectos, los ejecutivos responsables de la ejecución de programas en todos los niveles jerárquicos del Sector Público y los ejecutivos que deben tomar decisiones de política financiera y presupuestaria, precisan disponer de información pertinente, oportuna y confiable, que les sirva de apoyo para la adopción de decisiones y para ejercer las funciones de dirección y control propio de su nivel.

De esta manera, a los objetivos "tradicionales", se agrega una muy importante, el de suministrar información apta para la toma de decisiones, articulando un sistema de información denominado "contabilidad administrativa, o gerencial, o de eficiencia", que apoya a la administración y alimenta al proceso de planificación, programación, presupuestación, ejecución y control de las actividades de los organismos del sector público.

Además de lo anterior la puesta en práctica de otros sistemas de información del sector público, tales como el Sistema de Contabilidad Nacional; el Sistema de Estadísticas Fiscales; el de Consolidación de Cuentas del Sector Público, requieren cada vez de más información,

I.— EL CONCEPTO DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

1.— EVOLUCION DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Al revisar las definiciones que, en el transcurso del tiempo, se han dado sobre la Contabilidad Gubernamental, Pública, de la Hacienda Pública o Fiscal, como también se la denomina, se puede avisar con bastante claridad la evolución que ha experimentado esta disciplina.

Profundizando el análisis, se puede sistematizar la identificación de estos progresos observando la evolución operada en distintos aspectos fundamentales, como: objetivos, metodología, sustancia y alcance o cobertura.

1.1 OBJETIVOS

La Contabilidad Gubernamental en su concepción clásica persigue, como propósitos básicos casi excluyentes, los de suministrar información financiera para terceros (Organos del Poder Legislativo, acreedores, ciudadanía, etc.) y sustentar los mecanismos de control que aseguren la honestidad y legalidad en el manejo de fondos, valores y bienes públicos. No se plantea la necesidad de constituir una fuente de información interna que signifique un verdadero apoyo a los planos dirigentes.

En la actualidad, el crecimiento y complejidad de las actividades del sector público impone la aplicación y utilización de tecnologías administrativas cada vez más sofisticadas, si se desea actuar con eficacia, economía y eficiencia.

Los cambios y progresos más destacados que interesan a los efectos de este trabajo, corresponden a la adopción de los sistemas de planificación de mediano y largo plazo, a través de los cuales se determina las políticas, estrategias, programas y proyectos prioritarios y sus proyecciones financieras. Por otra parte, la planificación operativa anual conduce a la formulación de planes anuales y las decisiones pertinentes se explicitan en los presupuestos por programas al fijar los objetivos y metas a alcanzar y las acciones y necesidades de recursos reales y financieros para lograrlos.

Para estos efectos, los ejecutivos responsables de la ejecución de programas en todos los niveles jerárquicos del Sector Público y los ejecutivos que deben tomar decisiones de política financiera y presupuestaria, precisan disponer de información pertinente, oportuna y confiable, que les sirva de apoyo para la adopción de decisiones y para ejercer las funciones de dirección y control propio de su nivel.

De esta manera, a los objetivos "tradicionales", se agrega una muy importante, el de suministrar información apta para la toma de decisiones, articulando un sistema de información denominado "contabilidad administrativa, o gerencial, o de eficiencia", que apoya a la administración y alimenta al proceso de planificación, programación, presupuestación, ejecución y control de las actividades de los organismos del sector público.

Además de lo anterior la puesta en práctica de otros sistemas de información del sector público, tales como el Sistema de Contabilidad Nacional; el Sistema de Estadísticas Fiscales; el de Consolidación de Cuentas del Sector Público, requieren cada vez de más información,

elaborada conforme a criterios específicos, lo cual exige que el producto del Sistema de Contabilidad, sea compatible como insumo para los sistemas antes mencionados.

Observamos así, que la Contabilidad Gubernamental experimenta una clara evolución en dos direcciones:

- perfeccionando y ampliando la información que produce la “Contabilidad Financiera” y,
- desarrollando la “Contabilidad Administrativa, de gestión, o de eficiencia”, con lo cual agrega un nuevo objetivo.

1.2 METODOLOGIA DEL REGISTRO

En Contabilidad Gubernamental, existen diversos criterios para dar por usado el crédito presupuestario de gastos y cumplida la estimación de ingresos. Estos criterios son el de caja, competencia y mixto.

Hasta no hace mucho tiempo, el criterio predominante ha sido el de caja, es decir, se registra en función exclusiva del movimiento de efectivo: los gastos cuando se pagan, los ingresos al percibirse en las arcas del Estado.

La aparición y utilización por la administración pública de las técnicas de planificación, programación operativa anual, presupuesto por programas, P.P.B.S., llevó al replanteo del papel de la contabilidad como suministradora de información de tal naturaleza que presenta insumos aprovechables por aquellas.

El devengamiento de derechos y de obligaciones, los costos de productos y servicios, la medición de eficacia y eficiencia de programas y proyectos, fueron algunos de los aspectos más acuciantes que se entró a considerar.

La Contabilidad Gubernamental debió entonces buscar soluciones metodológicas, recurriendo a las normas, principios y preceptos de la Contabilidad General, y en muchos casos adaptándolos a la naturaleza de su objeto de estudio, la Hacienda Pública.

Es así como el criterio de caja, es sustituido por el de competencia, sustentado en el registro del devengamiento de derechos y obligaciones sentándose en esta forma las bases primarias para la estructura y funcionamiento de una contabilidad de costos del sector público.

1.3 ALCANCE O COBERTURA

Bajo este título se ha considerado el ámbito institucional, espacial (regional) y restantes criterios de clasificación generalmente aplicables en la taxonomía del gasto y el ingreso público (funcional, económico, programática, etc.)

El modelo clásico abarca básicamente la información referente a la administración central y organismos descentralizados; los registros de las empresas públicas constituirían general-

mente un universo atomizado conformado por sistemas, métodos, registros, etc., que atendían las necesidades particulares de las microunidades, pero no respondían a criterios generales conducentes a posibilitar y facilitar una consolidación integradora. Por otra parte, se trabaja fundamentalmente con las dimensiones institucional y por objeto.

Desgraciadamente, aun cuando en la descripción de estas características usamos el tiempo pasado, esta realidad sigue vigente en muchos lugares de nuestra América.

No obstante, en otros, se ha avanzado notoriamente en la configuración de un sistema contable integrado, de características tales que los datos registrados alcancen a la totalidad de los ámbitos (institucional y espacial) se clasifiquen y ordenen en las necesarias dimensiones (sectorial, financiera, programática, por objeto, por financiamiento, etc.), y se interrelacionen convenientemente para posibilitar la obtención de estados contables consolidados de todo el sector público.

El alcance del sistema contable es entonces total, asumiendo potencialidades capaces de brindar el máximo de información.

Si además el funcionamiento de sus procesos se racionaliza adecuadamente, puede alcanzar paralelamente un mínimo de costo de operación.

1.4 MATERIA — SUSTANCIA

Designamos como materia o sustancia de la Contabilidad Gubernamental, a la cobertura que esta disciplina alcanza en relación con el tipo de información, producto de las actividades de producción de bienes y servicios, de acumulación y de regulación, del sector público.

Estas actividades están enmarcadas en el Presupuesto Público, en función de programas y proyectos que explicitan sus aspectos cualitativos, físicos y monetarios, relativo a su cumplimiento.

En su aspecto financiero, el Presupuesto refleja las autorizaciones máximas de gastos que podrán efectuarse en un período determinado y las estimaciones de las fuentes de fondos para su financiamiento.

De aquí que todas las acciones derivadas de la Administración Presupuestaria (que dicen relación con la determinación, programación y control de las asignaciones presupuestarias, y estimación de ingresos); de la ejecución de programas y proyectos y de otras decisiones de tipo financiero (transacciones derivadas de ejercicios anteriores a otras operaciones financieras) generarán información que deberá ser materia de registro y proceso contable, por cuanto afectarán a los activos, pasivos y Patrimonio del Estado.

La Contabilidad Gubernamental, clásica, se preocupó fundamentalmente de procesar información financiera relacionada con:

a) la ejecución del presupuesto público;

b) el control de Bienes Nacionales, que se refiere a variaciones e inventarios de activos fijos, tales como bienes inmuebles, muebles y materiales y suministros;

c) el control de la Deuda Pública;

d) el control de los movimientos del Tesoro (movimiento de fondos, valores, obligaciones y derechos a corto plazo).

lo cual ha dado origen al establecimiento de sistemas, que se han desarrollado en forma independiente y de acuerdo a las necesidades de control particulares en cada caso, constituyendo un enfoque parcial de lo que debe ser realmente la Contabilidad Gubernamental.

Las crecientes necesidades de información inducen la ampliación de la materia que es objeto de la Contabilidad Gubernamental, y se plantean nuevos desafíos en relación con el diseño de un sistema Integral de Contabilidad Gubernamental que suministre información relevante, oportuna y confiable, que cubra las materias siguientes:

a) presupuestaria, relativa al cumplimiento de las actividades presupuestarias, explicitando claramente la evolución de la ejecución del presupuesto en relación a las asignaciones para gastos y estimaciones de ingresos, mediante el registro de los momentos o fases del gasto y el ingreso.

b) patrimonial, cuya finalidad es determinar la composición y variaciones que se producen en el Patrimonio del Estado, configurando el activo y el patrimonio neto. La ecuación elemental del patrimonio es: Activo menos Pasivo igual Patrimonio Neto.

c) financiera, que dice relación con los movimientos de efectivo y valores y, derechos y obligaciones de corto plazo, que tienen efecto sobre los flujos de caja y determinan la situación fiscal o del Tesoro.

d) económica, que será entendida como la explicitación de las causas que motivan las modificaciones (aumentos o disminuciones) o la inmovilidad del patrimonio, y permite, además conocer y analizar el comportamiento de los gastos e ingresos.

e) administrativa, que permite proporcionar información de realimentación con el propósito de comandar la gestión del sector público (planificación, dirección, control), de medir su eficacia, eficiencia y de constituir un insumo idóneo para la adopción de decisiones.

2.— DELIMITACION CONCEPTUAL

Se puede apreciar, de lo expuesto, la amplitud del cambio de enfoque que ha experimentado la Contabilidad Gubernamental, que va de una definición legalista del control de la Hacienda Pública, planteada por los autores clásicos, hasta una concepción amplia que la sitúa como una herramienta fundamental que apoya al proceso de dirección de la gestión de los entes públicos y provee los elementos necesarios para que se cumplan las acciones de control legal correspondientes.

Con base en los antecedentes expuestos, y con el apoyo de los conocimientos proporcionados por la Teoría de Sistemas y de la Información, se puede ensayar la siguiente delimitación conceptual de la Contabilidad Gubernamental, que se aplicará en este trabajo:

- constituye un sistema, en el conjunto de los Sistemas de Información del Gobierno, pudiendo situarse junto a otros tales como, el de Estadística y el de Contabilidad Nacional.
- se considera una rama de la Contabilidad, (junto con la Contabilidad Empresarial y la Contabilidad Social), de la cual toma los principios generalmente aceptados adaptándolos a la realidad en que actúa y a la legislación del Estado al que sirva.
- comprende un conjunto de técnicas y procedimientos para captar y procesar datos transformándolos en información polidimensional (económica, financiera, administrativa, patrimonial y presupuestaria).

La Contabilidad Gubernamental, es, entonces, una disciplina que es parte de la Contabilidad, de la que extrae sus principios y preceptos, a veces adaptándolos, para prescribir una serie de técnicas destinadas a captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar e interpretar la actividad económica, financiera, administrativa, patrimonial y presupuestaria del Estado, implementando un subsistema del sistema de información de las organizaciones públicas, y enmarcándose en una estructura legal predefinida.

II — EL SISTEMA INTEGRAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

1. — LA CONTABILIDAD COMO SISTEMA INTEGRAL

Toda institución configura, de acuerdo a la teoría de sistemas, un sistema total y abierto. Es total porque es un sistema mayor que está compuesto por un conjunto debidamente integrado de sub sistemas. Es abierto, por cuanto, se relaciona con el entorno para la obtención de los recursos e insumos necesarios para producir los bienes y/o servicios que ofrece a éste en función de los objetivos que determinan su existencia.

La institución, a la vez, configura un entorno para la operación de los sub-sistemas que se integran en ella; estableciendo las relaciones y objetivos de cada uno de éstos.

Se plantean diferentes enfoques para abordar el estudio de las organizaciones desde el punto de vista de la Teoría de Sistemas, por lo que no hay un criterio único sobre la estructura de sistemas de una institución.

A los fines de este documento, interesa reconocer la existencia de los siguientes sistemas:

- a) los que dicen relación con el gobierno de la institución, que están configurados por el Sistema Decisional que se apoya en los Sistemas de Planificación; de Control y de Información, y
- b) aquellos que integran acciones y elementos que configuran los procesos operativos y los de obtención de recursos.

El Sistema de Información, que es nuestro objeto de análisis, es aquel que "recoge todos los datos que se producen como consecuencia de los actos internos y externos del sistema total, encontrando su principal papel en la realimentación, mediante la cual el sistema decisio-

nal pueda conocer los resultados de las acciones impulsados previamente y adoptar las medidas correctivas oportunas" (1). Los datos que procesa el sistema corresponden a elementos de tipo decisional que regulan el desarrollo de las actividades, información de resultados obtenidos en dichas actividades y de otros elementos del medio interno y externo.

El Sistema de Información está compuesto por varios sistemas. De acuerdo a los objetivos y a la naturaleza de la información se puede reconocer la existencia de un sistema de Información Financiera, cuyo principal componente es el Sistema de Contabilidad, puesto que la mayor parte de la información está constituida por datos relativos a obtención y uso de los recursos financieros.

Considerar la Contabilidad Gubernamental como un sistema y, en especial como un Sistema Integral, implica que debe ser total y abierto; convenientemente articulado en sus componentes para captar datos, procesarlos y brindar información de distinta naturaleza; variado y diferente grado de condensación; orientada y destinada a satisfacer las necesidades de los niveles decisivos de la organización y de terceros interesados en la gestión pública.

El sistema es total porque comprende todas las actividades que se desarrollan en las unidades y dependencias del nivel de gobierno al que se aplica.

Además, porque procesa toda la información de tipo presupuestario, financiero, patrimonial, económico y administrativo pertinente que se genera en su ámbito, junto con aquella proveniente del entorno que sea útil para la gestión.

En relación a lo anterior cabe destacar que la aplicación del Presupuesto por Programas, impone nuevas exigencias a la Contabilidad en relación con la necesidad de fijar responsabilidades y controlar la eficacia en la gestión pública.

La medición de eficacia, requiere el registro de la producción no sólo en valores monetario, sino en volumen físico, ya que de lo que se trata es de medir el grado en que se alcanza una meta (expresión cuantitativa —física o monetaria— de un objetivo).

La medición de eficiencia significa establecer una relación entre insumo y producto; cantidad dada de producto con un mínimo de insumo, o cantidad dada de insumo con un máximo de producto. El insumo traducido a expresión monetaria es el costo.

El concepto de costo incorporado a la medición de las erogaciones de funcionamiento, operación y/o producción de las acciones gubernamentales, rompe la tradicional igualdad de gastos presupuestados igual a costos. Los Presupuestos Gubernamentales son normalmente autorizaciones para comprar bienes y/o servicios; no dicen relación de su consumo, no computan depreciación del activo ni los cargos por provisiones para situaciones futuras; absorben en el ejercicio de su afectividad gastos cuya incidencia debería ser distribuida en varios años.

Además del costo, la técnica del Presupuesto por Programa requiere una Contabilidad por Areas de Responsabilidad —distinta de la tradicional Contabilidad de Responsables— a fin de ejercer un control sobre los resultados de áreas asignadas a funcionarios con la debida autoridad.

(1) F. Pozo Navarro, Dirección Por Sistemas. Editorial Limusa, México, 1976, pág. 70.

Se trata de una clase de Contabilidad Gerencial que, clasificando las operaciones de conformidad con una estructura de delegación y descentralización de autoridad, permite la evaluación de la performance de funcionarios y/o unidades cuyo desempeño es de interés conocer por su contribución al logro de los objetivos institucionales.

En consecuencia, se entenderá que un Sistema de Contabilidad Gubernamental es Integral, cuando está compuesto por otros Sistemas, que presentan interrelaciones inter e intrasistémicas perfectamente definidas y actuantes y sea capaz de entregar un producto Informativo —de tipo patrimonial financiero, económico administrativo y presupuestario— que alimente equilibradamente a los distintos niveles jerárquicos, y se constituya en un efectivo apoyo para la adopción de decisiones racionales en el sector público.

2. — OBJETIVOS DEL SISTEMA INTEGRAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL (2)

Se puede señalar que el objetivo general al cual debe responder un Sistema Integral de Contabilidad Gubernamental es el de:

Proveer información de tipo presupuestario, financiero, patrimonial, económico y administrativa, referida a los ámbitos institucionales, espacial y sectorial de los diferentes niveles de Gobierno, con el fin de atender a las necesidades de la administración interna y el control legal de dichas organizaciones, así como también a las de terceros interesados en el conocimiento de los resultados de la gestión pública.

De este objetivo general se desprenden los siguientes objetivos específicos:

2.1 Producir información para la toma de decisiones para la administración interna

Los administradores responsables de la gestión de los organismos gubernamentales requieren de información oportuna, relevante y confiable, que apoye la toma de decisiones en las diferentes fases del proceso administrativo, integrado por la planificación, programación, presupuestación, ejecución, control y evaluación, que permita:

- a.- la adopción de las decisiones referentes a la determinación de los objetivos, las metas y los recursos necesarios para su cumplimiento, que se produce previamente y durante la formulación de los planes, políticas, programas y presupuestos.
- b.- tomar las decisiones requeridas para ejecutar dichos planes, programas y presupuestos, a través de las acciones que corresponden a cada área funcional de la organización.
- c.- reprogramar los objetivos, metas, asignaciones de recursos y estimaciones de ingreso, de acuerdo a los resultados alcanzados y nuevas necesidades, durante la ejecución.
- d.- efectuar las acciones de control de la ejecución y de evaluación de resultados, y tomar las decisiones necesarias para corregir las desviaciones que se produzcan en relación con los objetivos y metas establecidas.

(2) Conceptos basados en el documento de OEA (J. Ripa) La Contabilidad Gubernamental como Instrumento para la toma de Decisiones Misión Asistencia Técnica en Venezuela, Caracas, 1974.

e.- mantener permanentemente informados a los niveles ejecutivos correspondientes, de los resultados alcanzados y de los efectos económicos, financieros y patrimoniales producidos como consecuencia de la gestión realizada en los correspondientes organismos públicos.

Por otra parte, los responsables de la Administración Presupuestaria, necesita información permanente que apoye las acciones relacionadas con la programación, obtención, utilización y control de los recursos, en especial los financieros.

El desafío que se le plantea a la Contabilidad Gubernamental consiste en estructurar métodos capaces de suministrar, como mínimo, información sobre:

- Movimiento presupuestario, contemplando todos los momentos del gasto y el ingreso; Estados de Ejecución Presupuestaria (financiera y física);
- Movimiento del efectivo y valores;
- Nacimiento y extinción de derechos y obligaciones;
- Existencia y consumo de inventarios;
- Existencia y variaciones del activo fijo, computando su depreciación;
- Distribución de gastos entre ejercicios, según su incidencia o generalmente aceptada por los principios contables;
- Asignaciones de los ingresos al ejercicio de su competencia, aun cuando se hayan cobrado en otros (casos de los impuestos percibidos por adelantado);
- Costos de Operaciones, Costos de Producción, Costos de Financiación;
- Resultados por áreas de responsabilidad;
- Estados de Situación, de Resultados, de Variaciones del Patrimonio, de Origen y Aplicación de Fondos.

2.2 Producir información para permitir el control de legalidad en el manejo de los fondos y Bienes Públicos

El ordenamiento jurídico existente en cada país, norma la acción del Estado y las condiciones básicas a las que deben sujetarse sus actos estableciendo en forma específica las atribuciones y condiciones que regulan los aspectos financieros de la gestión pública, dando origen al control legal, o control fiscal.

El control de legalidad tiene por objeto velar por el cumplimiento de las normas constitucionales, legales, reglamentarias e instructivas, dictadas para garantizar la honestidad del manejo de la hacienda pública, y se realiza por órganos del Poder Ejecutivo y del Poder Legislativo.

Por lo tanto, el Sistema de Contabilidad Gubernamental debe producir la información financiera y física, con el suficiente grado de detalle y especificidad que permita efectuar los controles legales establecidos para verificar que:

- a.- los ingresos que perciben los organismos públicos se recauden, custodien, distribuyen e inviertan de acuerdo a las normas vigentes.
- b.- los créditos presupuestarios establecidos en las leyes de presupuesto, sean autorizados por los funcionarios competentes; que exista la disponibilidad presupuestaria antes de comprometer el gasto; que se afecte a la partida de gastos correcta; y que se cumplan los procedimientos administrativos al respecto.
- c.- exista suficiente documentación que garantice el cumplimiento de las obligaciones contraídas por terceros en sus transacciones con los organismos públicos.
- d.- se cumplan las normas y exigencias legales en relación con la deuda y crédito público; sobre custodia de valores y bienes de activo fijo y materiales.

2.3 Producir información para terceras personas ajenas a la administración

La información suministrada por la Contabilidad Gubernamental debe, además de lo anteriormente señalado, atender a las necesidades de información de otros entes del Poder Ejecutivo; del Poder Legislativo, del Judicial y de terceras personas del sector privado y externo.

La información contable que suministre el Sistema de Contabilidad Gubernamental deberá cumplir con criterios, normas de uniformidad y forma de presentación, que lo haga compatible y útil de acuerdo a los fines de quien lo utilice, y permita que:

- a.- los órganos especializados del Poder Ejecutivo, puedan: registrar las transacciones del Gobierno en el Sistema de Cuentas Sociales; elaborar las Cuentas Consolidadas del Sector Público; mantener la información estadística; efectuar análisis y estudios respecto de la gestión pública en relación con los conceptos presupuestarios, financieros o económicos, etc.
- b.- el Poder Legislativo conozca y juzgue la gestión administrativa financiera de la administración.
- c.- los organismos financieros del sector externo, privado y de carácter internacional conozcan la situación patrimonial del ente público, así como la utilización y cumplimiento de las condiciones en relación con los créditos que han otorgado.

3.— ESTRUCTURA DEL SISTEMA INTEGRAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

La estructura del Sistema de Contabilidad Gubernamental, está condicionado por los siguientes elementos:

- los objetivos que se espera lograr al operar el sistema, y que determinan la necesidad de obtener información sobre el movimiento y resultados de los aspectos presupues-

tarios, financieros, patrimoniales, económicos y administrativos, de la gestión pública.

- las normas legales vigentes sobre el manejo de la Hacienda Pública que, en general, determinan la necesidad de control específico en relación con el Tesoro, los Bienes Nacionales, la Deuda Pública y el Presupuesto.
- la noción de entidad a la que se aplica el sistema, y que corresponde a cada una de las entidades de Derecho Público que corresponden a la división política del Estado que administran patrimonios separados: la Nación (Fisco Nacional), los Estados y los Municipios. Por extensión, se aplica a los organismos públicos, descentralizados que tienen patrimonio independiente del Fisco Nacional y las empresas en que el Estado tiene participación accionaria.
- los criterios de la teoría contable y administrativa, que permiten distinguir dos tipos de contabilidad, en función de las necesidades de información y control: a) la contabilidad financiera, tradicionalmente asociada al concepto de contabilidad general y, b) la contabilidad administrativa, o gerencial, asociada al concepto de contabilidad analítica.

Se puede considerar que el Sistema Integral de Contabilidad Gubernamental está formado por dos sistemas principales:

- a.- el *Sistema de Contabilidad General*, que procesará todas las transacciones financieras que afectan a los activos, pasivos y patrimonio de la entidad, de acuerdo a los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados y adaptados a las características particulares y legales del manejo de la Hacienda Pública, y
- b.- el *Sistema de Contabilidad Analítica*, que procesará la información financiera y física proveniente de la programación, presupuestación y ejecución de las acciones que corresponden a la entidad, y cuya finalidad es producir información relevante, y oportuna que sirva como un medio de comunicación interna, que apoye las decisiones durante la ejecución de los programas y proyectos, y que suministre los elementos de juicio necesarios para controlar la eficiencia en la obtención y uso de los recursos, así como, la evaluación de la gestión.

Los dos sistemas estarán, a la vez, integrados por sistemas y sub sistemas que procesarán la información particular que corresponda a los diferentes aspectos presupuestarios, financieros, patrimoniales, económicos y administrativos, requeridos para atender las necesidades de información y control de la gestión pública.

3.1 Sistema de Contabilidad General

Este sistema procesa la información financiera que se registra y controla a través de los siguientes tipos de cuentas:

- las denominadas genéricamente cuentas patrimoniales, que corresponden a los diferentes conceptos en que se clasifican los Activos, Pasivos y el Patrimonio; que se caracterizan por ser de tipo permanente y acumulativo, por cuanto sus saldos al fin del

ejercicio se transfieren como iniciales al siguiente, permitiendo que, en cualquier momento se conozca el monto acumulado a esa fecha.

- las denominadas de resultados, que corresponden a los rubros de ingresos y gastos que se producen durante la vigencia del ejercicio; son de carácter transitorio y al término del ejercicio se cancelan contra la cuenta de patrimonio, y/o de activo y pasivo, si procede.
- las de orden, que reflejan derechos y obligaciones de carácter contingente, que pueden generarse entre la entidad y terceros.

Atendiendo a las necesidades de información y control y a las disposiciones legales correspondientes, se puede identificar los sistemas que lo componen que, a lo menos, pueden ser los siguientes:

3.1.1 Sistema de Contabilidad del Tesoro.

Su objetivo es mostrar la situación del Tesoro, del ente en su conjunto, tanto en lo relativo a la posición financiera, que resulta de la comparación de los activos y pasivos corrientes de tipo monetario, como en relación a la posición de caja que resulta de la existencia de dinero en caja y bancos. Comprende además el control del movimiento de fondos en las dependencias del ente.

3.1.2 Sistema de Contabilidad de Bienes de Activo Fijo de Consumo

Su finalidad es mostrar el monto y composición de los bienes reales que posee la entidad, y que de acuerdo a las disposiciones legales deben ser valorizados y contabilizados. Existen otros bienes de infraestructura física, que no son objeto de valorización contable y no figuran como un activo, pero que son controlados extra-contablemente.

3.1.3 Sistema de la Deuda Pública

Su objetivo es informar y controlar el movimiento de las operaciones de Crédito Público, directas e indirectas, en cualquiera de sus formas, tanto internas como externas, de manera tal que sea posible conocer en cualquier momento la situación de endeudamiento del ente.

3.1.4 Sistema de Contabilidad Presupuestaria

Su finalidad es informar sobre la ejecución activa y pasiva del presupuesto, al registrar detalladamente el cumplimiento de las estimaciones de ingreso y la utilización de las asignaciones para gastos que se han aprobado en la Ley Anual del Presupuesto. Provee además la información general y específica requerida para la Administración Presupuestaria y el Control Fiscal.

3.1.5 Sistema Centralizador, o de Contabilidad Central

Su objetivo es procesar la información producida por los sistemas antes indicados y otras transacciones registradas directamente, con el fin de afectar las cuentas de mayor y producir el Balance de la Hacienda, correspondiente a la entidad.

Estos sistemas deben contemplar en forma específica las diferentes operaciones que tienen un efecto contable, por consiguiente, de acuerdo con la naturaleza de éstas y las necesidades de información y control, será procedente identificar y estructurar sub-sistemas subordinados. Al respecto, se pueden identificar los siguientes, sin ser todos:

— En el Sistema de Contabilidad del Tesoro:

- a) *Sub Sistema de Contabilidad de Tesorería*, que regula los procedimientos y registros contables en la Tesorería Nacional, Estadual, Municipal, según corresponda.
- b) *Sub Sistema de Contabilidad de Fondos Especiales, Valores y Especies Fiscales*.
- c) *Sub Sistema de Movimiento de Fondos*, que regula los procedimientos y registros contables para el control de los Fondos que se distribuyen en el ámbito geográfico que corresponde a las dependencias del ente.

— En el Sistema de Contabilidad de Bienes de Activo Fijo y de Consumo

- a) Sub Sistema de Contabilidad de Bienes Inmuebles.
- b) Sub Sistema de Contabilidad de Bienes Muebles.
- c) Sub Sistema de Contabilidad de Almacenes, Proveedurías, Depósitos.

— En el Sistema de Contabilidad de la Deuda Pública:

- a) Sub Sistema de Deuda Pública Directa.
- b) Sub Sistema de Deuda Pública Indirecta.

— En el Sistema de Contabilidad Presupuestaria:

- a) Sub Sistema de Contabilidad Presupuestaria de Ingresos.
- b) Sub Sistema de Contabilidad Presupuestaria de Gastos.

3.2 Sistema de Contabilidad Analítica

Este sistema procesa la información financiera que se genera en los sub sistemas del sistema de contabilidad general; la información cuantitativa que producen las unidades operativas y centros de gestión presupuestaria, e información de tipo cuantitativo y cualitativo que se produce en la planificación y programación, así como en el entorno de la entidad, con el fin de generar información útil a los fines de la administración interna, y realimentar el proceso de planificación, programación y presupuestación.

Dadas sus características, no presenta una estructura definida, y sus componentes dependerán del tipo de información que se deba procesar. En general, se puede identificar, entre otros, los siguientes sistemas:

3.2.1 Sistema de Información de la Ejecución Presupuestaria

Su finalidad es integrar la información financiera con la cuantitativa, resultante de la ejecución del presupuesto de ingresos y de los programas y proyectos, para mostrar el grado de cumplimiento de las metas establecidas, determinar las desviaciones y proveer antecedentes para adoptar las decisiones correctivas pertinentes.

La información que se procese deberá sujetarse a la misma clasificación de categorías presupuestarias, de objeto del gasto y naturaleza de los ingresos que figuran en el presupuesto aprobado.

Es un sistema de uso general y uniforme, en todas las dependencias que deben ejecutar el presupuesto, conforme a su distribución institucional.

3.2.2 Sistema de Contabilidad de Costos

Su objetivo es determinar, el costo de los Programas, Proyectos y Producto o Servicios, por cuanto la información contenida en el presupuesto no está orientada a este fin y no permite obtenerlo en forma directa, ya que las asignaciones presupuestarias se refieren a insumos a adquirir y no a usar; a gastos que no son costos del período (inversiones, servicios de deudas), aparte de que ciertos gastos inherentes e imputables a los programas proyectos y productos están centralizados en la dependencia gubernamental o en el Ministerio de Hacienda.

El sistema de costo permite asignar gastos y costos incurridos, establecer las relaciones de insumo-producto y de costo-beneficio; controlar la eficiencia en el uso de los recursos; proveer información para la selección de alternativas de tecnologías de producción de bienes y/o servicios y, en general, suministrar la información cuantitativa que realimentan los procesos de planificación, programación y presupuestación.

3.2.3 Sistema de Contabilidad por Areas de Responsabilidades

Su finalidad es suministrar información útil para el control, toda vez que procesa la información pertinente a cada área de responsabilidad, que pueda ser diferente a la estructura de actividades del presupuesto por programas, clasificando los gastos, los costos y los ingresos de acuerdo a si son, o no, de directa responsabilidad del ejecutivo que dirige cada área.

Está orientado al análisis de la eficiencia de la gestión en dicha área. Permite desagregar la información contenida en los presupuestos en aquellos casos en que una actividad o proyecto, cubra más de un centro de responsabilidad, así como también, para el control de tareas y trabajos.

Este sistema puede tener un uso más generalizado que el de costo, ya que resulta un complemento útil del Presupuesto. Cumple los mismos fines generales del sistema de costos.

3.2.4 Sistema de Responsables

Su objetivo es controlar los activos (fondos y valores y bienes públicos) que se han asignado a funcionarios públicos para el desempeño de sus funciones, y para la ejecución del presupuesto de gastos.

Este sistema está estrechamente vinculado con los sistemas de la Contabilidad General por lo que necesariamente tendrá un uso generalizado en el ámbito de la entidad.

3.2.5 Sistema de Estadísticas

Su finalidad es la de suministrar series y análisis estadísticos de la información que se procesa en el Sistema de Contabilidad Gubernamental.

4.— CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

4.1 Ambitos de Aplicación

El sistema de Contabilidad Gubernamental se aplica en el ámbito institucional que corresponde a cada uno de los entes públicos que representan haciendas separadas, que son la Nación (Fisco Nacional), los Estados y los Municipios.

En el ámbito de cada nivel de Gobierno, están comprendidos todos los organismos y dependencias del Poder Público (Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial).

El grado de amplitud y complejidad del sistema variará en función de la magnitud y características de cada ámbito, así como las de cada una de las entidades federales y municipales.

Como los organismos que comprenden la administración descentralizada deben llevar contabilidad, el Sistema a emplear podrá tener una estructura igual o similar, al de Contabilidad Gubernamental, teniendo en cuenta las adaptaciones naturales derivadas de las particularidades y características propias de cada uno de ellos. En el Capítulo IV, se presentan las principales características del sistema de contabilidad para los organismos descentralizados.

En general, las participaciones que el Fisco Nacional, los Estados y Municipios, tienen en este tipo de organismos, se refleja en la Contabilidad Gubernamental, y en el Balance de la Hacienda correspondiente, en dos formas:

- como el valor del Patrimonio Neto del organismo autónomo, de acuerdo a su contabilidad, a la fecha del Balance de la Hacienda Pública.
- como el valor del capital en acciones aportado por el Ente, en el caso de las sociedades. Aquellas sociedades filiales de organismos autónomos o de otras sociedades no aparecerán explícitos por cuanto los aportes de capital correspondientes están considerados en el patrimonio del organismo que lo efectuó.

4.2 Desconcentración del Sistema de Contabilidad Gubernamental

Para la operación del Sistema, deberá tenerse presente la organización administrativa interna de cada nivel de Gobierno, por lo que será necesario concebirlo como un sistema desconcentrado, que presenta la siguiente estructura:

- Nivel de Consolidación General, que corresponde al del organismo a cuyo cargo estará la contabilidad general de la Nación, Estados y Municipios, tales como la Contaduría General, o la Contraloría General, que opera el sistema Centralizador que consolida la información contable y genera el Balance de la Hacienda y estados contables complementarios.
- Nivel Central del Organismo, que corresponde a cada uno de los organismos o dependencias de cada nivel de Gobierno, que centraliza y consolida la información generada en cada uno de los niveles subordinados, de acuerdo a su organización interna. Además comprende a las unidades de nivel operativo (básico) que no están desconcentradas geográficamente.
- Nivel Desconcentrado del Organismo, que corresponde a todas las unidades que están desconcentradas geográficamente y que tienen determinados grados de autonomía. En estos niveles se procesa la información generada en las unidades operativas (básicas) dependientes, ubicadas en el lugar de asiento de la unidad desconcentrada. Además centraliza y consolida la información de las Unidades Operativas Desconcentradas, en su ámbito, con las propias e informa al nivel superior.
- Nivel de Unidad Operativa (Básica), que corresponde a cada una de las unidades administrativas ejecutoras, en las que se produce la información primaria, como consecuencia del desarrollo de las acciones presupuestarias, que le corresponda.

Por lo tanto, la información contable primaria se genera en la unidad operativa y se somete a una consolidación y agregación de primer grado en los niveles desconcentrados y Central del organismo, lo que permite además obtener información a nivel regional.

La agregación y consolidación de segundo grado se produce en el nivel central del organismo al procesar la información de los niveles desconcentrados. En el tercer grado de agregación, se obtiene la consolidación general para cada nivel de Gobierno, al procesar la información producida por cada organismo.

Se desprende de lo anterior que, en cada organismo y en cada uno de los niveles indicados, se deberá operar los sistemas y subsistemas, en forma total o parcial de acuerdo a las necesidades de control que sean pertinentes. En general, en cada organismo se deberá operar los sistemas de contabilidad de Bienes de Activo Fijo y de Consumo; de Contabilidad Presupuestaria, y los Analíticos que correspondan. Además en la Tesorería operará el Sistema de Contabilidad del Tesoro y, en la unidad a cuyo cargo esté el control del Crédito Público, operará el de Contabilidad de la Deuda Pública.

4.3 Requisitos

La adecuada operación de los sistemas y sub sistemas de la Contabilidad Gubernamental, se sustenta entre otros, en los siguientes requisitos básicos:

- a.- Debe existir un Plan de Cuentas suficientemente amplio y detallado, para que se registren todas las situaciones y transacciones que se producen como consecuencia de las actividades económicas y financieras del ente público.

Las cuentas se clasificarán según correspondan a los grupos de: Activo, Pasivo; Patrimonio; Gastos e Ingresos Presupuestarios; y de Orden, y se estructurarán en Cuentas

y sub-cuentas conforme a un código numérico que permita adiciones y desagregaciones de acuerdo a las necesidades de información y control.

Las cuentas deberán ser lo suficientemente desagregadas como para identificar claramente e individualizar el tipo de transacciones que comprende, a los fines de facilitar el uso de la información en el Sistema de Contabilidad Social y de Estadísticas Fiscales.

El Plan de Cuentas deberá ser uniforme en su aplicación a los diferentes niveles de Gobierno.

- b.- Cada sistema y sub sistema, empleará las cuentas de activo, pasivo, patrimonio, presupuestarios y de orden que le sean pertinentes, mediante registros por partida doble y/o partida simple (cuando las transacciones tienen una relación unidireccional). De esta manera será posible verificar la corrección de los registros mediante la "cuadratura" contable, entre las cuentas y contra-cuentas, dentro del sistema y en relación con los otros sistemas.
- c.- Debe establecerse una clara relación entre los procedimientos administrativos y operativos de manera que se integren con los procedimientos contables, explicitando la forma en que debe fluir la información y el tipo de registro contable a realizar en todas aquellas etapas del proceso, en la cual surge la necesidad de contar con información contable y/o de establecer un punto de control y medición.
- d.- Deberán elaborarse manuales o instructivos que indiquen claramente los procedimientos a seguir y registros contables a realizar para afectar a las cuentas que corresponda.

III — CARACTERISTICAS DE LOS SISTEMAS DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

1. SISTEMA CONTABILIDAD DEL TESORO

1.1. Delimitación del Tesoro

En la Administración Pública, la estructura orgánica del Tesoro comprende una Tesorería Central y sus satélites, representados por las Giradurías o Pagadurías Sectoriales y las agencias recaudadoras:

Entre estos elementos orgánicos se establecen distintos tipos de relaciones; distinguiremos dos: las operativas y las de información.

Las relaciones operativas básicamente se refieren a los movimientos de fondos y valores entre el órgano central y los delegados. Así las agencias recaudadoras deben centralizar normalmente sus cobranzas en una cuenta bancaria única, cuyo manejo en cuanto a las libranzas contra esos fondos es facultad privativa de la Tesorería Central. Por su parte, la Tesorería Central coloca fondos a disposición de las unidades encargadas de los pagos a nivel sectorial conforme a cuotas, solicitudes, etc.

Estos movimientos operativos deben originar una corriente informativa, que constituye el soporte de la Contabilidad del Tesoro.

1.2 Concepto de Contabilidad del Tesoro

Es la que asienta los movimientos de dinero en efectivo, cheques, otros valores realizables a la vista, y se extiende al registro de todas las partidas de activo y pasivo corriente, excepto las variaciones de los inventarios de bienes de consumo (stock).

1.3 Contabilidad de los Ingresos

En lo que hace a los ingresos, la Contabilidad del Tesoro debe captar y registrar los que se concretan en entradas de dinero, valores a la vista, y derechos de cobro (documentados o no) estén o no presupuestados, y correspondan o no al ejercicio en curso.

Los ingresos del sector público, se clasifican generalmente en:

a) *Ingresos Corrientes:*

- **Tributarios:**
 - Impuestos
 - Tasas
 - Contribuciones
 - Recargos y Retenciones Cambiarias
- **No Tributarios:**
 - Ventas de Bienes y Servicios
 - Rentas de Activos Fijos
 - Rentas de Activos Financieros
 - Multas, Concesiones, Canon Fiscales
 - Contribución a Fondos de jubilaciones y pensiones.
- **Transferencias**

b) *Ingresos de Capital:*

- Recursos de Crédito
- Ventas de Activos Fijos
- Ventas de Activos Financieros
- Cobranza de Préstamos
- Transferencias
- Donaciones.

En el proceso de contabilización e información de estos ingresos, se distinguen tres fases:

- a) el devengamiento del derecho al cobro;
- b) el cobro, y
- c) la centralización (depósito en la cuenta única)

En general la fase, o paso a): es detectada y captada, en primer lugar, en la unidad administrativa directamente vinculada a la acción; Vgr. en los tributos, las oficinas recaudadoras; en la venta de bienes, la unidad que realiza la venta.

Se deriva entonces una corriente informativa necesaria entre todos los sectores administrativos y el Tesoro, para que éste esté informado de la generación de los derechos de cobro,

pueda cumplir con la fase b): efectuar y registrar las cobranzas y, la c): preparar correctamente sus informes contables.

La definición de la periodicidad, estructura, grado de análisis, ruta del flujo, etc., de esa información constituye uno de los sustentos básicos del sistema y dice relación con la centralización o descentralización, y concentración y desconcentración de la estructura administrativa.

La Contabilidad del Tesoro, en lo que se refiere a ingresos, brindará por lo menos la siguiente información:

- Sumas cobradas por las unidades recaudadoras distinguiendo por la naturaleza del ingreso (impuestos, ventas, etc.) y por el ejercicio al que corresponde.
- Sumas transferidas a Tesorería Central;
- Pendiente de depósito en la cuenta bancaria única;
- Derechos de cobro pendiente de realización.

1.4 Contabilidad de los Gastos

En esta materia el sistema de la Contabilidad del Tesoro tomará nota de los pagos en efectivo y generación de obligaciones a corto plazo.

Aquí también se debe distinguir fases de la operatoria: a) Transferencia de fondos de la Tesorería Central a las Pagadurías, y b) pagos por las Pagadurías o Giradurías. Podría existir un nivel regional, en cuyo caso la Tesorería Central colocaría fondos a disposición de Tesorerías Regionales y estas los distribuirían entre las Giradurías de las Unidades Operativas, pero se hará abstracción de él a fin de simplificar el modelo.

El paso a) se origina en un Programa Financiero o Programa de Caja, que establece los fondos a transferir en los distintos periodos a las unidades operativas. Está implícito que ese Programa Financiero ha sido preparado sobre la base de una programación real o de avance físico. La Tesorería Central puede llevar entonces un control del desarrollo de ese Programa de Caja.

Por su parte las unidades operativas contraerán obligaciones de pago atendiendo a las disponibilidades financieras que están previstas en el Programa de Caja, cumpliendo el paso b).

Debe destacarse que el verdadero Pasivo a Corto Plazo del Estado (libramientos impagos, letras de tesorería, otras deudas, etc.) se genera y manifiesta a nivel de las Giradurías y Pagadurías, y corresponde a relaciones con terceros. Las "obligaciones" que asume la Tesorería Central hacia otras partes del sector público ("derechos" de éstas a recibir los fondos previstos en el Programa de Caja) no constituye pasivos.

Por lo tanto en lo que hace a gastos, el Sistema de Contabilidad del Tesoro deberá entregar como mínimo la siguiente información:

- Cifras del Programa de Caja.
- Transferencias efectuadas desde Tesorería Central a las Giradurías.
- Sumas pendientes de transferir.
- Pagos efectuados por las Giradurías.
- Obligaciones pendientes de pagos en las Giradurías (Pasivo a Corto Plazo).
- Saldos sin usar en las Giradurías.

1.5 Información que proporciona

Según está planteada nuestra organización, la Tesorería Central recibe el tributo informativo de todos sus satélites y cuenta entonces con los datos necesarios para entregar las salidas del Sistema, sin perjuicio de las que, con características similares o variables en su grado de compactación, aquellos brinden a los sectores a los cuales sirven.

Estas consisten en una información de movimientos y saldos —con grado variable de agregación-desagregación— que se emite con periodicidad distinta, para los objetivos básicos:

- Informes para la toma de decisiones (diarios, semanales, mensuales, etc.)
- Estados resumidos del movimiento para su procesamiento en el Sistema Centralizador

La información sobre movimientos corresponde a:

- Cobranzas efectuadas;
- Sumas transferidas desde las agencias recaudadoras;
- Nuevos derechos de cobro;
- Transferencias de fondos desde Tesorería Central a sus unidades delegadas;
- Pagos efectuados por las Giradurías.

La información sobre movimientos constituye el soporte de los asientos contables en el Sistema Centralizador.

La información sobre saldos se refiere a los saldos a la fecha del informe:

- De la cuenta bancaria única, o de las que se maneje.
- De las Giradurías.
- De los derechos de cobro a Corto Plazo.
- Del Programa de Caja pendiente de cumplimiento.

- De sumas cobradas por las recaudadoras y pendientes de depósito en la cuenta bancaria.

Además, periódicamente se obtienen los saldos de las cuentas de Mayor del Tesoro, que permiten determinar la situación de tesorería o situación fiscal, por comparación entre:

Activo Corriente

Disponibilidades:	Caja
	Bancos
	Fondos en Oficinas
	Fondos Especiales
Créditos:	Tributos a cobrar
	Avances
	Deudores por Préstamos
	Deudores Varios
	Documentos por cobrar

Pasivo Corriente

Deudas a Corto Plazo:	Libramientos Impagos
	Proveedores
	Contratistas de Obra
	Acreedores Varios
	Préstamos del Banco Emisor

Otras Obligaciones hacia terceros: Depósitos recibidos en Garantía.

Resultado Fiscal

1.6 Vinculación con otros Sistemas y Sub Sistemas

— En la Contabilidad General, con:

a) el Sistema de Deuda Pública

Por los desembolsos recibidos en efectivo de contratos de préstamos a mediano y largo plazo y por la atención del servicio de la deuda.

b) el Sistema de Bienes de Activo Fijo y Consumo

Relación que nace en la circunstancia de que sólo se autorizan pagos de cuentas por bienes recibidos de conformidad. La excepción —pero en definitiva vinculatoria— son los anticipos a proveedores y contratistas. Además, se establece vinculación en el caso de venta de bienes al contado o crédito a corto plazo.

c) el Sistema de Contabilidad Presupuestaria

Conexión emergente de ingresos y gastos presupuestados que generan derechos y/u obligaciones a corto plazo y de los que debe tomar noticia la Contabilidad Presupuestaria. Además, la nacida de los ingresos cobrados y los gastos pagados en efectivo.

d) el Sistema Centralizador.

Que recoge del Sistema de Contabilidad del Tesoro la información de competencia de éste, para procesarla según la técnica de la partida doble, y obtener el Estado de Situación Fiscal.

— En la Contabilidad Analítica, con:

a) el Sistema Estadísticas

Al que proporciona datos para la preparación de cuadros estadísticos sobre el movimiento del Tesoro.

b) el Sistema Responsables

Este Sistema recibe de la Contabilidad del Tesoro información sobre fondos recibidos por los responsables (cargos) y los reintegros efectuados por éstos como parte de su rendición de cuentas (descargos).

2. SISTEMA DE CONTABILIDAD BIENES ACTIVO FIJO Y CONSUMO

2.1 Materia sujeta a registro

Este Sistema comprende, en forma general, el registro de los movimientos operados en el Activo Fijo y los inventarios de bienes de consumo del Estado.

Comúnmente se lo denomina, en forma incorrecta, Contabilidad Patrimonial; y es incorrecta porque estos registros se limitan a los movimientos (altas, bajas) y existencias de bienes físicos, con abstracción de los que se refieren a los derechos activos y pasivos que tienen como sujeto jurídico al Estado. El concepto de Patrimonio es mucho más amplio que la gestión de los bienes físicos (según se vio en 1) y abarca el conjunto de bienes, derechos y obligaciones de un titular.

A los efectos planteados en este trabajo, el Sistema tiene como objetivo captar, registrar y dar información referente a:

- Inmuebles
- Obras de Infraestructura
- Yacimientos
- Equipos de Oficina, Transporte, Viales, de producción, etc.
- Obras de Arte
- Materiales y Suministros

- Productos agrícolas, ganaderos, forestales, mineros, etc.
- Obras en curso.

Debe destacarse que las variaciones operadas en este universo, deben ser escrituradas por este subsistema, se originen o no en operaciones presupuestarias.

2.2 Problemas Específicos

La contabilización de estos bienes, plantea los siguientes problemas:

a) *Criterios de Valuación*

En el caso de los bienes del dominio público natural, como son los mares adyacentes e interiores de un país, los ríos, lagos, playas, etc., la valuación es innecesaria pero deben ser incluidos en el inventario, para tomar cuenta de su existencia "ya que son utilizables para la prestación de servicios públicos y como fuente de renta en algunas oportunidades; por otro lado demuestran la capacidad económica del país" (3). Su valuación podría ser de 1 unidad monetaria. La excepción la constituirían los yacimientos minerales en aquellos países en la que revisten tal condición jurídica. En estos casos deberán ser cubiertos y establecido un valor en función a los gastos de exploración, estudios, etc.

En cambio los de dominio público artificial, que se han construido con la intervención del hombre, tales como caminos, diques, calles, playas, puentes, es decir las obras públicas en general, en los cuales el Estado ha invertido recursos, deberán ser valuados por su costo, conforme a las normas contables aceptadas para la construcción o producción de bienes.

El mismo criterio anterior debe aplicarse a los bienes de dominio privado, en los cuales el Estado tiene derechos similares a los de los particulares, por cuanto participan de las características propias de aquellos para cuyo tratamiento prescribe normas la técnica contable.

b) *Depreciación:*

Surge la pregunta si deben depreciarse los bienes propios del Estado.

La respuesta a esta pregunta divide a la doctrina en uno u otro sentido.

En primer lugar debemos dejar establecido en qué consiste la depreciación contable. Es un artilugio utilizado por la técnica contable para reflejar la pérdida de valor de los bienes como consecuencia de su utilización, del transcurso del tiempo u obsolescencia. Está destinada a separar de los resultados una porción que se considera representativa de aquellos factores y suficiente para la reposición del bien, a la par que se evita la explicitación y retiro de utilidades que no sean líquidas (4).

(3) Atchabahian y Massier, Curso de Contabilidad Pública Ed. Aguilar, Buenos Aires, 1963, Pág. 369-370.

(4) Una utilidad es líquida cuando en su determinación han sido computados todos los gastos necesarios para generarla.

Los autores que sostienen que las depreciaciones no deben computarse en la Contabilidad Gubernamental, lo hacen basados en el criterio de que el Estado no tiene por objetivo la obtención de utilidades y que, en consecuencia, su determinación es irrelevante, así como el cómputo de las amortizaciones.

Aquellos que defienden la postura opuesta, lo hacen enfocando su inquietud hacia la determinación de costos sosteniendo que estos se falsearían al no computarse un elemento básico como es la depreciación, que representa el costo de los bienes de activo fijo imputables a cada período o producto, durante la vida útil del bien.

Nosotros pensamos que, si bien el Estado no tiene por objetivo la utilidad, la determinación del resultado de una gestión siempre es necesaria a los efectos del ajuste de su efectividad y eficiencia. La ciudadanía tiene derecho a conocer con razonable exactitud cuanto le cuesta construir o/y operar una obra. Para ello es necesario computar todos los elementos integrantes de un costo, por lo que la Contabilidad Gubernamental debe captar y procesar ese dato.

Por otra parte, si la Contabilidad Económica que muestra la estructura y funcionamiento de todo el sistema económico, maneja el concepto de amortización o depreciación del Activo Fijo, para determinar el valor de la inversión y el producto neto, va de suyo que la Contabilidad del Sector Público —de donde aquella obtiene los datos referentes a este sector— deberá estar en condiciones de proporcionarle tal antecedente.

Establecido esto, resta por ver qué método de cálculo de amortización se utilizará, siendo los más conocidos:

A. Basados en la producción total del bien:

- a) Según unidades de producción;
- b) Según horas de trabajo.

B. Basados en el período total de vida útil del bien:

- a) En línea recta (depreciación constante);
- b) Creciente por suma de dígitos;
- c) Decreciente por suma de dígitos;
- d) Decreciente sobre la base de un porcentaje sobre el valor residual (5).

Para responder recurriremos a la clasificación de bienes ya vista.

Los bienes de dominio público, directamente no se amortizan por cuanto no se les ha asignado valor. La excepción vuelve a ser la de los yacimientos minerales, en los que se computará su agotamiento por explotación, según las unidades extraídas.

(5) Contabilidad Superior, E. Fowler Newton, Ediciones Contabilidad Moderna. Buenos Aires, Argentina.

Para los bienes de dominio público artificial puede usarse, por simplicidad, el método de la depreciación constante en línea recta.

En los bienes de dominio privado, para la elección del método, se estará a las características del bien, del tipo de proceso productivo en el que se lo utiliza, y a la factibilidad administrativa de aplicación.

c) *Actualización del valor*

Comenzaremos por distinguir, como lo hace Fowler Newton (6) entre revaluación y actualización. Para este autor, las revaluaciones son correcciones a los valores de los bienes de uso originadas en verdaderas valorizaciones provocadas por aumento efectivo del valor de los bienes y no de su nueva expresión en unidades monetarias. En cambio, las actualizaciones son correcciones a los valores contables realizadas para que la valuación de los bienes quede expresada en moneda de poder adquisitivo actual.

En esta conceptualización, el tratamiento de las revaluaciones está convenientemente previsto por la técnica contable, y es aplicable perfectamente a la Contabilidad del Sector Público.

Esta Contabilidad en cambio, y sobre todo en los países de América Latina afectados por procesos inflacionarios de elevados índices, debe abordar en profundidad el tratamiento del problema de las actualizaciones en el valor de los bienes de uso. En los últimos años, los estudiosos de la Contabilidad han asumido el problema y débiles intentos iniciales se han transformado al presente en recomendaciones técnicas y legislaciones que contemplan hasta ajustes integrales de los Estados Contables de empresas privadas para que estén expresadas en moneda de poder adquisitivo constante (7).

Se trata de un tema amplio y relativamente nuevo en la Contabilidad, sobre el que no pretendemos más que dejarlo señalado y anticipar una preocupación en el sentido de que entendemos es una problemática que debe ser analizada a la brevedad por la Contabilidad Gubernamental.

Sí se debe indicar que la actualización del valor del Activo Fijo, está directamente vinculado con las amortizaciones de esos bienes que, ya vimos, son elementos integrantes del costo de programas, proyectos y actividades del Sector Público, por lo que hay que extremar los cuidados con el fin de computarlos con la mayor corrección posible.

(6) Op. Cit. Pág. 217.

(7) Una explicación referente a los basamentos conceptuales de los métodos de ajuste de Estados Contables —en especial el Integral— puede encontrarse en *Inflación y Tributación*, Capítulo III, punto D, Documentos ocasionales: Programa del Sector Público, O.E.A., Washington, Diciembre 1968, preparado por los técnicos del Programa Señores Hugo G. Cano, Roque García M., Juan C. Gómez, Raúl A. Gothez y Angel Boccia.

d) *Registro de bienes de consumo*

El volumen de los bienes de consumo que moviliza el Sector Público, plantea a la Contabilidad Gubernamental el problema de su control y registro.

La solución se torna accesible cuando existen sistemas de compras y almacenamiento adecuadamente diseñados y en funcionamiento, por lo que debemos señalarlos como un requisito fundamental. En este caso, las entradas, salidas y existencias de los almacenes, pueden ser perfectamente registrados y mantenidas actualizadas.

Cuando no existen estos sistemas básicos o funcionan inadecuadamente —caso de muchos de nuestros países— la situación se complica notoriamente y en general se resuelve en deterioro del control y por opciones del registro del movimiento de los bienes más relevantes —por su valor o volúmenes— y el cómputo de los restantes directamente como consumo. Es evidente que en estos casos se sacrifica el control de un importante elemento en el manejo de economía y eficiencia.

Debe señalarse la importancia fundamental de este componente del Sistema que tratamos, ya que su ausencia imposibilita totalmente el cómputo del costo de programas, proyectos y productos. Dado que los Presupuestos Gubernamentales reflejan autorizaciones para comprar (en este caso bienes de consumo) y su cumplimiento se opera por el pago de estas compras (criterio de caja) o la configuración del Pasivo con la recepción de los bienes adquiridos, o el libramiento de una orden de compra (criterio de competencia) en ningún momento de su formulación o ejecución muestra consumos, por lo que la operatoria de esta parte del Sistema es fundamental para la obtención de la información referente a tal aspecto.

2.3 Requisitos del Sistema

El adecuado funcionamiento del Sistema requiere el cumplimiento de algunos requisitos básicos consistentes en la existencia de condiciones que, disciplinando la operatoria de estos bienes, faciliten la captación de la información referente a ella.

Ya se ha mencionado y se ratifica la importancia fundamental que reviste, en este sentido, el funcionamiento de adecuados sistemas de adquisiciones y almacenamientos.

A ellos deben agregarse, como elementos coadyuvantes a la mejor eficacia de este Sistema:

- la tipificación, normalización o estandarización de los bienes, que presenta múltiples ventajas de orden administrativo (racionalización de compras, reducción de stocks de respuestos, facilidad de tramitación de adquisiciones, etc.) y que, paralelamente contribuye a otorgar a los registros contables atributos de simplicidad y certeza;
- la existencia de catálogos y códigos de bienes, complementarios de la normalización referida;
- un Sistema de Inventario Permanente, que muestre en forma actualizada el movimiento y existencia física de los bienes;
- criterios indubitables para determinar los momentos de altas y bajas;

- criterios de valuación, de actualización de valor y de depreciación.

2.4 Información que proporciona

Esta información puede ser clasificada recurriendo a distintos criterios.

- Naturaleza o tipo de bienes;
- Su localización geográfica;
- Su asignación a programas, proyectos, actividades.

En relación a cada uno de ellos, o su combinación, el Sistema entregará información sobre:

- Movimientos (altas y bajas) y existencia en unidades físicas y valores monetarios;
- Método de valuación.

Para los bienes de Activo Fijo, además se deberá proporcionar:

- Valor de reparaciones que prolonguen su vida útil y mejoras;
- Revaluaciones y Actualizaciones;
- Cuota de amortización, amortizaciones acumuladas y método utilizado.

La información se preparará con periodicidad y características morfológicas ajustadas a los niveles organizacionales que alimente; así, para los de decisión política, normalmente será de índole global y generalizante, mientras que para los de decisión operativa presentará un grado de detalle bastante acentuado.

2.5 Vinculación con los otros Sistemas y Subsistemas

— En la Contabilidad General:

a) Con el Sistema de Contabilidad del Tesoro

Por la información que suministra a este Sistema sobre bienes ingresados, a los efectos del registro de la obligación y posterior pago. Las bajas de bienes, por venta, asimismo vinculan estos subsistemas.

b) Con el Sistema de Contabilidad Presupuestaria

El uso de los créditos presupuestarios referente a inversión física y compra de bienes de consumo, debe conectarse con la información emergente del Sistema de Bienes de Activo Fijo y Consumo, referentes a las altas registradas en el período; los intereses cancelados sobre préstamos imputables al costo de obras y otros bienes del activo fijo; los desembolsos incurridos en el período por obras en curso que comprenden más de un ejercicio presupuestario.

Además existe una vinculación entre este Sistema y los ingresos presupuestarios corrientes y de capital, por ventas de bienes de consumo y ventas de bienes de activo fijo, respectivamente.

c) Con el Sistema Centralizador

A este Sistema fluye toda la información referente al movimiento y existencia de bienes, a efectos de su cómputo centralizador, incluso la de partidas con implicancia económica pero no financiera como son las de depreciaciones del Activo Fijo y antecedentes referentes a los resultados emergentes de la baja de bienes, por ventas, pérdidas o deterioro, así como donaciones o enajenaciones a título gratuito.

— En la Contabilidad Analítica:

a) Con el Sistema de Costos

Al que proporciona datos referidos a:

- consumos de bienes corrientes en los procesos de producción de obras, equipos, servicios, etc.
- depreciaciones del Activo Fijo, para el cargo de este elemento a los costos de programas, actividades, proyectos.

b) Con el Subsistema Estadísticas

Que se encarga de procesar, atendiendo a las técnicas de la Estadística, los datos referentes a adquisiciones, bajas, reparaciones, ventas, etc. de bienes.

b) Con el Subsistema de Responsables

Al que suministra antecedentes sobre los responsables por la tenencia y administración de bienes del Estado.

3. SISTEMA DE CONTABILIDAD DE LA DEUDA PUBLICA

3.1 Concepto de Deuda Pública

El Crédito Público es la capacidad jurídica que tiene el Estado para endeudarse, con el objeto de obtener medios de financiamiento.

La Deuda Pública es la resultante del uso del Crédito Público, concretado en obligaciones de pago a mediano y largo plazo. En general, se entiende que el mediano plazo supera el año calendario, y el largo plazo es el que va más allá de los tres años.

De acuerdo con esta conceptualización, el registro y control de la deuda a corto plazo (hasta un año) deuda flotante o deuda de Tesorería, no forma parte de las responsabilidades de este Sistema sino del de Contabilidad del Tesoro.

Entre otras clasificaciones, se distingue en la Deuda Pública, la interna, externa, directa e indirecta.

Es interna cuando las obligaciones de pago son contraídas con personas o entidades domiciliadas o residentes en el territorio de la Nación. Es externa cuando el endeudamiento se opera con personas o entidades con domicilio o residencia en el extranjero, y su pago puede convenirse en moneda distinta a la del curso legal en el país.

Es directa cuando el Estado asume primariamente la obligación de pago. Es indirecta cuando la Nación otorga una garantía o aval, pero el deudor principal es otra persona jurídica.

La atención de la Deuda Pública se realiza mediante el servicio de la deuda. Este se compone del pago de capital (amortización), intereses, comisiones, y otros gastos necesarios para efectuarlo.

3.2 Necesidades de información

El endeudamiento de los países en vías de desarrollo se ha venido ampliando considerablemente en los últimos tiempos. Esta circunstancia, que obedece a diferentes razones —entre otras los crecientes déficits en cuenta corriente del sector externo en los no productores de petróleo—, está exigiendo un adecuado manejo de ese endeudamiento. Uno de los elementos más importantes para conseguirlo es contar con una información suficiente, amplia, confiable y exacta sobre el volumen y la evaluación de esta deuda.

Esta información deberá ser de diferente tipo y forma, respondiendo a criterios útiles de ordenamiento.

Obviamente este Sistema deberá estructurarse para satisfacer, en cada caso, las necesidades de los niveles decisorios a los que alimenta, pero pueden darse algunas orientaciones básicas sobre la información que debe brindar.

Distinguiríamos dos tipos de informaciones:

- la referente al universo total y
- la que concierne individualmente a cada préstamo.

En relación a la Deuda Total se debe conocer: los montos correspondientes a capital, intereses y el total, clasificados por:

- Deuda Directa, Interna y Externa,
- Deuda Indirecta, Interna y Externa,
- Clasificación por tipo de acreedores (instituciones financieras internacionales, público en general, etc.)
- Clasificación por tipo de moneda,
- Clasificación por país acreedor,
- Clasificación por sector económico al que beneficia el préstamo,
- etc.

En lo relativo a cada préstamo, es de interés conocer:

- Monto Contratado; Régimen de Amortización y Condiciones del préstamo; Tasas de interés; Moneda de Pago; Destino del Préstamo; Amortizaciones Realizadas; Intereses, comisiones y gastos realizados; saldo pendiente por recibir; saldo adeudado.

Los registros del Subsistema deberán permitir efectuar proyecciones de los desembolsos a percibir y de los servicios de la deuda a atender, con vistas a su inclusión en los presupuestos, y a alimentar los centros de decisiones financieras con antecedentes prospectivos insoslayables para una correcta administración del área.

3.3 Algunas cuestiones específicas

La información y control de la Deuda Pública plantea dos situaciones importantes que requieren atención:

- a) *Contratos de Deuda de los cuales no se ha recibido el total del préstamo, o no se han utilizado en su totalidad.*

En general, los acuerdos de préstamos especialmente con las instituciones financieras internacionales —se suscriben y, posteriormente el acreedor efectúa los desembolsos en forma paulatina. Por otra parte, el Ejecutivo es autorizado para contraer deuda por un monto determinado, pero puede utilizarla gradualmente, de acuerdo a las necesidades.

Estas situaciones requieren un tratamiento adecuado, a los fines de reflejar contablemente la exacta situación del endeudamiento.

El Sistema de Deuda Pública, indefectiblemente “memorizará” estas situaciones y deberá estar en condiciones de proveer la información detallada respecto de cada situación particular.

El Sistema Centralizador, de acuerdo a las condiciones de cada contrato y su “ejecución” deberá afectar las cuentas de Activo, Pasivo y de Orden de manera tal que quede correctamente reflejada cada situación.

- b) *Contabilización de préstamos en moneda extranjera*

Los préstamos en moneda extranjera se registran en la Contabilidad en su equivalente en moneda local, a la fecha de la transacción, reflejando el monto de la deuda correspondiente.

Las fluctuaciones que puede experimentar la moneda local en términos de monedas extranjeras, conlleva una alteración en el monto del saldo de la deuda —especialmente en aquella de mediano y largo plazo— reflejada en los Pasivos; afecta al monto del servicio anual, y, económicamente al valor de los activos adquiridos con dichos préstamos.

A los fines de conocer el efecto que las fluctuaciones del valor de la moneda produce en el nivel del endeudamiento, es necesario que se adopten criterios de valuación que permitan ajustar los activos y pasivos correspondientes.

El Sistema de Deuda Pública, deberá estar en condiciones de informar sobre los cambios del nivel de la deuda y del servicio, toda vez que se produce una variación efectiva e irrevocable del valor de la moneda local.

Por su parte, el Subsistema Centralizador deberá registrar, a los efectos del Balance, el nuevo valor del saldo de la deuda, registrando el monto de la variación, como contraparte en una Cuenta de Fluctuaciones de Cambio o directamente contra Patrimonio.

Esta consideración es válida también para los derechos de cobro en moneda extranjera, cuya variación en moneda local producirán un efecto en los ingresos y en los activos correspondientes.

3.4 Vinculación con los otros Sistemas y Subsistemas

— En la Contabilidad General:

a) Con el Sistema Contabilidad del Tesoro

Con este Sistema el de la Deuda Pública mantiene interacciones provenientes del registro de las siguientes situaciones:

- Desembolso a recibir, en el corto plazo;
- Desembolsos recibidos;
- Servicio de la Deuda a atender en el corto plazo;
- Pagos del servicio de la Deuda.

b) Con el Sistema de Contabilidad Presupuestaria

En este Sistema, la Deuda Pública repercute en sus dos partes componentes, es decir en ingresos y egresos.

En lo que hace a ingresos, los nuevos préstamos contratados, a largo y mediano plazo, se reflejan en el componente de Capital (8).

Por su parte, en los gastos, la Deuda Pública impacta en sus dos componentes económicos, en Corriente a través de los intereses y otros gastos, y en el de Capital, por las amortizaciones de los préstamos.

c) Con el Sistema Centralizador

Este Sistema debe contar con mecanismos internos de control, que le permiten verificar la corrección de datos sobre el movimiento de la Deuda Pública, que le suministra el Sistema de Contabilidad Presupuestaria.

(8) Nos referimos a la contabilización del ingreso, ya que en la presentación condensada del Presupuesto, actualmente los incrementos de la Deuda Pública, neto de amortizaciones, se presentan como elementos que explican la estructura de la financiación del déficit a la aplicación del superávit.

En otras palabras, el Sistema Centralizador procesa el movimiento de la Deuda con los antecedentes alimentados por el Sistema de Contabilidad Presupuestaria, pero previa constatación de la correlación entre éstos y los registrados del Subsistema original.

— En la Contabilidad Analítica

a) Con la Contabilidad de Costo

Es propicio aceptado en la Contabilidad que los intereses de Préstamo concentrados para la adquisición o construcción de los bienes de uso pueden ser activados hasta el momento en que tales bienes entren en operación.

En consecuencia, el Sistema de la Deuda Pública informará el devengamiento de intereses a la Contabilidad de Costos, para que ésta, mientras se de la situación apuntada, compute este elemento en el costo de construcción o producción de las obras y bienes de Activo Fijo.

b) Con el Sistema Estadísticas

Recogerá datos sobre la evaluación de la Deuda en períodos apreciables, para la preparación de cuadros estadísticos relacionados con variados aspectos del endeudamiento público.

4. SISTEMA DE CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA

4.1 Naturaleza e importancia

El Presupuesto aprobado por el Poder Legislativo comprende una estimación de Ingresos y un límite de Gastos, que encuadran la acción futura del Poder Administrador. Esta limitación alcanza un carácter cualitativo y otro cuantitativo. El Poder Ejecutivo sólo puede gastar en determinados conceptos (aspecto cualitativo), y hasta un importe fijado (aspecto cuantitativo).

Este marco, que debe ser observado, supone una información posterior del Poder Ejecutivo al Legislativo, a fin de mostrar el grado de cumplimiento. Para esto es necesario que el Poder Administrador registre y documente en forma adecuada la acción cumplida, con el objeto de que este historial fundamente la posterior rendición de cuentas que consiste en la presentación al Poder Legislativo de estados contables —resúmenes de las anotaciones— denominados indistintamente Cuenta General del Ejercicio, Cuenta de Inversión, Informe Financiero, Cuenta Pública, Estado Anual de Ejecución del Presupuesto, etc.

Por otra parte, el Poder Ejecutivo debe velar para que sus organismos integrantes observen los límites impuestos a su gestión presupuestaria y provean la información sobre el desarrollo de ésta, para lo cual deberá instalar los mecanismos internos necesarios que le aseguren un comportamiento ajustado a aquellas restricciones, y una información contable y oportuna sobre la ejecución financiera del Presupuesto.

Queda así establecido una necesidad de control y un flujo de información en dos dimensiones y direcciones:

del Poder Legislativo al Ejecutivo, y viceversa,

- dentro del Poder Ejecutivo, en su estructura orgánica.

El Sistema Contable que satisface estas necesidades es el de la Contabilidad Presupuestaria que, en cuanto a los gastos debe:

- advertir al Poder Ejecutivo sobre la posibilidad de excederse respecto a los límites autorizados, y suministrar información sobre el comportamiento de la ejecución presupuestaria;
- posibilitar al Poder Legislativo el control del uso que se ha hecho de las autorizaciones que otorgara.

En lo que hace a ingresos, la Contabilidad Presupuestaria permitirá que:

- el Poder Ejecutivo conozca con precisión y oportunidad el desenvolvimiento de las recaudaciones presupuestarias, a fin de manejar idóneamente la situación financiera;
- el Poder Legislativo conozca la gestión de los ingresos públicos, y pueda juzgar sobre la razonabilidad de las estimaciones que se le sometieran.

Queda señalado entonces, la íntima vinculación que, es obvio, existe entre el Presupuesto y el Sistema de Contabilidad que registra su ejecución. Esta interrelación determina que sus características se configuren por mutua influencia. Es así, por ejemplo que el Plan de Cuentas de la Contabilidad Presupuestaria debe reflejar exactamente la estructura del Presupuesto.

Hasta no hace mucho tiempo el Presupuesto presentaba una morfología y se sustentaba en una conceptualización —que se ha dado en llamar tradicional— donde fundamentalmente importaba identificar las instituciones que realizaron el gasto, y la naturaleza de éste.

Este perfil del Presupuesto, que se limitaba a un ordenamiento bidimensional (institucional, y por naturaleza del gasto), generaba una información parcializada y de restringidas posibilidades de análisis.

Por ende, las transformaciones operadas en el Presupuesto deben ser acompañadas por el Sistema contable, a fin de que se pueda cotejar dos informaciones (ex-ante y ex-post) de configuración estructural similar. Aun cuando la lógica más elemental impone lo indicado, es de señalar que, desafortunadamente, en muchos casos no ha sucedido así, y el sistema contable muestra un retraso perjudicial en su adaptación a los cambios operados en el Sistema Presupuestario.

De cualquier modo, debe quedar claramente puntualizada la importancia del Sistema de Contabilidad Presupuestaria, que es el que permite comparar la evolución real del accionar del sector público, en relación a la programada y presupuestada, ya que sin este cotejo, se estará a ciegas en cuanto al desvío de la acción prevista.

4.2 Momentos del gasto y el ingreso

El proceso de los gastos e ingresos presupuestarios, pasan por distintos momentos o fases hasta su concreción.

Cada uno de estos momentos o fases del gasto han sido caracterizados y nominados por la Contabilidad Gubernamental, a saber:

- **Afectación Preventiva:** es el momento en el que la autoridad competente dispone se realice el gasto. Es un acto de administración interna.
- **Compromiso:** que es el acto formal por el cual la autoridad administrativa competente reserva el todo o una parte del crédito presupuestario autorizado, para costear bienes y/o servicios (libramiento Orden de Compra).
- **Obligación o Gasto Devengado:** momento en el que nace para el Estado un vínculo jurídico —referido a un crédito presupuestario— que lo obliga a pagar suma cierta de dinero (recepción de conformidad de los bienes y/o servicios).
- **Mandado a Pagar:** se dispone el cumplimiento de la obligación a pagar (Orden o Libramiento de Pago).
- **Pago:** cancelación efectiva de la obligación.

Los ingresos, por su parte, presentan también fases, momentos o etapas que les son propias.

- **Liquidación:** fase en la que se identifica el deudor y se fija el monto de su obligación de pago; corresponde al devengamiento de un derecho de cobro en favor del Estado, ya sea por: vencimiento de tributos; exigibilidad de un aporte; venta de un bien y/o servicio; vencimiento de intereses, alquileres, etc.
- **Cobro:** el deudor del fisco ingresa, en las cajas recaudadoras autorizadas, el importe de su obligación;
- **Centralización:** se transfieren los fondos captados en las cajas satélites, a la cuenta única del Tesoro Central.

4.3 Criterios de Contabilización

Conceptualizados los distintos momentos del gasto y el ingreso, llegamos a un problema central de la Contabilidad Presupuestaria, cual es definir la etapa de esos gastos e ingresos en la cual se da por cumplido el presupuesto.

En otras palabras, identificar qué acto o hecho provoca el consumo o utilización del crédito autorizado para gastos o el cumplimiento de las estimaciones en ingresos. Suele usarse asimismo, para indicar esto, la expresión de “ejecutar” el Presupuesto, pero entendemos que ella no es muy acertada por cuanto, en sentido estricto, ejecutar significa efectuar una acción u obra, y por lo tanto la “ejecución” del Presupuesto consiste en la real prestación de los servicios, construcción de obras, venta de los bienes, percepción de los impuestos, etc., y no en la traducción contable de estas obras y acciones.

En el abordaje de esta problemática, la disciplina contable, en su estado de avance actual, utiliza tres métodos a saber: de caja, de competencia y mixto.

Una reflexión importante y muchas veces olvidada es que la formulación del Presupuesto debe ser guiada por el criterio adoptado para el Sistema Contable, por cuanto optar por una solución diferente en cada campo se traduciría –y la experiencia muestra que muchas veces así sucede– en comparar datos que no son homogéneos.

Es fundamental entonces al enfrentarse al análisis de un Estado de Ejecución Presupuestaria con sus conocidas columnas de “Presupuestado” y “Ejecutado”, tener clara la respuesta a estas cuestiones:

- ¿Con qué criterio se presupuestó? Es decir, saber si lo “Presupuestado” representa lo que estima cobrar y pagar en efectivo, o los derechos y obligaciones de cobro y pago, respectivamente.
- ¿Cuál es el criterio seleccionado por la Legislación del país para dar por cumplido el Presupuesto?
- ¿Son ambos coincidentes?

Es evidente que si la respuesta a la última pregunta es negativa, la comparación no es viable por no ser homogéneos los datos disponibles.

4.3.1 Método de Caja

En este Sistema se entiende por:

- consumido o usado el crédito del gasto, en el momento de su pago, es decir de la salida efectiva de dinero;
- cumplido el ingreso, cuando se perciben efectivamente los fondos.

Tiene la ventaja de su simplicidad, por cuanto el gasto y el ingreso se dan por realizados en instantes perfectamente identificables, tales como la real salida o ingreso de dinero en la caja.

La desventaja que presenta consiste en que los ejercicios y sus resultados se confunden, por cuanto V.vg. gastos incurridos en un ejercicio son pagados en otro, y por lo tanto inciden en éste y no en aquél.

Para solucionar en parte este problema, es que aparecen los conocidos “períodos complementarios”, prolongación legal del año financiero, y en el que se pagan gastos y se recaudan ingresos con cargo y abono, respectivamente, al ejercicio en el cual generaron. De este modo se trata de aproximar el resultado al principio de la separación de los ejercicios.

4.3.2 Método de Competencia

En este Método se aplican los siguientes criterios:

- el crédito para gastar se da por utilizado;
- en razón de su compromiso, o

- al contraer la obligación.
- el ingreso se considera realizado cuando nace el derecho al cobro (devengamiento).

El criterio para dar por cumplidas las estimaciones de ingresos no ofrece mayores inconvenientes y responde al principio de realización, que reza:

“Los resultados económicos sólo deben computarse cuando sean realizados, o sea cuando la operación que los origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o prácticas comerciales aplicables, y se hayan ponderado fundadamente todos los riesgos inherentes a tal operación. Debe establecerse con carácter general que el concepto “realizado” participa del concepto de “devengado” (9).

En los gastos el Método de Competencia presenta dos momentos para dar por consumido el crédito. Estos distintos criterios responden, indudablemente, a dos tipos de enfoques; el que coloca el énfasis en el aspecto jurídico y elige el compromiso, y el que la pone en la dimensión patrimonial y que opta por la obligación.

En efecto, la denominación del Método de Competencia, responde a la circunstancia de que se establece un mecanismo de registro para atribuir a los distintos ejercicios los gastos —y los ingresos— que les “competen”.

Es una reacción metodológica que busca perfeccionar el Método de Caja que traslada gastos e ingresos de variados ejercicios. La divergencia de las opiniones se genera al tratar de definir qué es lo que “compete” a cada ejercicio en el sector público. Para los que miran el problema con un lente preferentemente jurídico, lo que compete a un ejercicio son aquellos hechos o actos que se traducen en una modificación de la situación contractual, es decir la celebración de un contrato ya significa que consumió el crédito autorizado, aun cuando tal contrato no haya tenido principio de cumplimiento.

Como esa “modificación contractual” ha sido tipificada por el momento del gasto llamado Compromiso, se elige a ésta para dar por cumplido el Presupuesto de Gastos.

En cambio los que procuran la solución del problema desde el punto de vista contable, se preocupan de las modificaciones patrimoniales, y éstas sólo se producen cuando el contrato tiene principio de cumplimiento (el proveedor entrega el bien o servicio y nace la obligación de pagar). Esta etapa del gasto configura la Obligación o Gasto Devengado que entonces es elegido para dar por consumido el crédito para gastar.

Es evidente que mientras se utilizó el Presupuesto tradicional y la preocupación mayor giraba alrededor de aspectos formales y jurídicos, la adopción del momento “Compromiso” para la reducción del crédito para gastar era satisfactoria y se representaba un progreso en relación al criterio de lo pagado. Se trata de retroceder en el trámite del gasto para “advertir” con suficiente antelación la posibilidad de exceder los límites.

Pero cuando el Presupuesto comienza a entroncarse en la planificación, a responder a una programación real, cuando se busca computar recursos insumidos y resultados logrados,

(9) Trabajos sobre Principios de Contabilidad generalmente aceptados, aprobados por la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad y la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, de Argentina.

medir eficacia, atribuir responsabilidades por eficiencia, y se le pide a la Contabilidad que adecúe sus métodos para satisfacer esas necesidades y muestre la repercusión patrimonial de la ejecución presupuestaria, la etapa del gasto seleccionada no puede ser otra que la de su devengamiento, que responde al principio generalmente aceptado en Contabilidad "de lo devengado".

Debe hacerse notar que la adopción de este momento para el cómputo de los gastos, homogeniza los criterios de registros de éstos y los ingresos, permitiendo un cotejo racional. En efecto, si se adopta la fase del Compromiso para los gastos, al establecer el Resultado Presupuestario se está enfrentando "gastos comprometidos" (que no modifican el patrimonio) con "ingresos devengados" (que sí alteran el patrimonio) acarreado como consecuencia un resultado híbrido que es extremadamente complicado ligar con las variaciones operadas en el Patrimonio del Estado.

No obstante, entendemos que la fase del Compromiso debe ser "memorizada" por la Contabilidad Presupuestaria, para dar una información que sigue manteniendo su innegable importancia para el manejo administrativo del Sector Público y para el cautelaje de los aspectos jurídicos.

Al Método de Competencia se le suelen señalar ventajas y desventajas.

Entre los primeros se pueden mencionar:

- constituye un avance en relación al Método de Caja ya que permite asignar a cada ejercicio los gastos e ingresos originados en él;
- se elimina el período complementario (fuente de incrementos de registros y complicaciones administrativas) que pierde su razón de ser.

La desventaja básica es la discrepancia en la elección del momento del gasto que da por consumida la asignación presupuestaria, pues de no estar suficientemente explicitado el criterio adoptado, puede conducir a personas no suficientemente informadas sobre la materia, a la comparación de estados contables presupuestarios que no son comparables.

Asimismo, suele señalarse como desventaja el hecho de que al estimarse como ingreso los derechos de cobro y no las efectivas percepciones de dinero, puede estarse encubriendo aflictivas situaciones de caja. Pero esta limitación es fácilmente superable con la formulación de estados de disponibilidades complementarias.

No obstante el planteo de esta desventaja llevó a la doctrina a formular el método que pasamos a comentar:

4.3.3 Método Mixto

Los criterios de apropiación elegidos son los siguientes:

- los gastos, conforme al Método de Competencia;
- los ingresos, según el Método de Caja.

La ventaja estriba en que anula la crítica relacionada con un posible cómputo no muy prudente de los ingresos.

La desventaja radica en que se obtiene un estado de ejecución presupuestaria que no es homogéneo en el criterio de registro, llevando a pensar que se confunde la preparación de un Presupuesto o de un Cuadro de Ejecución, con la determinación de un índice seco de liquidez.

4.4. Metodología de Registro

La información referente a los gastos e ingresos será procesada en este sistema a través del Subsistema de Contabilidad Presupuestaria de Gastos y del Subsistema de Contabilidad Presupuestaria de Ingresos.

El registro de la ejecución del Presupuesto consiste básicamente en las anotaciones o grabaciones en fichas, tarjetas, cintas, etc. que permiten conocer actualizadamente el crédito autorizado en los gastos y las estimaciones en los ingresos, las distintas etapas o momentos por los cuales van pasando estos gastos e ingresos, y los créditos disponibles en los gastos, así como la relación entre las estimaciones presupuestarias de ingresos contra los efectivamente realizados. Comprenderá también, la información correspondiente a la Programación de la Ejecución Financiera, en especial del gasto, ya que los límites que se establecen en ella, regulan el ritmo de la ejecución en cada uno de los sub-períodos programados, constituyendo además un elemento adicional de control.

La captación de toda esta información debe ser ordenada y procesada al nivel de análisis y detalle que sea necesario, y abarcar como mínimo, la estructura del Presupuesto, es decir cubrir todas las clasificaciones de gastos e ingresos que él presente, en relación con el nivel de categoría presupuestaria y objeto del gasto, para el que se da aprobación legal. Así por ejemplo, en el sistema de presupuesto por programas, el nivel más desagregado será el de actividad u obra y sub-partida específica, y el más agregado el programa o proyecto.

Los procedimientos para captar la información que afecta a las asignaciones para gastos y estimaciones de ingresos deberán ser suficientemente expeditos para garantizar que los registros se encuentren permanentemente al día, por cuanto su función primordial es suministrar información inmediata de los saldos correspondientes, en especial del saldo de las asignaciones para gastar no comprometido. A la vez, esto permitirá que se puedan suministrar, periódicamente y en forma oportuna, los informes de la ejecución financiera del presupuesto.

Cada una de las dependencias gubernamentales, que se identifican en la Distribución Institucional del Presupuesto, deberán llevar el Subsistema de Contabilidad de Gastos, y de Ingresos (si corresponde), el cual, será centralizado o descentralizado, de acuerdo a los niveles: central, desconcentrado, y operativo, que correspondan.

De esta manera, la información que suministre cada subsistema, en cada nivel, permitirá que, por la vía de la agregación de las cifras de los informes de ejecución financiera, se obtengan los totales correspondientes a la dependencia. Al mismo tiempo posibilitarán la clasificación de la información de la ejecución, en relación con aspectos regionales y sectoriales.

Los registros del Sistema de Contabilidad Presupuestaria pueden estar ordenados de tal manera que sólo suministren listados conteniendo toda la información requerida, que será

procesada en el Sistema Centralizador o traducirse en asientos contables según la técnica de la partida doble. La primera alternativa se da en los métodos de registro de la Simultaneidad y en el Secuencial; la segunda en el Paralelismo. Las características de estos métodos serán tratadas en el Sistema Centralizador.

Cuando se registra por el método de la partida doble, el mecanismo básico consiste en lo siguiente:

- Siendo los gastos presupuestados créditos autorizados, en la apertura de las anotaciones de un ejercicio se acreditan las partidas de gastos.
- Los ingresos, en el asiento de apertura, se debitan, por cuanto un ingreso realizado significa un abono a estas cuentas (en cualquier Contabilidad por partida doble) con un débito que generalmente es una Cuenta de Disponibilidades o de Deudores.
- El Resultado Presupuestario, entendido como diferencia entre gastos e ingresos presupuestados se debita o acredita según sea positivo o negativo, respectivamente, para “balancear” el asiento de apertura. Obviamente si los gastos e ingresos presupuestados se equilibran esta cuenta no es empleada.
- A medida que los créditos para gastar se van consumiendo, la cuenta de gastos se debita (con crédito a Bancos, Ordenes de Pago Pendientes, Contratistas, etc., según corresponda) por lo que sus saldos indican los créditos disponibles. Las cuentas de gastos o tienen saldo acreedor o están saldadas, porque el asiento inicial significa el límite legalmente autorizado.
- Con la realización de los ingresos, estas cuentas se van acreditando, por lo que su saldo indicará:
 - el monto que falta recaudar para cumplir con las estimaciones presupuestarias (saldo deudor);
 - que esas estimaciones se han cumplido (sin saldo);
 - el importe que se ha recaudado en exceso sobre lo presupuestado (saldo acreedor).
- Las cuentas de gastos, ingresos y Resultado Presupuestario se cierran entre sí, y la diferencia se lleva a una cuenta de Liquidación del Presupuesto o Resultado de Ejecución, que indicará déficit, superávit o equilibrio, según su saldo sea acreedor, deudor, o cero, respectivamente.

Cabe aclarar que lo precedente es solamente un esquema elemental de la metodología de registro –aunque contiene los fundamentos básicos– ya que su desarrollo debe contemplar situaciones específicas, tales como el momento elegido para dar por realizado el gasto y el ingreso, y que conducen al uso de otros tipos de cuentas (V. gr. Cuentas de Orden y Estadísticas).

4.5 Información que brinda

El Sistema de Contabilidad Presupuestaria debe proporcionar, como mínimo, el siguiente tipo de información:

En relación con los Gastos:

- a) Créditos autorizados para gastos (incluye sus modificaciones)
- b) Afectaciones Preventivas
- c) Saldo sin afectación preventiva (a-b)
- d) Compromisos
- e) Saldo sin Comprometer (a-d)
- f) Afectaciones Preventivas sin Comprometer (b-d)
- g) Gastos Devengados (Obligaciones)
- h) Saldo sin obligar (a-g)
- i) Compromisos pendientes de devengamiento (d-g)
- j) Mandado a Pagar (Ordenes de Pago Libradas)
- k) Obligaciones pendientes de libramiento (g-j)
- l) Pagos
- m) Libramientos Pendientes de Pago, Deuda de Tesorería (j-c)

En relación con los Ingresos:

- n) Estimación de Ingresos
- ñ) Ingresos Liquidados
- o) Ingresos pendientes de liquidación (n-ñ)
- p) Cobros
- q) Estimaciones pendientes de cobro —en el Método de Caja— (ñ-p)
- r) Liquidaciones pendientes de cobro (ñ-p)

Al término del año, se deberá obtener la información detallada que corresponde a:

- Compromisos no devengados
- Obligaciones pendientes de libramiento
- Libramientos pendientes de pago

Los dos primeros constituyen obligaciones contraídas durante el ejercicio presupuestario, que se deberán cancelar en el período presupuestario complementario.

4.6 Relación con otros Sistemas y Subsistemas

— En la Contabilidad General:

a) Con el Sistema de Contabilidad del Tesoro

Cruce de información para control de:

- cobros de ingresos presupuestarios
- pagos de gastos presupuestarios
- libramientos impagos en Tesoro
- derechos de cobro a corto plazo
- obligaciones de pago de corto plazo

b) Con el Sistema de Contabilidad de Bienes de Activo Fijo y consumo.

Este Sistema interconecta con el Sistema de Contabilidad Presupuestaria a través del control e información sobre:

- gastos de capital que significan incorporaciones de Activo Fijo
- gastos corrientes por compra de bienes de consumo
- ingresos de capital por venta de bienes de Activo Fijo
- ingresos corrientes por ventas de bienes de consumo

c) Con el Sistema de Contabilidad de Deuda Pública.

Sistema que presenta interacción con la Contabilidad Presupuestaria, por el registro y control de:

- los gastos corrientes representados por los intereses, las comisiones y otros gastos de la deuda;
- los gastos de capital, originados en la amortización de la deuda;
- los ingresos de capital emergentes de nuevos préstamos —a mediano y largo plazo— contraídos.

d) Con el Sistema Centralizador.

Este Sistema capta la información del Sistema Contabilidad Presupuestaria y los reprocesa para evidenciar las repercusiones patrimoniales de la ejecución presupuestaria.

— En la Contabilidad Analítica.

a) Con el Sistema Contabilidad de Costos.

Una primera ligazón se establece por cuanto el Plan de Cuentas de Costos debe tomar como matriz para la definición de los centros de costos, la estructura de programas, actividades, proyectos, etc. que establece la Contabilidad Presupuestaria.

Por otra parte, el tipo de gastos que computará la Contabilidad de Costos son, en la mayor proporción, los gastos presupuestarios. Las excepciones están representadas por partidas con implicancia económica, pero no financiera, tales como las depreciaciones del Activo Fijo, los consumos de bienes corrientes, etc.

Pero es necesario puntualizar que los registros de la Contabilidad de Costos no imputan los elementos del costo en función del consumo de los créditos presupuestarios para gastar (cualquiera sea el momento elegido para ello) sino atendiendo a la real utilización o aplicación de los bienes y servicios al proceso productivo.

b) Con el Sistema Estadístico

Para la preparación de series estadísticas sobre la ejecución presupuestaria del sector público.

c) Con el Sistema de Responsables

La rendición de cuentas de los fondos entregados a los responsables, originan débitos a las partidas presupuestarias, por ende existe una natural correlación entre los descargos a responsables y el consumo de asignaciones presupuestarias.

5. SISTEMA CENTRALIZADOR

5.1 Función

Así como el Sistema de Contabilidad Presupuestaria representa el enfoque clásico de la Contabilidad Gubernamental, podría decirse que el Sistema Centralizador tipifica la respuesta a los requerimientos que se le plantean modernamente a nuestra disciplina.

En efecto, este sistema es el receptor de datos e información proveniente de los restantes sistemas y subsistemas, para procesarlos conforme con la técnica contable y exponer los estados contables que demuestren la situación patrimonial de la hacienda pública y sus variaciones, los resultados económicos obtenidos por la gestión, y las fuentes de recursos con sus aplicaciones.

El problema a resolver por el sistema, consiste en aplicar un método capaz de atender a esas necesidades para lo cual deberá captar y registrar la totalidad de operaciones y suministrar información referente a los movimientos presupuestarios y de fondos, y de sus repercusiones económicas y financieras en el patrimonio.

Los abordajes realizados con este fin han sido de diversos tipos, muchas veces sólo diferenciados por ligeros matices. Asumiendo como atributo distintivo la forma elegida para

registrar el impacto en los términos de la Ecuación del Patrimonio Público (10) de las acciones cumplidas de conformidad con el Presupuesto, distinguiremos tres métodos:

- el de la “Simultaneidad” que recurre a anotaciones simultáneas –de ahí su denominación– del movimiento presupuestario y el patrimonial;
- el del “Paralelismo” que trabaja con sistemas paralelos de registro por partida doble; uno para el movimiento presupuestario y otro para el económico, financiero y patrimonial. La diferencia con el anterior estriba en que los asientos que revelan la ejecución presupuestaria, no se integran con el juego de cuentas estructurado para atender las variaciones patrimoniales emergentes de ella;
- el “Secuencial”, o de cuentas estadísticas, que capta en primer término la operación presupuestaria y, posteriormente, su reflejo patrimonial.

Cabe aquí hacer una aclaración importante: la simultaneidad, paralelismo o sucesión planteados, se deberán entender como plazos lógicos de registración, y no en el estricto sentido de su realización en el tiempo.

5.2 Algunos aspectos conceptuales

Antes de presentar detalladamente los diferentes métodos de registro, se ha considerado conveniente efectuar algunas reflexiones sobre la naturaleza y repercusiones patrimoniales de las operaciones presupuestarias.

Cabe recordar que el Presupuesto, según la clasificación económica que es la que a nuestro efecto interesa, puede resumirse en el siguiente esquema:

Gastos Corrientes	Ingresos Corrientes
Gastos de Capital	Transferencias Recibidas
	Ingresos de Capital

La diferencia entre las dos columnas es el Resultado Presupuestario que si es negativo se encolumnará a la derecha y si es positivo se adicionará en la columna de los gastos, a fin de mantener la tradicional “sumas iguales”.

Los Gastos Corrientes (Sueldos, intereses, transferencias, etc.) originan resultados negativos en el patrimonio, es decir su decrecimiento. Un caso especial está constituido por los suministros, que en el Presupuesto figuran en Gastos Corrientes por un importe igual a las adquisiciones calculadas para el Ejercicio. En realidad, al momento de la compra, lo que sucede, es una transformación en los términos de la Ecuación Patrimonial:

- un incremento del Activo (Cuenta Inventario), compensado por;
- una reducción en el Activo (disminuye Caja o Bancos en el caso de pago al contado) o aumento del Pasivo (Ordenes de Pago o Proveedores).

(10) La Ecuación del Patrimonio Público es: Activo = Pasivo + Patrimonio Neto.

La disminución patrimonial se opera en el momento del consumo de inventario, pero el Presupuesto considera instantáneo la compra y el consumo, omitiendo las variaciones de stock. Por el contrario, la Contabilidad deberá mostrar debidamente los momentos de la compra, el acopio y el consumo.

Dentro de esta temática, se deben destacar que los jornales, suministros, intereses (11) y servicios, deben ser activados —es decir cargados al costo de fabricación— cuando se aplica a la producción de bienes. En tales casos, deberían figurar en el Presupuesto como Gastos de Capital, cosa que no siempre sucede.

Otra disgresión que debe realizarse se relaciona con las transferencias. En los Presupuestos es común encontrar la clasificación de Transferencias Corrientes y de Capital, fundada en el destino que dará a los fondos el destinatario de la Transferencia, o sea según se trate de que aquellos serán usados en Gastos Corrientes o en Inversiones. Esta clasificación responde al propósito de servir de antecedentes a los registros macroeconómicos, pero se olvida que las transacciones deben ser clasificadas según su naturaleza y su repercusión en la Ecuación del Patrimonio, y no por su destino último. Si una transferencia es un gasto que no origina derechos ni una compensación en bienes y/o servicios, es un resultado negativo, y en todos los casos deberá ser clasificado como Gasto Corriente en la Contabilidad del ente que lo efectúa. La inversión aparecerá como tal (si la transferencia es con ese destino) en el organismo receptor, sea público o privado, revelando así su efecto final en el sistema económico.

Los Ingresos Corrientes (Ingresos Tributarios, Ventas de Bienes y Servicios, etc.) provocan un resultado positivo, aumentando el patrimonio.

Las transferencias recibidas, si bien provocan el incremento patrimonial, no deben ser clasificadas como corrientes, ya que se trata de operaciones especiales y ocasionales, y serán mostradas por separado. Las donaciones quedan comprendidas bajo esta denominación.

La confrontación de Gastos Corrientes e Ingresos Corrientes determinará el Resultado Económico, llamado Ahorro o Desahorro según sea positivo o negativo. Adicionando a ese resultado, las Transferencias Recibidas, obtendremos la variación en el Nivel del Patrimonio.

Los Gastos e Ingresos de Capital modifican la composición cualitativa de la Ecuación del Patrimonio, pero no el Nivel del Patrimonio Neto. Son movimientos compensados.

Veamos algunos sencillos ejemplos:

- la adquisición de máquinas y equipos, se traduce en un incremento de Activo (Máquinas) y una disminución de Activos (Caja o Bancos), o un aumento de Pasivo (por Ej. Proveedores);
- la construcción de obras produce movimientos compensados similares;
- el pago de la cuota de amotización de la deuda pública se resuelve en una disminución de Pasivo (Deuda Pública) y una disminución del Activo (Bancos);

(11) Se acepta que cuando un bien se construye con recursos provenientes de un préstamo, los intereses devengados hasta la fecha de su puesta en condiciones de funcionamiento, sean activados.

- la recepción de fondos de un préstamo significa un aumento de Pasivo (Deuda Pública) y un aumento de Activo (Bancos);
- la venta de un bien de Activo Fijo por su valor de libros, origina una transformación en el Activo que disminuye (Máquinas) y crece (Bancos o Deudores).

Si la venta se realiza por un precio distinto al de libros, la diferencia será un gasto corriente (si es pérdida) o un ingreso corriente (en caso de generarse utilidad).

5.3 El Método de la “Simultaneidad”

Este método busca informar, a través de su juego de cuentas, el Resultado Presupuestario, el Resultado Económico y su impacto patrimonial.

Para ello cada operación gubernamental origina dos asientos:

- uno para reflejar el movimiento presupuestario;
- otro para expresar el impacto patrimonial.

El Plan de Cuentas debe presentar diversas clases de cuentas a saber:

- Patrimoniales;
- De Orden;
- De Resultado Presupuestario;
- De Resultado Económico y Variación de la Inversión.

Las Cuentas Patrimoniales (técnicamente pueden ser denominadas también Integrales) reflejan el Activo, Pasivo y Patrimonio Gubernamental.

Las Cuentas de Orden representan situaciones eventuales o contingentes —o sea sujetas al cumplimiento de una condición o eventualidad— que pueden llegar a modificar el patrimonio. Ej. Bienes recibidos en Depósitos, Bienes Recibidos en Préstamos, etc.

El grupo de Cuentas de Resultado Presupuestario, como su nombre lo indica, explicita la marcha de la ejecución del Presupuesto y el resultado de su liquidación al cierre del ejercicio. Se compone de las siguientes cuentas, cada una de las cuales se subdivide según las clasificaciones presupuestarias, excepto la última.

- Gastos Presupuestarios Corrientes;
- Gastos Presupuestarios de Capital;
- Ingresos Corrientes;
- Ingresos de Capital;
- Liquidación Presupuestaria (de cierre).

Esta factorización de cuentas es operable cuando el Presupuesto se divide en Corriente y Capital; si el Presupuesto se presenta a través de Programas que involucran componentes corrientes y de capital, se utiliza una sola cuenta de Gastos Presupuestados, y en su subclasificación programática se distinguen los elementos corrientes y de capital, atendiendo a que esta identificación es básica en la determinación de costos y el resultado económico.

Con las Cuentas de Resultado Económico No Presupuestado, se determina el resultado económico proveniente de operaciones no incorporadas al Presupuesto, tales como utilidad o pérdida por venta de bienes de uso, incobrabilidad de deudores, diferencia de cambio, recuperación deudores incobrables, etc.

Con las Cuentas de Variación de la Inversión, se exhuman las modificaciones que experimenta la inversión, entendiéndose por tal los aumentos y/o disminuciones de Activos inmovilizados y Pasivos a largo plazo.

Estos resultados, combinados con el emergente de la liquidación presupuestaria, arrojan el resultado final del ejercicio traducido en la variación del patrimonio neto.

La simultaneidad de registro de los movimientos presupuestarios, presenta una excepción en el caso de los ingresos corrientes, los que se registran:

Débito: Bancos o Rentas por Recaudar (Cuentas del Activo)

Crédito: Ingresos Corrientes (Cuentas de Resultado Presupuestario).

Se trata de una operación que, en un solo asiento, presenta la variación patrimonial y el movimiento presupuestario positivo.

Obviamente, tampoco opera la simultaneidad en el caso de operaciones no presupuestarias, tales como:

- Depreciación del Activo Fijo:

Débito: Amortización Bienes de Uso (Cuenta de Resultado Económico No Presupuestado).

Crédito: Amortización Acumulada Bienes de Uso (Cuenta Regularizadora del Activo).

- Constitución de Provisiones por Incobrabilidad:

Débito: Deudores Incobrables (Cuenta de Resultado Económico No Presupuestado).

Crédito: Previsión para Incobrabilidad (Cuenta Regularizadora del Activo).

- Pase de deudores por impuestos a gestiones judiciales de cobro:

Débito: Rentas en Gestión Judicial (Cuenta del Activo)

Crédito: Rentas por Recaudar (Cuentas del Activo)

- Consumo de Inventarios

- Los movimientos que deben registrarse en Cuentas de Orden.

En todos los demás casos, las operaciones se asientan mediante asientos simultáneos. En Anexo I se presentan a título de ejemplo los casos más representativos.

El método presentado permite obtener información en relación a:

- La ejecución del Presupuesto y su resultado;
- Las variaciones experimentadas en el Activo, Pasivo y Patrimonio Neto;
- El resultado económico proveniente de las operaciones;
- Los costos por programas (áreas de responsabilidad).

Además, pueden extraerse los siguientes estados contables:

- De ejecución del Presupuesto;
- De Situación Patrimonial;
- De Resultado Económico;
- De Origen y Aplicación de Fondos.

Complementado con información física relacionada con los avances de los programas, se constituye en un sistema contable que puede servir perfectamente paralela a la obtención y manejo de los antecedentes requeridos para una satisfactoria conducción del Sector Público.

Se reitera, por tratarse de una importante aclaración, que los ejemplos presentados en Anexo se refieren a una situación en la que el Presupuesto se da por cumplido en el momento en que se devenga el gasto o el ingreso.

Si se tratara de un caso en que la legislación ha elegido el método de Caja para dar por realizado el Presupuesto en gastos e ingresos, o el de “compromiso” para los gastos, el problema cambia de aspecto.

En efecto, el método de Caja, o sea aquél en el que se considera realizado el Presupuesto al operarse el ingreso del efectivo por la cobranza de los ingresos, y la salida del dinero por pago de los gastos, se observa:

- El Ingreso: nace primero el derecho al cobro (movimiento patrimonial pero no presupuestario) y luego la cobranza que origina una transformación del activo —un derecho de cobro se convierte en dinero— y un movimiento presupuestario.
- En Gastos: primero se produce el movimiento presupuestario al originarse el “compromiso” pero ningún movimiento patrimonial, luego se concreta la “obligación” que genera una transformación patrimonial, pero no un movimiento presupuestario. Por fin, al operarse el pago, se observan transformaciones patrimoniales (disminuyen un Pasivo y disponibilidades) y se cumple el Presupuesto.

Cuando el método fija, en gastos, el compromiso como el acto que consume el crédito presupuestario, ese momento da lugar a un movimiento presupuestario pero no patrimonial. El Patrimonio se modifica con posterioridad, al avanzar la tramitación del gasto.

Los antecedentes consultados no han permitido conocer las soluciones que el método aconseja para estos casos, pero se podrían inferir algunas conclusiones:

- el método sólo opera en sentido estricto en aquellos casos en los que el Presupuesto se considera realizado con el devengamiento del gasto y el ingreso, que es realmente donde se da la “simultaneidad” entre el movimiento patrimonial y presupuestario;
- para los restantes casos, se puede afirmar que cualquiera sean las soluciones a intentarse, podrían llegar a complicar notoriamente la mecánica y el manejo del método si se pretende mantener sus fundamentos esenciales.

5.4 El Método del Paralelismo

A este método se lo denomina así, por cuanto su técnica radica en efectuar, “paralelamente”, en dos contabilidades distintas que recurren a la partida doble, los registros de las operaciones suscitadas por el cumplimiento del Presupuesto.

Una de ellas, la Presupuestaria, cuenta con un Plan de Cuentas propio e independiente, y “graba”, en la medida de su concreción todas las etapas del gasto y el ingreso público. Por medio de este Sistema se determina: a) el Resultado Presupuestario, y b) el Resultado del Ejercicio (12).

A su vez la otra Contabilidad (Patrimonial y/o Económica) dispone de tres clases de cuentas a saber: a) Patrimoniales (Integrales), b) de Resultados (Diferenciales) y c) de Orden, permitiendo sus registros obtener las variaciones patrimoniales y el resultado económico del ejercicio.

En realidad, podría decirse que se trata de una variación del método de la simultaneidad, ya que en el que nos ocupa en alguna forma las anotaciones pueden considerarse “simultánea”, pero conforme con lo antes escrito la diferencia radica en:

- existen dos contabilidades perfectamente diferenciadas, que pueden considerarse sistemas relativamente independientes;
- cada sistema estructura separadamente su Plan de Cuentas y Técnicas de Registro;
- no se utilizan cuentas tales como: Servicios Personales Aplicados, Adquisiciones, Construcciones y Variación de la Inversión, a las que en el método de la Simultaneidad se les confiere un bien definido e importante rol;
- cada sistema arroja separadamente sus resultados y Estados Contables;

(12) Se entiende por:

- Resultado Presupuestario a la suma algebraica de los ingresos y gastos presupuestados.
- Resultado del Ejercicio, a la misma operación matemática referida a los gastos e ingresos computados como realizados.

- el resultado económico se obtiene por un juego de cuentas de esta clase y con la mecánica de uso generalizado.

En Anexo II se plantea un ejercicio numérico referente al juego de asientos de la Contabilidad Presupuestaria en este método.

5.5 El Método "Secuencial"

Este método por su parte, procura también registrar el movimiento presupuestario y sus implicancias en el patrimonio (13).

Naturalmente, sus fundamentos son similares al descripto en primer término, pero presenta como característica distintiva que sus registraciones no se hacen "simultáneamente" sino "sucesivamente", en el sentido de que en primer lugar se anotan las operaciones en las cuentas presupuestarias y, posteriormente, en las patrimoniales o integrales.

Las cuentas patrimoniales se dividen en dos grupos:

- Activas, Pasivas y Patrimonio Neto, acumulativas, es decir que en forma agregativa van "memorizando" el movimiento de los sucesivos períodos anuales;
- Activas y Pasivas de variaciones anuales, que reciben y adicionan tan solo los movimientos de un año. Permiten conocer las variaciones activas y pasivas del ejercicio, y se cancelan al concluir este, por las cuentas "acumulativas".

Las cuentas presupuestarias se habilitan según la estructura del Presupuesto, y registran los movimientos presupuestarios. En este tipo de cuentas se distinguen, asimismo dos grupos:

- las que reflejan las operaciones presupuestarias de capital, que luego de "memorizar" la ejecución presupuestaria, se van cancelando al volcarlas en las cuentas patrimoniales de variación anual. En realidad constituyen cuentas "puentes", de "tránsito" o "estadísticas";
- aquellas que registran las operaciones presupuestarias de naturaleza corriente, y que funcionan en dos dimensiones:
 - por un lado revelan el grado de cumplimiento del Presupuesto en el sector de su componente corriente;
 - por otro, funcionan como Cuentas de Resultado, exhumando el resultado económico de las operaciones, es decir las variaciones positivas o negativas experimentadas por el Patrimonio Neto. Se cancelan al fin del ejercicio por la Cuenta de Ahorro.

Un caso particular es la cuenta denominada Programa de Formación Neta de Acopios de Suministros, en la que se asientan las adquisiciones de materiales y suministros, y de la que se descarga el costo de este tipo de elementos trasladados para su consumo a los diferentes programas. El saldo resultante al final del ejercicio, se cancela por la de Suministros del año (Inventarios).

(13) Presupuesto Integrado del Gobierno. Descripción, Ejecución y Registración. Dr. Alfredo Le Pera. Consejo Federal de Inversiones. Buenos Aires, Argentina, 1968.

Por último, también se utiliza un juego de Cuentas de Orden, cuya naturaleza y funcionamiento es similar al del método anterior.

5.6 Información que proporciona

El exhumo informativo del Sistema Centralizador puede clasificarse de la siguiente manera:

a) *Información para la Administración del Sector Público*

Una de las funciones básicas del Sistema Contable Centralizador, es proporcionar información para la correcta administración del propio Sector Público. Para ello, debe alimentar adecuadamente de datos a las conocidas fases del proceso administrativo, es decir, la planificación, la dirección y el control.

El sistema entregará antecedentes referentes a la evaluación pasada del sector, a fin de facilitar a la planificación sus proyecciones sobre el porvenir. Se trata de prever el desenvolvimiento futuro del sector, y el pasado es uno de los elementos a considerar. Es en ese aspecto que la Contabilidad debe de hacer su aporte. El sistema debe ser capaz de entregar datos sobre el comportamiento en el pasado de la inversión, el consumo, las importaciones, las exportaciones, el ahorro, los flujos de fondos, etc., del Sector Público.

Paralelamente, deberá satisfacer los requerimientos de la dirección del presente. La conducción diaria necesita información actualizada para poder adoptar decisiones racionales. La intuición, la inspiración, el "ojo clínico", aptitudes que según auto-diagnóstico poseen algunos dirigentes, y en las que se apoyan para ocultar su falta de información y hasta de preparación, no son elementos confiables para una buena conducción. Superar este "modus operandi" significa la introducción de diversos y difíciles cambios —inclusive el de mentalidad— pero la responsabilidad que le cabe aquí al sistema contable es ser idóneo para entregar información sencilla, exacta, confiable y oportuna. El uso —o no— que se haga de ella, alcanza a otras responsabilidades.

Los Estados de Situación, de Resultados Económicos, de Origen y Aplicación de Fondos, de Variaciones del Patrimonio Neto, de Ejecución Presupuestaria, son los *Estados Contables* que periódicamente debe expeler el Sistema Centralizador. Serán dirigidos a nivel Directivo (Presidencia) y Gerencial (Ministros) (14).

Además, debe proporcionar *Informes Contables*, sobre aspectos específicos y que son, en gran medida, desagregaciones de los antecedentes contenidos en los Estados. Estos informes se dirigen preferentemente al nivel Operativo (Responsables de Programas).

La última fase del Proceso Administrativo a la que se deberá atender con información, es la de Control. Y en él se abarcarán sus dos aspectos, es decir, el Control Legal y de Eficiencia.

(14) Sobre niveles de la organización, ver Manual de Control Presupuestario, trabajo presentado por el Programa del Sector Público (O.E.A.) al VIII Seminario Interamericano de Presupuesto, Bogotá, 1979, preparado por el Especialista del Programa, Angel Roger Gorostiaga.

El Control Legal presenta a su vez dos aspectos: el que ejerce el Poder Ejecutivo sobre sus partes componentes, y el del Poder Legislativo sobre el Administrador. Están a cargo, en la mayoría de los casos, de las Contadurías Generales o Direcciones Nacionales de Contabilidad (Organos Internos de Control) y los Tribunales de Cuentas o Contralorías Generales (Organos Externos de Control). La calificación de Interno o Externo proviene de que el organismo de control dependa o no, respectivamente, del Poder Ejecutivo. Se habla también de Control Interno o Externo, pero nos parece que la expresión no es muy estricta, ya que lo que es interno o externo —al Poder Ejecutivo— es el órgano y no el control.

El Control de Eficiencia, involucra la supervisión de eficacia (grado de consecución de una meta) y la eficiencia propiamente dicha (economicidad en el uso de los recursos) y se encuentra, por lo general, a cargo de los órganos de Planificación y Presupuesto.

En los últimos tiempos algunos órganos externos de control están asumiendo también este aspecto del control.

La Contabilidad Gubernamental, mediante su Sistema Centralizador —preferentemente, aunque no en forma excluyente— debe brindar antecedentes que constituirán la materia informativa del control. En lo que hace al Control de Eficiencia, un papel importantísimo le queda reservado al Sistema de Contabilidad Analítica, a través de su Sistema de Contabilidad de Costos, que es el que suministrará datos relativos a costos de producción de bienes o prestación de servicios, quedando comprendidos los informes relativos a sus aspectos físicos.

b) *Información para "terceros"* .

Por otra parte, el sistema deberá satisfacer los requerimientos informativos de terceros, es decir personas o instituciones ajenas al Sector Público. Estas comprenden a la ciudadanía —que tiene el derecho a informarse sobre la administración gubernamental— y las instituciones internacionales, en especial las de crédito, a las que se presentan normalmente información referente al comportamiento del Sector Público, sobre todo en oportunidad de la tramitación de ayudas financieras. Los Estados Contables son, en general, los elementos de juicio que se suministran.

c) *Información para Macrocontabilidad*

Por último destacamos que la Contabilidad Gubernamental es tributaria del Sistema de Contabilidad Económica, Contabilidad Social o Macrocontabilidad.

Esta es la encargada de reflejar la estructura y funcionamiento del Sistema Económico, y una importantísima parte de ese Sistema lo constituye el Sector Público. Los datos sobre éste deberán ser proporcionados por la Contabilidad Gubernamental; el consumo, la inversión, las importaciones, las exportaciones, el ahorro, la recaudación tributaria, la depreciación del Activo, las remuneraciones al personal, son algunos entre los más importantes que absorberá y procesará la Macrocontabilidad.

Como un argumento más en favor de la adopción del criterio de "lo devengado" por la Contabilidad Gubernamental, puede señalarse que éste es el utilizado por la Conta-

bilidad Económica, con lo que la integración entre ambas se vería notablemente facilitada.

6. SISTEMA DE INFORMACION DE LA EJECUCION PRESUPUESTARIA (15)

6.1 Naturaleza e Importancia

A los fines de atender a las necesidades de información de la Administración Presupuestaria, en relación con el control y evaluación permanente de la ejecución del presupuesto, es necesario "reprocesar" la información financiera obtenida a través del Sistema de Contabilidad Presupuestaria, combinándola con la información cuantitativa de avance de metas y de recursos disponibles y empleados.

El grado de ejecución del presupuesto se conocerá mediante la comparación de los objetivos, metas y recursos programados con los resultados de la ejecución. Esta información permitirá a los responsables de programas y de actividades, así como a los niveles ejecutivos más altos, conocer las desviaciones que se producen durante la ejecución y adaptar oportunamente las decisiones para su corrección. Será también un elemento importante para realimentar el proceso de formulación y programación presupuestaria.

6.2 Criterios

A través de la información que suministra este Sistema, se debe obtener información relevante que muestre el grado de ejecución del presupuesto.

Se deberá obtener información de la programación y ejecución presupuestaria para períodos compatibles, así:

- se debe comparar lo programado para un mes, bimestre, trimestre, etc., con lo ejecutado en cada uno de los sub-períodos correspondientes.
Esta comparación suministra información sobre las desviaciones ocurridas en el período y, consecuentemente, mide relativamente el grado de la ejecución presupuestaria en dicho período.
- la comparación de las cifras presupuestadas para el año, con la ejecución de cada sub-período, mide relativamente el grado de avance de la ejecución presupuestaria, en relación con la meta anual.

Se comparará información financiera y física, lo que permite relacionar la ejecución financiera con la física, y explicar mejor el grado de avance de la ejecución. Al mismo tiempo se pueden determinar índices representativos que permitan ampliar el análisis de la ejecución para obtener algunas relaciones de eficiencia en el uso de los recursos.

6.3 Información que proporciona

La información mínima que deberá producir este sistema, será la siguiente:

a.- *En relación con la utilización de las Asignaciones Presupuestarias.*

(15) Conceptos basados en el documento de O.E.A. (J. Ripa) Informe Misión Asistencia Técnica Programa Sector Público, en Venezuela, 1973.

- Monto de las asignaciones, sus modificaciones, y lo programado,
- Gastos devengados,
- Recursos disponibles,
- Recursos comprometidos y no recibidos,
- Porcentaje de gastos devengados sobre el monto de las asignaciones,
- Porcentaje de recursos disponibles sobre el monto de las asignaciones.

b.- En relación con el cumplimiento de Metas

- Metas previstas para el año y programadas para cada sub-período.
- Metas cumplidas.
- Metas por cumplir.
- Porcentaje de metas cumplidas.
- Porcentaje de metas por cumplir.

c.- Gastos Unitarios

- Gastos previstos por unidad de meta
- Gastos incurridos por unidad de meta
- Desviación entre el gasto unitario previsto y el incurrido
- Gasto a incurrir por unidad de meta a cumplir en el resto del año
- Desviación entre el gasto a incurrir por unidad de meta en el resto del año y el gasto previsto.

Esta información se preparará por sub-períodos, por lo acumulado a la fecha del informe y la estimación anual. Se clasificará por programa proyecto, actividad, u obra a nivel de responsable de programas y proyectos, luego se agregará a nivel de la institución en su conjunto, para finalmente obtener el agregado para el Gobierno Central. Se podrá obtener clasificaciones regionales y sectoriales.

Además de la anterior, se podrá obtener la siguiente información:

a) Para el Ambito Global:

- Información trimestral de toda la Administración Central, en relación con:
- Total de asignaciones por objeto del gasto

- Total de aportados presupuestarios
- Total de Gastos devengados
- Disponibilidad de recursos y de la asignación.
- Información Anual de toda la administración Central y por Sector:
 - Volumen y Composición de los gastos corrientes y de Capital.
 - Volumen y Composición de los recursos corrientes y de capital.
 - Déficit o Superavit del Presupuesto General.

b) Ambito Sectorial

- Información trimestral de la Administración Central, por Sectores y por Programas:
 - Total de Asignaciones y Modificaciones
 - Total de Gastos Devengados
 - Total Recursos Disponibles
 - Metas de los programas previstos y ejecutadas
 - Composición de los gastos corrientes y de Capital, Previstos y Devengados.
 - Indices y Porcentajes para el análisis y comparación de los diferentes rubros.

6.4 Vinculación con Otros Sistemas

- En la Contabilidad General:

a) Con el Sistema de Contabilidad Presupuestaria

Su relación natural es con este sistema por cuanto le suministra, a través de los Estados de la Ejecución Financiera del Presupuesto, la información periódica requerida. Además le suministra la información sobre la programación de la ejecución financiera.

- En la Contabilidad Analítica:

a) Con el Sistema de Costos:

Al operar un sistema de costos, se podrá recibir de este sistema información que complementará la suministrada por el Estado de Ejecución Presupuestaria antes indicado.

b) Con el Sistema Estadístico:

Este sistema recibirá la información de la ejecución presupuestaria, a los fines de mantener actualizada la información estadística de ejecución de programas y proyectos.

— Con los Sistemas Operativos:

Se obtendrá de cada uno de los responsables de programas y proyectos la información periódica sobre la programación, ejecución mensual y avance de las metas correspondientes.

Estos a la vez recibirán la información de la ejecución presupuestaria de los programas o proyectos bajo su responsabilidad a los fines de controlar la eficiencia en la ejecución y tomar las medidas correctivas necesarias para corregir las desviaciones ocurridas.

7. SISTEMA DE CONTABILIDAD DE COSTOS

7.1 Aspectos generales

La contabilidad de costos está concebida para suministrar información financiera y física que atienda a los siguientes propósitos básicos:

- a) determinar el costo de los productos para la valuación de los inventarios en proceso y de los productos terminados, así como también de las obras y bienes de activo fijo realizadas y fabricadas por el organismo, a los fines de afectar las respectivas cuentas patrimoniales y de resultados;
- b) conocer el costo unitario de la producción de los diferentes bienes y/o servicios, como uno de los elementos de juicio para la fijación de precios y tarifas;
- c) conocer los costos para efectos de seleccionar entre distintas alternativas tecnológicas de producción de los bienes y/o servicios, de manera de elegir aquella que sea más económica. En general, permitir la toma de decisiones entre cursos alternativos de acción;
- d) suministrar los antecedentes necesarios, mediante los estándares de costo y los costos unitarios, para la más correcta programación y presupuestación de los recursos requeridos para el desarrollo de las actividades y cumplimiento de las metas establecidas;
- e) proveer a los ejecutivos responsables de programas y proyectos, la información sobre el empleo de recursos que les permita controlar la gestión y tomar las decisiones para la ejecución y la corrección de desviaciones en relación con lo programado y presupuestado;
- f) alimentar al sistema de control y al de planificación, a los efectos de controlar y evaluar el cumplimiento de los programas y presupuestos y evaluar la gestión realizada.

Los propósitos señalados son de validez general y aplicables a cualquier tipo de organización, sea o no de carácter empresarial, pública o privada.

En el caso del sector público su utilidad está directamente relacionada con la aplicación de la metodología de presupuestos por programas; con la necesidad de intensificar el logro

de la eficiencia y la eficacia; y con la necesidad de utilizar racionalmente los limitados recursos para lograr el máximo de resultados. Es evidente e indiscutible, su empleo en las empresas públicas y organismos que desarrollan actividades de tipo comercial, industrial y financieros cuyos bienes y servicios se transan en el mercado.

Aun cuando se suele cuestionar el empleo de la Contabilidad de Costos en los organismos de la administración central, es necesario reconocer que su utilización, aparte de las razones y propósitos generales antes indicados, obedece a que:

- La metodología del presupuesto por programa, señala que estos deben reflejar las estimaciones de los costos (del programa, sub-programa, proyecto, actividad u obra y de los bienes y/o servicios que produce). Para formular el presupuesto y controlar su ejecución se requiere un sistema de costos que procese y distribuya los gastos y costos incurridos y devengados entre los centros de costos y los productos. Por lo tanto, hay una razón técnica que condiciona su empleo, por cuanto la formulación y el control deben utilizar las mismas bases de registro.

Al respecto cabe recordar que los presupuestos por programa, en general, reflejan estimaciones de gastos (corrientes, de capital y transferencias) por programa y consecuentemente no reflejan los costos de éstos, ya que los gastos presupuestados no son necesariamente costos; existen gastos que se centralizan en otros programas, o en otros organismos (Ministerio de Hacienda), y que son inherentes al programa; no se computan costos por depreciación, ni por gastos diferidos o anticipados, ni por recursos devengados y consumidos pero no cancelados.

Por lo tanto, es inadecuado indicar que el presupuesto por programas, que muestra las asignaciones para gastar, “refleja los costos del programa”.

- La metodología de la contabilidad de costos permite obtener y suministrar valiosa información física y financiera, que permite obtener estándares y costos unitarios útiles para la programación y formulación presupuestaria, para el control de la eficiencia y para alimentar el proceso de control, y planificación.

No entraremos a explicar los aspectos conceptuales y las diversas metodologías de cálculo de costos, ya que, hay suficiente bibliografía al respecto.

En especial cabe señalar que el “Manual de Medición de Costos por Programa” publicado por ILPES, hace especial referencia a los conceptos y a la aplicación de los sistemas de costos para medir las actividades de los organismos del sector público.

A los efectos de la aplicación del sistema de contabilidad de costos, deberán tenerse presente las siguientes condiciones básicas:

- las características de cada organismo del gobierno central, y la necesidad de calcular o no costos unitarios, determinará el tipo del sistema de costos a aplicar en cada uno;
- deberá concebirse el sistema de manera tal, que sea lo suficientemente simple como para proveer la información mínima necesaria;
- existen organismos del gobierno central cuyas actividades y necesidades de informa-

ción y control, justifican un sistema más detallado que permita calcular los costos unitarios de los bienes y/o servicios que producen los programas a su cargo.

Así por ejemplo: Costos de Obras Públicas, Costos de Educación, Costos hospitalarios, etc.

En consecuencia no se puede establecer un sistema uniforme, sino que para cada caso u organismo se deberá diseñar el sistema que corresponda, a sus características.

7.2 Información que Proporciona

El sistema deberá proveer información del siguiente tipo:

- costos por programa, sub-programa, proyecto, actividad u obra, que pueden alcanzar al nivel de tareas y trabajos, clasificados por elemento de costos;
- costos por productos y/o servicios que generen los programas y proyectos. Costos unitarios correspondientes;
- costos propios o directos (controlables y no controlables) de cada centro de costos y costos distribuidos o asignados;
- costos fijos y variables;
- costos del mes o del período de control y acumulados a la fecha;
- costos presupuestarios en cada caso y porcentajes de variación en relación con los costos incurridos;
- otras clasificaciones que dependen de las características de las actividades que se controlan.

7.3 Relaciones con los Otros Sistemas

El sistema de Contabilidad de Costos, se relaciona con los siguientes sistemas:

- a) *Con los sistemas Operativos*, recibirá de estos sistemas la información sobre la ejecución física de los programas y proyectos, de acuerdo al grado de detalle requerido para el control.

Suministrará a este sistema la información de costos con el grado de desagregación requerido para atender las necesidades de información de los ejecutivos a cargo de los programas, y de la organización.

- b) *Con el sistema de Contabilidad de Bienes de Activo Fijo y de Consumo*.

Este sistema suministrará la información sobre las cantidades y valores de los materiales y suministros consumidos. Además la información sobre la depreciación que se deberá aplicar al costo.

- c) *Con los Sistemas de Deuda Pública, Contabilidad Presupuestaria y Centralizador, a los efectos de obtener los antecedentes sobre los movimientos contables de gastos devengados, y provisiones que se deben imputar a los costos.*

8. SISTEMA DE CONTABILIDAD POR AREAS DE RESPONSABILIDAD

8.1 Aspectos Generales

Siguiendo la misma línea de propósitos de los dos sistemas antes explicados, el Sistema de Contabilidad por Areas de Responsabilidad tiende a satisfacer las necesidades de información y control de la gestión de los organismos públicos, en función de la autoridad y responsabilidad jerárquica correspondiente a los diferentes niveles ejecutivos.

Su propósito general es fijar, de acuerdo a las relaciones jerárquicas resultantes de la estructura organizativa del organismo, las responsabilidades que tendrá cada ejecutivo, que dirige alguna actividad o conjunto de actividades, en relación con el uso de los recursos que son puestos a su disposición para el logro de los objetivos y metas que corresponden al organismo. Más específicamente, establecer las responsabilidades por el empleo de recursos que se conceptúan como controlables y cuyo monto y volumen dependerá en definitiva de las decisiones que dicho ejecutivo tome durante la ejecución y del control que ejerza al respecto.

La Contabilidad por Areas de Responsabilidad se aplica, además, al control de los ingresos, puesto que al igual que en el caso de gastos, existen responsabilidades por la producción y/o la obtención de los recursos necesarios para el desarrollo de las actividades programadas.

Este sistema es un instrumento útil para la administración presupuestaria y para el control de gestión, por cuanto complementa los sistemas presupuestarios y de costos. Se emplea en todos los casos en que no hay una coincidencia entre la estructura organizativa y la clasificación de programas, proyectos y actividades del presupuesto por programas y del Sistema de Costos, en virtud que estas clasificaciones reúnen más de una unidad administrativa. Permite desagregar la información presupuestaria y de costos, para que los responsables de las unidades administrativas correspondientes dispongan de información para la ejecución y control, y al mismo tiempo, para que se pueda ejercer control sobre ellos.

8.2 Aspectos Metodológicos

El sistema puede procesar la siguiente información:

- a) las estimaciones de ingresos, en función de los montos que debe liquidar la unidad administrativa (en el caso de impuestos, por ejemplo) o el monto que se factura si hay ventas de bienes y/o servicios.
- b) las estimaciones de los gastos controlables sobre los cuales tiene responsabilidad la unidad administrativa.
- c) en general para los dos casos anteriores se puede emplear, las estimaciones presupuestarias de ingresos y de gastos. Además, para los gastos, se deberá registrar su equivalente en términos de costos. De esta manera, se puede trabajar con los dos conceptos, autorizaciones para gastar y estimaciones de costos.

d) la información de la ejecución que corresponde a la ejecución financiera del presupuesto de gastos (uso de la asignación para gastar) y del de ingresos, a la vez que la resultante del cálculo de los costos reales que suministra el sistema de costos.

La comparación entre las cifras presupuestadas y las resultantes de la ejecución, permite evaluar el desempeño del funcionario responsable de la actividad; analizar y determinar las desviaciones producidas y sus causas, a los fines de tomar las decisiones requeridas para su corrección.

De acuerdo a lo anterior, este sistema procesa la misma información que el Sistema Presupuestario, el Sistema de Contabilidad de la Ejecución Presupuestaria y el Sistema de Costos, por lo tanto, es viable pensar que el Sistema de Contabilidad por Áreas de Responsabilidad, puede ser una duplicación con los anteriores. Efectivamente esto puede ocurrir cuando hay coincidencias entre las unidades administrativas y la clasificación de actividades y centros de costos, del presupuesto y del Sistema de Costos. Por lo tanto, al aplicar este sistema debe evaluarse esta situación, para no caer en duplicaciones y establecer el sistema en aquellas situaciones que así lo requieran.

Al producir la integración de este sistema con el Presupuestario y el de Costos, deberá tenerse en cuenta la necesidad de diferenciar los conceptos de gastos controlables y no controlables, ya que éstos son la esencia del control por áreas de responsabilidad.

8.3 Relaciones con los otros sistemas

En general las relaciones son las mismas señaladas para el Sistema de Contabilidad de Costos.

IV CARACTERISTICAS GENERALES DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD PARA LOS ORGANISMOS DE LA ADMINISTRACION DESCENTRALIZADA

1. NECESIDAD DE NORMALIZAR LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD

A los fines de atender al desarrollo económico y social y prestar los servicios públicos requeridos por la comunidad, el Gobierno Central, los Estados y los Municipios han creado una variedad de organismos a los cuales se les otorga autonomía de gestión y financiera para el cumplimiento de sus fines. Estos organismos constituyen, en general, el sector descentralizado de la administración pública.

Se pueden distinguir dos tipos básicos de organismos descentralizados, de acuerdo a la naturaleza jurídica y autonomía financiera:

- a) los organismos autónomos, que son entes oficiales creados por Ley, sujetos al Derecho Público, que poseen un patrimonio propio, separado pero no independiente del Fisco y tienen autonomía de gestión y financiera;
- b) las empresas públicas, que son sociedades anónimas, creadas por Ley, sujetas al Derecho Privado y, por tanto, sometidas al Derecho Civil y Mercantil, en las que el Fisco Nacional, el Estado, o el Municipio, directa o indirectamente, posee una participación accionaria en el capital social, en forma independiente o asociado con terceras personas o entidades.

La gran variedad de organismos que conforman la administración descentralizada, determina que los sistemas en uso presenten características y diferencias entre sí, que se distinguen por lo siguiente:

- a) han alcanzado distintos grados de desarrollo en cuanto a su concepción estructural y el ámbito de cobertura de las actividades a través de sistemas y subsistemas de control;
- b) se han concebido autónomamente, en función de los criterios de la contabilidad empresarial, para satisfacer las necesidades particulares de información, dadas la naturaleza de las operaciones y grado de autonomía de cada organismo, sin tomar en consideración las que pudieran tener otros organismos del sector público;
- c) presentan grandes disparidades, en cuanto a:
 - la calidad, tipo, nivel de desagregación y detalles de la información;
 - la oportunidad y frecuencia con que se obtienen los informes, estados financieros y balances periódicos que muestran los resultados de la actividad, y
 - la estructura y contenido de los informes, estados financieros y balances;
- d) utilizan criterios contables y metodologías de registro de las transacciones, formas de clasificación de cuentas y de presentación de la información, que son decididos unilateralmente por el organismo, mostrando notorias diferencias de fondo y forma con los principios de contabilidad generalmente aceptados; con los instructivos emitidos por organismos de la administración central y, en relación con los utilizados por otros organismos descentralizados;
- e) los planes de cuentas en uso, presentan diferencias en relación con: la nomenclatura; orden de precedencia y codificación de las cuentas; así como en la ubicación de algunas cuentas en los grupos que componen el activo, pasivo, patrimonio, cuentas de resultado y de orden;
- f) surgen diferencias en relación con la Administración Presupuestaria, ya que los planes de cuentas de estos organismos, en general están estructurados de acuerdo a las necesidades particulares y siguiendo el criterio de la contabilidad empresarial, por lo que no son coincidentes con el plan de cuentas por objeto del gasto que se usa en el presupuesto de la Administración Central. Esto obliga a un proceso de reclasificación de cuentas para los fines de formular el presupuesto e informar de su ejecución, en una forma consistente con la utilizada por la Administración Central.

Esta situación plantea serios problemas y dificultades para el análisis, control y evaluación de la gestión, así como también para efectos de consolidación, comparación y procesamiento de las cifras, para fines de estudios comparativos y estadísticas. Por otra parte, la falta de información debidamente desagregada afecta al procesamiento de la información en el Sistema de Contabilidad Social y en el de Consolidación de Cuentas del Sector Público.

Por lo tanto, surge como una necesidad imperiosa, abordar el estudio del Sistema de Contabilidad en los organismos descentralizados, en los siguientes aspectos principales:

- Plantear una estructura del Sistema de Contabilidad, que tenga características uniformes para todos los organismos, determinando los sistemas y subsistemas que, como mínimo, deben operarse en cada organismo.
- Establecer normas uniformes para la presentación de los estados financieros, a los fines de normalizar la información en ellos contenidos para hacerla útil a los diferentes usuarios del sector público (16).
- Determinar cuál debe ser el tipo y características de la información mínima que deben producir los sistemas y subsistemas contables, a los fines de atender adecuadamente a las necesidades de la administración interna y a la de otros organismos del sector público.

La normalización de los sistemas y de la información, tiene especial importancia para el Ministerio de Hacienda; Oficina de Presupuesto; Oficina de Planificación y otros niveles políticos, a los efectos de apoyar adecuadamente las importantes decisiones que se deben tomar en relación con la asignación de recursos, determinación de políticas financieras, fijación de tarifas y precios y otros aspectos que afectan a la marcha económica financiera de los organismos descentralizados.

2. ALGUNAS CONSIDERACIONES EN RELACION CON LA ADMINISTRACION PRESUPUESTARIA Y LA CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA

Una característica importante de la Contabilidad Gubernamental, es la existencia de un sistema de Contabilidad Presupuestaria, que responde a las particulares necesidades de información y control de la ejecución del presupuesto público.

El presupuesto público, a través de las asignaciones aprobadas, constituye el límite máximo legal para gastar durante el periodo de su vigencia.

La aprobación legal determina que no podrán efectuarse traspasos de asignaciones del nivel aprobado, o suplementaciones de partidas, sin que se obtenga previamente la autorización legal correspondiente, quedando limitado el total del gasto; el total por organismo, según la distribución institucional y, el total por alguna o todas las clasificaciones programáticas y por objeto del gasto.

La Contabilidad Presupuestaria responde a estas características, por que se lleva a nivel de cuentas que reflejan el nivel programático y por objeto del gasto que corresponde a la aprobación legislativa. La metodología de registro empleada, considera todos los elementos del gasto, iniciándose con el registro del compromiso, como una forma de conocer, por diferencia entre asignación y compromiso, el monto de la asignación disponible, lo cual además permite controlar que el gasto a realizar no exceda el monto de la asignación. Los pasos siguientes, registro de lo devengado y pagado, permite efectuar la contabilización en las cuentas de activo, pasivo y patrimonio.

(16) OEA-DINCA, Proyecto de Normas para la Formulación Uniforme de Estados Financieros de los Organismos de la Administración Descentralizada. Min. Hacienda, Venezuela, 1979.

En el caso de los organismos descentralizados, en virtud de la autonomía de gestión y administrativa, así como de las características de las actividades que realizan, el presupuesto de gastos no puede considerarse representativo de asignaciones legales máximas para gastar, ya que estos serán función directa del nivel de actividad y de los ingresos que ésta genera.

Además, sucede que las estimaciones presupuestarias se formulan sobre bases diferentes en los distintos presupuestos: en el presupuesto por programas deberán estimarse los costos de operación y/o producción correspondientes; en el de ingresos y egresos, los ingresos corrientes y extraordinarios, así como los gastos corrientes, los de capital y transferencias que se generaran durante el ejercicio (base devengado) lo que permite establecer el equilibrio presupuestario, y por último en el presupuesto de caja, se estiman los ingresos y los gastos que se percibirán y pagarán durante el ejercicio, incluyendo las recuperaciones de derechos por cobrar y las obligaciones por pagar de años anteriores (base caja o efectivo), lo que permite mostrar el déficit o superavit de caja. Surge por tanto la pregunta: ¿a cuál tipo de presupuesto deberá aplicarse el Sistema de Contabilidad Presupuestaria?

Resulta, en consecuencia, que no se puede aplicar al presupuesto por programas base costos, por cuanto no tiene sentido, ya que para controlar el costo no se requiere los momentos del gasto. Solamente sería aplicable al de ingresos y egresos y al de caja, siendo su utilidad práctica relativa, puesto que no ofrece mayor información y control, y, además, implicaría una duplicación innecesaria con los registros contables y la información suministrada por los subsistemas. Al respecto hay que recordar que de la información contable se obtiene lo "devengado" y "lo pagado", y además algunos "compromisos" en relación con ejercicios futuros, a través de las cuentas de orden.

Por otra parte, y de acuerdo con la información que suministra el sistema de contabilidad, la ejecución del presupuesto por programas, se controla a través del Sistema de Contabilidad de Costos; la ejecución del presupuesto de ingresos y egresos a través de la información de los diferentes sistemas, y el de Caja a través de la información del sistema de Tesorería.

De lo expuesto quedaría claro que la aplicación de un Sistema de Contabilidad Presupuestaria, implica una duplicación con la contabilidad general y analítica además, la información que suministra es de escaso valor para la gestión interna, y el costo de obtenerla es sumamente alto. En su lugar lo que se necesita es un Sistema de Control Presupuestario, que reúne la información financiera y física de la ejecución que es suministrada por los sistemas de contabilidad y operativos y la compara con las estimaciones presupuestarias correspondientes, para elaborar los informes que muestren los resultados y grado de avance de la ejecución presupuestaria, en relación con las metas establecidas.

Lo señalado es válido también para el caso de organismos autónomos, que producen servicios y colateralmente algún bien, que entregan a la comunidad, sin pago, o, que si se venden, los ingresos que producen no son relevantes para el financiamiento de sus gastos de operación y de inversión, dependiendo financieramente de los aportes que, a través del Presupuesto, le otorga la autoridad pública de la cual depende.

La condición de financiamiento señalada delimita el nivel de las actividades que realizará el organismo durante el ejercicio, y puede llevar a pensar que por esto se asemeja a una dependencia del gobierno central y que, por tanto, procede llevar un Sistema de Contabilidad Presupuestaria; sin embargo, en virtud de la autonomía financiera y de gestión, debemos asumir que lo que está limitado y con carácter legal es el monto total del aporte y no la distri-

bución de éste por categorías presupuestarias y objeto del gasto; por tanto no existe una razón especial para controlar el uso de la asignación en función de los momentos del gasto, y la ejecución de sus programas y presupuestos se puede registrar e informar a través del Sistema de Control Presupuestario.

Sin embargo, si en el caso de estos organismos la aprobación legislativa del aporte, implica también una aprobación que limita legalmente el monto de las asignaciones para gastar, para determinado nivel de clasificación presupuestaria y de objeto del gasto, y si se establecen restricciones para la libre distribución interna de aporte y posteriores modificaciones (transferencias entre partidas), se presenta una situación que se asemeja a la de los organismos de la Administración Central, y por lo tanto habrá que optar por el uso de un Sistema de Contabilidad Presupuestaria, que permita controlar el uso de las asignaciones presupuestarias. Este sistema deberá ser compatible con el de Contabilidad General, a los fines de evitar las duplicaciones de registros contables.

3. ESTRUCTURA DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD PARA LOS ORGANISMOS DE LA ADMINISTRACION DESCENTRALIZADA

El Sistema Integral de Contabilidad que se aplique a los organismos de la administración descentralizada, responderá a los mismos objetivos que se han indicado para el Sistema de Contabilidad Gubernamental. Su estructura será también, muy parecida, lo cual permite mantener un alto grado de uniformidad entre ambos, teniendo en cuenta algunas diferencias determinadas por las características de los organismos a los cuales se aplica.

En general, son también aplicables gran parte de los aspectos conceptuales que se han explicado anteriormente, tanto para el sistema en conjunto, como para cada sistema particular.

El Sistema Integral de Contabilidad, estará compuesto de la siguiente manera:

Sistema Integral de Contabilidad

1. Sistema de Contabilidad General

1.1 Sistema de Contabilidad de Tesorería.

1.2. Sistema de Contabilidad de Bienes de Activo Fijo y de Inventarios (Bienes de Cambio).

1.3. Sistema de Contabilidad de Créditos y Deudas.

1.4. Sistema de Contabilidad de Resultados.

1.5. Sistema Centralizador, o de Contabilidad Central.

2. Sistema de Contabilidad Analítica

2.1 Sistema de Control Presupuestario.

2.2 Sistema de Contabilidad de Costos.

2.3 Sistema de Contabilidad por Areas de Responsabilidad.

2.4. Sistema de Estadísticas.

La diferencia fundamental que presenta esta estructura, en relación con el de Contabilidad Gubernamental, radica en que se sustituye el Sistema de Contabilidad Presupuestaria por el Sistema de Contabilidad de Resultados, en razón de que:

- a) no se utilizan las cuentas presupuestarias como fuente primaria para la contabilidad en los otros sistemas y en el sistema centralizador, por cuanto los registros contables se efectúan directamente a las cuentas que corresponden, de acuerdo al sistema de partida doble;
- b) en cambio sí se necesita, a través del sistema de contabilidad de las cuentas de resultado, registrar los ingresos y los costos y gastos (devengados) que corresponden imputar a las operaciones del período, para determinar el resultado económico (excedente o utilidad, o pérdida) del ejercicio;
- c) la información de la ejecución de los presupuestos, se puede obtener a través de un Sistema de Control Presupuestario, que evite la duplicación de registros y de información que se puede producir al aplicar, además de la contabilidad de resultados, un sistema de contabilidad presupuestaria de características similares al de la Contabilidad Gubernamental. Esta situación se explica más adelante al tratar el Sistema de Control Presupuestario.

Las otras diferencias en la estructura del sistema son más bien de tipo formal, o tienden a ampliar la cobertura del sistema para dar debida atención a aspectos que exigen condiciones de control especiales.

4. DESCRIPCION DE LOS SISTEMAS

4.1 Sistema de Tesorería

Este sistema tiene por finalidad procesar la información relativa al movimiento de efectivo, control de cuentas bancarias, control de especies y valores, control de efectos a pagar y cobrar pendientes en Tesorería, y otras transacciones de tipo financiero, con el objeto de poder establecer en cualquier momento la situación de Tesorería del organismo, en especial la de Caja, y proyectar la situación a corto plazo, de manera de determinar con la debida anticipación las posibles necesidades de endeudamiento. Controla además, los Fondos Rotativos o Rendir Cuenta, que se manejan descentralizadamente de la Caja Principal.

El tamaño del organismo, su volumen de operaciones y el grado de desconcentración geográfica que pueda tener, determinarán la necesidad de establecer Subsistemas, en especial el de Movimiento de Fondos.

Este sistema suministrará, como mínimo, en forma diaria y periódica, la siguiente información:

- Movimiento Diario de Ingresos y Egresos por naturaleza, y el Saldo de Caja.

- Movimiento Bancario y el Saldo en Bancos.
- Movimiento de efectos por pagar y cobrar y saldo en cartera.
- Otros movimientos que afectan a la situación de caja y bancos.

Esta información fluirá hacia:

- Los niveles ejecutivos que tienen responsabilidad por la administración financiera.
- El Sistema de Créditos y Deudas para el control de recuperaciones de cuentas por cobrar.
- El Sistema Centralizador para los registros en las cuentas de mayor correspondientes.
- El Sistema de Control Presupuestario para registrar la ejecución del presupuesto de caja, del presupuesto de ingresos y egresos.

4.2 Sistema de Contabilidad de Bienes de Activo Fijo y de Inventarios

Este sistema se compone de dos Sistemas:

- El Sistema de Contabilidad de Bienes de Activo Fijo y,
- El Sistema de Contabilidad de Inventarios.

Las características de estos sistemas serán similares a los señalados para la Contabilidad Gubernamental. Cabe destacar que el Sistema de Contabilidad de Inventarios adquiere una mayor relevancia, ya que en los organismos descentralizados, y en especial los de tipo empresarial, tiene una significación mayor que en las dependencias gubernamentales.

En efecto, el rubro inventarios es un importante consumidor de capital de trabajo, que si no está debidamente controlado, inmoviliza sumas importantes; los bienes que controla están sujetos a deterioro y obsolescencia, que puede conducir a una pérdida; el no mantener adecuados niveles de materias primas, suministros, mercaderías, etc., puede ocasionar paralizaciones o demoras en la producción, o mayores costos por compras de urgencia. Por esto, la llamada Administración de Materiales, ha adquirido una relevancia importante y se han desarrollado métodos y técnicas de análisis, conducentes a lograr la mayor eficiencia en la inversión y uso de estos recursos.

El Sistema de Contabilidad de Inventarios deberá proveer información relativa al movimiento y saldos en unidades físicas y monetarias de las existencias de: materias primas, respuestas, materiales y suministros generales, bienes muebles en almacén, productos en proceso, productos terminados, mercaderías adquiridas para la venta, y cualquier otro bien conceptualizado como de cambio. Para estos efectos deberá llevar cuentas individuales para cada uno de los bienes que se incluyen en este grupo, en las cuales se controlará el movimiento y saldos en unidades físicas y valores.

La información que produce el Sistema de Contabilidad de Bienes de Activo Fijo y de Inventarios, es en general similar a la indicada en el caso de Contabilidad Gubernamental.

Las relaciones con los otros sistemas, serán también similares, teniendo presente los siguientes cambios:

- a) No tiene relación con el Sistema de Tesorería, sino que con el de Créditos y Deudas, ya que la información sobre bienes recibidos servirá a este sistema para el control de proveedores y de sus respectivas cuentas por pagar, las que fluirán posteriormente al Sistema de Tesorería, para su cancelación.
- b) Se relaciona con el Sistema de Control Presupuestario, ya que la información de los bienes recibidos y facturados por el proveedor permitirán controlar la ejecución del presupuesto de compras, del de inversiones,

Permite además obtener la información de lo devengado en relación con el presupuesto de caja, el de ingresos y egresos, y el presupuesto por programas.

4.3 Sistema de Créditos y de Deudas

Este sistema reflejará las relaciones de tipo comercial y financiero del organismo con terceros: proveedores, clientes e instituciones financieras. Procesará la información relativa a cuentas y préstamos por cobrar y pagar, a corto, mediano y largo plazo. Se incluye el control de las emisiones de bonos, o cualquier otro instrumento financiero similar, empleados como una forma de financiamiento. De esta manera, se logra mantener un control completo sobre estos aspectos, en especial sobre el endeudamiento contraído por el organismo tanto en el país como en el extranjero y con otros organismos del sector público. La información que suministre permitirá tomar oportunamente las medidas necesarias para corregir las situaciones anormales que se produzcan.

El correcto manejo de los créditos y del endeudamiento tiene efectos importantes en la administración financiera, en el capital de trabajo y en los resultados económicos del ejercicio. Al respecto, un crecimiento anormal de las cuentas por cobrar, al igual que el crecimiento de los inventarios, produce una inmovilización de capital de trabajo, que puede obligar al organismo a contraer deudas para atender las necesidades de financiamiento de las operaciones, y a incrementar los gastos por concepto de intereses sobre estos préstamos. Por otra parte un endeudamiento excesivo, más allá de las posibilidades o capacidad de pago, y sin una relación estrecha entre la fuente de financiamiento y el uso de dichos fondos, que se produce toda vez que se utiliza préstamos de corto plazo para inversiones o usos que generarán fondos a mediano y largo plazo, crea una situación que debilita la posición financiera y económica del organismo y compromete al Estado, u otros organismos públicos financieros, cuando estos préstamos no pueden ser cancelados oportunamente.

Hay una estrecha vinculación entre este sistema y el Sistema de Contabilidad de la Deuda Pública de la Contabilidad Gubernamental, en lo referente a la Deuda Pública Indirecta, en la que el Fisco Nacional es garante o aval de un organismo descentralizado. Por lo tanto, la información que se obtiene al respecto debe ser coincidente con la que señale el Sistema de Deuda Pública.

La información mínima que debe suministrar este Sistema será la siguiente:

- Movimiento sobre nuevos derechos y obligaciones contraídas, clasificado por naturaleza, plazo, deudor, acreedor, sector a que corresponde (público, privado, externo) y tipo de moneda.

- Movimiento de cancelaciones de los derechos y obligaciones vigentes, con igual clasificación que la anterior.
- Situación mensual de saldos, por tipo de deudor y acreedor. Especial importancia tienen los saldos con organismos del sector público, los cuales deben ser detalladamente identificados.
- Información detallada de las características de la deuda a mediano y largo plazo.
- Información detallada de la deuda en que el Fisco Nacional es garante o aval.

A través de la información que recibe y suministra este sistema se interrelaciona con los siguientes:

- a) Con el Sistema de Ventas o Facturación, por la información de ventas a crédito y facturas por cobrar.
- b) Con el Sistema de Bienes de Activo Fijo, y de Inventarios, y con el Sistema de Compras, por las adquisiciones de bienes y servicios adquiridos a créditos y facturas por pagar.
- c) Con el Sistema de Administración Financiera y Tesorería, por las operaciones de créditos y préstamos contraídos para atender necesidades de financiamiento e inversiones específicas.
- d) Con el Sistema de Control Presupuestario, por los desembolsos por servicio de deudas, las recuperaciones de cuentas por cobrar y las cancelaciones de cuentas por pagar, para el control de la ejecución del presupuesto de caja y el presupuesto de ingresos.
- e) Con el Sistema Centralizador, a los efectos de suministrar la información para los registros y controles de las cuentas de mayor.

4.4. Sistema de Contabilidad de Resultados

Tiene por finalidad procesar la información financiera relacionada con el control de los ingresos y de los gastos y costos incurridos durante el ejercicio, con el fin de determinar el resultado económico y establecer el monto del excedente, o utilidad, o pérdida resultante.

Para estos efectos, las transacciones se registran en cuentas y sub-cuentas según su naturaleza y otras clasificaciones útiles a los fines del control de gestión.

Los registros de este sistema son de tipo transitorio, ya que estas cuentas se cancelan al fin del ejercicio, contra las cuentas de ganancias y pérdidas, que a la vez se cancelan contra Superavit o Déficit del Ejercicio que es una cuenta de Patrimonio.

Este sistema recibe información de todos los sistemas de contabilidad, en lo que hace a ingresos, costos y gastos.

La información que proporciona es de tipo periódico, generalmente mensual, y puede ser como mínimo la siguiente:

- Monto de los ingresos de operación y no de operación, clasificados por naturaleza.
- Monto acumulado de ingresos.
- Monto de los gastos y costos de operación, y no de operación, clasificados por naturaleza.
- Monto acumulado de gastos y costos.
- Utilidad o pérdida del período.
- Utilidad o pérdida acumulada.
- Esta información puede presentarse también en la forma establecida para el Estado de Resultados, con las clasificaciones de cuentas y de conceptos que sean apropiadas a las características técnicas de operación del organismo.

Este sistema se relaciona con los siguientes:

- a) Con el Sistema de Administración Financiera, al proveer a los ejecutivos responsables de la gestión del organismo, la información de ingresos y costos, que les permite conocer la situación y resultados económicos, en forma periódica.
- b) Con el Sistema de Contabilidad de Costos, a los fines que este pueda registrar todos los costos incurridos y asignarlos a los programas, proyectos, actividades, centros de costos, productos y/o servicios que correspondan, y determinar los costos que corresponden.
- c) Con el Sistema de Contabilidad por Areas de Responsabilidad, para efectos de conocer la forma en que cada uno de los ejecutivos responsables ha utilizado los recursos sobre los cuales tiene una responsabilidad directa.
- d) Con el Sistema de Planificación, al proveer información de realimentación para el seguimiento de los programas, y para la formulación de planes.
- e) Con el Sistema de Control, para efectos de análisis de diferencias, formulación de medidas correctivas y de evaluación de los resultados.

4.5 Sistema Centralizador

Al igual que el Sistema de Contabilidad Gubernamental, este sistema centraliza las transacciones en las cuentas de mayor y registra las que no pasan por los subsistemas antes señalados, a los fines de producir los informes y estados financieros que muestren la situación económica, patrimonial y financiera del organismo.

De esta manera, se mantienen permanentemente actualizados los saldos de las cuentas de mayor y se puede informar periódicamente de ellos, a través de los Balances Mensuales de Comprobación y Saldos y al final del ejercicio, a través del Balance General, Estado de Resultados, Estados de Origen y Aplicación de Fondos.

La información que proporciona, tiene a la vez los mismos destinos que la señalada para el sistema de Contabilidad Gubernamental.

4.6 Sistema de Control Presupuestario

El Sistema de Control Presupuestario tiene como objetivo fundamental suministrar la información que muestre el grado de ejecución de los programas y presupuestos, a los fines de controlar y evaluar el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos para el organismo. En lo particular, informar sobre la ejecución de los diferentes presupuestos en uso, relacionando las estimaciones con la ejecución financiera y física, para establecer las desviaciones que se producen respecto de lo presupuestado.

La información que procesa y produce, permitirá la preparación de los informes periódicos de ejecución requeridos para el cumplimiento de las funciones de la Administración Presupuestaria; para los efectos del control de gestión interna y para atender a la información que se debe suministrar a terceros.

En general, cumple los mismos fines que se han señalado para el Sistema de Información de la Ejecución Presupuestaria, de la Contabilidad Gubernamental.

A través de este sistema se controlará la ejecución de todos los presupuestos que se empleen en el organismo, los cuales serán, los siguientes:

- Presupuesto de Ingresos y Egresos (base devengado)

- Presupuesto por Programas (base costos)

- Presupuesto de Compras

- Presupuesto de Caja (base efectivo)

- Otros presupuestos específicos, de acuerdo a las necesidades de información y control.

Se puede considerar como un subsistema, el Sistema de Seguimiento de los Proyectos de Inversión, en aquellos casos en que se ejecutan obras de magnitud, cuya duración excede de un año.

a) Aspectos Metodológicos

Una característica importante de este sistema es que procesa información contable registrada sobre diferentes bases (devengado, costos, efectivo), de acuerdo a la naturaleza de cada uno de los presupuestos que debe controlar. Además procesará información física sobre metas y recursos. A los efectos del análisis del grado de ejecución y de las desviaciones que se producen en relación con lo presupuestado utilizará índices razones e indicadores que sean relevantes en cada caso.

La información inicial del sistema, será la que figure en los diferentes presupuestos según las clasificaciones en ellos empleados. La información de la ejecución será

suministrada por cada uno de los sistemas de la Contabilidad General y Analítica, así como también por los sistemas operativos.

La información puede ser procesada a través de registros, tarjetas o sistemas de computación electrónica, con la condición que los resultados se obtengan oportunamente, puesto que la utilidad de la Información radica justamente en que se comunique con la menor demora posible.

El sistema deberá suministrar información diferenciada y con distinto grado de agregación de acuerdo al usuario al cual está dirigida, por lo tanto habrá tantos informes de ejecución presupuestaria, como niveles jerárquicos o de responsabilidad existan. De esta manera, será necesario establecer la estructura de cada tipo de informe así como el encadenamiento o interrelación entre cada uno de ellos, desde el más particular o desagregado, al más general o agregado. Además, deberá establecerse la frecuencia con que se debe elaborar cada uno de los informes.

b) Información que Proporciona

A título de ejemplo, la información mínima que se debe obtener de este sistema puede ser:

1) En relación con el Presupuesto de Ingresos y Egresos:

- Montos de ingresos y egresos estimados para el ejercicio, clasificados por naturaleza, y por sub-períodos.
- Modificaciones o revisiones de las estimaciones y montos actualizados.
- Monto de los ingresos y egresos devengados en el sub-período, y acumulados a la fecha del informe, clasificados por naturaleza.
- Porcentajes de variación en relación con lo presupuestado para el sub-período.
- Porcentajes en relación con la estimación para el ejercicio.

2) En relación con el Presupuesto Por Programas:

En general, el mismo tipo de información referida a cada programa, sub-programa y proyecto, así como también a cada actividad u obra, correspondiente.

Además contendrá la información de la ejecución de metas programadas.

Relacionando la información financiera y la física, se obtendrá los costos en función de las unidades de metas.

Esta información se puede complementar con la que provee el Sistema de Contabilidad de Costos, para aspectos de más detalle que no estén comprendidos en el Presupuesto por Programas como por ejemplo, comportamiento de los costos unitarios por tipo de productos, cuando en un programa se produce más de un bien o servicio.

El tipo de información básica será:

- Costos estimados para el ejercicio y sub-períodos, clasificados por elemento del costo.
- Costos unitarios estimados.
- Costos reales, según se obtienen de la contabilidad de costos. Cifras globales que pueden ser distribuidas, en el caso de ciertas cuentas, se obtienen del Sistema de Contabilidad de Resultados. Se clasifican para cada sub-período y según lo acumulado a la fecha.
- Variaciones entre lo presupuestado y lo real, en valores absolutos y relativos para los diferentes conceptos.

3) *En relación con el Presupuesto de Compras:*

A estos efectos se puede hacer el seguimiento de este presupuesto comparando las estimaciones anuales y para cada sub-período con:

- los montos por órdenes de compras emitidas,
- los montos por órdenes de compras cumplidas total o parcialmente,
- los montos pagados a proveedores,
- variaciones entre lo presupuestado y lo ejecutado en valores absolutos y relativos.

Es útil también distinguir entre compras en el país (sector público y privado) y compras en el extranjero.

Para una mejor información las compras se clasificarán por grupos representativos de bienes, con especial mención de aquellos que son fundamentales para las actividades que se realizan.

4) *En relación con el Presupuesto de Caja*

La información en relación con este presupuesto es similar a la del de ingresos y egresos, las diferencias radican en que se agregan las estimaciones de cuentas por cobrar y pagar de ejercicios anteriores y la información que procesa es base efectivo.

c) *Relaciones con los Otros Sistemas*

Este sistema se relaciona con todos los sistemas de la Contabilidad General y Analítica, y con los operativos, de los cuales obtiene la información correspondiente.

La información que suministra está destinada a los niveles directivos y a los ejecutivos correspondientes, a los fines del análisis de la gestión presupuestaria y del cumplimiento de las metas programadas; del control y evaluación de la gestión y desempeño de los funcionarios responsables de ella.

En particular atiende a las necesidades de la Administración Presupuestaria, tanto a nivel del organismo como de otros organismos del sector público (Ministerio de Adscripción, Ministerio de Hacienda, Oficina de Presupuestos).

4.7 Sistema de Contabilidad de Costos y de Contabilidad por Areas de Responsabilidad.

Los aspectos generales señalados para estos sistemas, en el caso de la Contabilidad Gubernamental, son pertinentes para los de los organismos descentralizados, por lo que no se considera necesario ampliar lo ya explicado.

Cabe sí recalcar, que el Sistema de Contabilidad de Costos es de vital importancia en todos los organismos que realizan actividades de tipo industrial y comercial cualquiera que sea su naturaleza jurídica.

Además es conveniente utilizar sistemas de costos predeterminados: estimados o estándar, siendo este último el más eficiente a los efectos de la Administración Presupuestaria y del Control de Gestión.

ANEXO I

Método de la Simultaneidad

El presupuesto se da por cumplido al devengarse el gasto y el ingreso.

Veamos el registro de las siguientes operaciones:

1. Devengamiento y pago de sueldos.
2. Devengamiento y pago de servicios no personales.
3. Adquisición de Bienes de Consumo.
4. Consumo de Inventarios.
5. Compra de bienes de uso.
6. Construcción de obras.
7. Contratación de un préstamo a largo plazo.
8. Recepción del primer desembolso del préstamo.

Se practican los siguientes asientos:

- 1) a. Por el devengamiento

1

GASTOS PRESUPUESTADOS CORRIENTES

Programa X

Servicios Personales

a ORDENES DE PAGOS PENDIENTES

Simultáneamente

COSTOS DE FUNCIONAMIENTO**Programa X****Servicios Personales****a ORDENES DE PAGOS PENDIENTES**

- b. El pago no es, en el supuesto con que se trabaja, un movimiento presupuestario, por ende origina un solo asiento.

ORDENES DE PAGOS PENDIENTES**a BANCOS**

2) a. Devengamiento

GASTOS PRESUPUESTARIOS CORRIENTES**Programa Z****Servicios No Personales****a GASTOS APLICADOS**

Simultáneamente

COSTO DE FUNCIONAMIENTO**Programa Z****Servicios No Personales****a ORDENES DE PAGOS PENDIENTES**

- b. El pago se registra como en el caso anterior

3) GASTOS PRESUPUESTADOS CORRIENTES

Programa M

Suministros

a ADQUISICIONES

De Inventarios

Simultáneamente

DEPOSITO Y ALMACENES

a PROVEEDORES

Cuando se ordena pagar, se formula el asiento

PROVEEDORES

a ORDENES DE PAGO PENDIENTES

4) COSTOS DE FUNCIONAMIENTO

Programa M

Suministros

a DEPOSITOS Y ALMACENES

Por no tratarse de una operación presupuestada no hay simultaneidad. Por otra parte, es de suma importancia notar que aquí se rompe la igualdad entre Gastos Presupuestados Corrientes y Costos de Funcionamiento ya que la primera cuenta se usa para reflejar la utilización de los créditos presupuestarios para comprar, autorizados al Programa M, mientras que la segunda computa los suministros realmente insumidos en el mismo.

5) GASTOS PRESUPUESTADOS DE CAPITAL

Programa N

Bienes de Capital

a ADQUISICIONES

Simultáneamente

MAQUINAS

a PROVEEDORES

6) GASTOS PRESUPUESTADOS DE CAPITAL

Programa D

Obras

Salarios

Suministros

a CONSTRUCCIONES

CONSTRUCCIONES EN PROCESO

Programa D

Obras

Salarios

Suministros

a SALARIOS A PAGAR

a DEPOSITOS Y ALMACENES

Al concluir la obra se formula el asiento siguiente:

OBRAS DE INFRAESTRUCTURA

a CONSTRUCCIONES EN PROCESO

7) RECURSOS DE EMPRESTITOS POR COBRAR

a PRESTAMOS OBTENIDOS

En este asiento se utiliza un juego de Cuentas de Orden para mostrar la firma del préstamo, que se revertirá en la medida que el Pasivo se vaya concretando mediante los desembolsos.

8) DEUDA CONTRAIDA
a INGRESOS DE CAPITAL

Deuda Pública

Para mostrar el primer desembolso del préstamo recibido.

BANCOS

a DEUDA PUBLICA EXTERNA

Inmediatamente, se revierte el asiento de orden por el valor del desembolso recibido; de este modo las Cuentas de Orden muestran en sus saldos las sumas pendientes de desembolsos.

PRESTAMOS OBTENIDOS

a RECURSOS DE EMPRESTITOS POR COBRAR

Según se ha explicado anteriormente, las cuentas de Resultado Presupuestario:

- Gastos Presupuestados Corrientes
- Gastos Presupuestados de Capital
- Ingresos Corrientes
- Ingresos de Capital

se cierran contra la de Liquidación Presupuestaria, obteniendo el Superávit o Déficit Presupuestario del Ejercicio.

Las cuentas:

- Servicios Personales Aplicados
- Costos de Funcionamiento
- Gastos Aplicados
- Adquisiciones
- Construcciones

se cierran con la cuenta Variación de la Inversión.

Los saldos de las cuentas Liquidación Presupuestaria y Variación de la Inversión, demuestran la Variación del Patrimonio Neto, y se cierran contra esa cuenta.

Las restantes cuentas usadas en los ejemplos son Integrales (de Activo y Pasivo) y de Orden.

ANEXO II

Método del "Paralelismo"

PLANTEO DEL EJERCICIO

Presupuesto de Ingresos	100	
Ingresos estimados mensualmente	96	
Ingresos Reconocidos		98
Presupuesto de Gastos	100	
De acuerdo de Obligaciones	96	
Certificados de Reserva de Apropriaciones		94
Acuerdo de Ordenación de Gastos	92	
Fondos cursados a los giradores	90	
Pagos Giradores	85	
Superávit		4

PRESUPUESTO DE INGRESOS

PRESUPUESTO DE INGRESOS

a PROYECCIONES PRESUPUESTARIAS 100

Valor de los ingresos -corriente y de capital- previstos en el Presupuesto.

INGRESOS ESTIMADOS

a PRESUPUESTO DE INGRESOS 96

Producto posible para el mes de ingresos totales.

SITUACION PRESUPUESTARIA

a INGRESOS ESTIMADOS 98

Ingresos Tributarios reconocidos en el mes y recaudos de empréstitos contratados por la Nación.

PRESUPUESTO DE GASTOS

PROYECCIONES PRESUPUESTARIAS

a PRESUPUESTO DE GASTOS 100

Valor de las autorizaciones para gastos contenidas en el Presupuesto de la Nación.

PRESUPUESTO DE GASTOS

a ACUERDO DE OBLIGACIONES 96

Valor de las autorizaciones contenidas en los acuerdos periódicos para contraer obligaciones.

ACUERDO DE OBLIGACIONES

a APROPIACIONES COMPROMETIDAS 94

Por el importe de los Certificados de Reserva de Apropiaciones expedidos para garantizar el cumplimiento de los compromisos contraídos.

APROPIACIONES COMPROMETIDAS

a APROPIACIONES ACORDADAS 92

Monto de las autorizaciones contenidas en el Acuerdo Mensual de Ordenación de Gastos para librar giros para el pago de compromisos garantizados con certificados de reserva.

APROPIACIONES ACORDADAS

a AUTORIZACIONES PARA GASTOS 90

Valor de los giros librados a favor de Tesoreros pagadores y administradores nacionales, para que efectúen los gastos autorizados.

AUTORIZACIONES PARA GASTOS

a SITUACION PRESUPUESTARIA 85

Pago de los pagadores y administradores nacionales.

AUTORIZACIONES PARA GASTOS

a SITUACION PRESUPUESTARIA 9

Valor de las reservas de apropiación que se constituyen al fin del ejercicio para la legalización de gastos por ejecutar, ya autorizados a tesoreros, pagadores y administradores nacionales.

MAYORIZACION

Presupuesto de Ingresos 100 ' 96	Proyecciones Presupuestarias 100 ' 100
Ingresos Estimados 96 ' 96	Situación Presupuestaria 98 ' 85 9
Presupuesto de Gastos 96 ' 100	Acuerdo de Obligaciones 94 ' 96
Apropiaciones Comprometidas 92 ' 94	Apropiaciones Acordadas 90 ' 92
Autorizaciones p/Gastos 85 ' 90 9	Liquidación Presupuestaria

BALANCE DE COMPROBACION

	D	H	SD	SH
Presupuesto de Ingresos	100	96	4	
Proyecciones Presupuestarias	100	100		
Ingresos Estimados	96	98		2
Situación Presupuestaria	98	94	4	
Presupuesto de Gastos	96	100		4
Acuerdo de Obligaciones	94	96		2
Apropiaciones Comprometidas	92	94		2
Apropiaciones Acordadas	90	92		2
Autorizaciones para Gastos	94	90	4	
	860	860	12	12

La cuenta Situación Presupuestaria demuestra el Resultado Presupuestario; si éste es positivo su saldo será deudor (ya que se debita por los Ingresos reconocidos), y si el resultado es negativo su saldo resultaría acreedor (se acredita por los gastos apropiados).

ASIENTOS DE CIERRE

INGRESOS ESTIMADOS	2	
PRESUPUESTO DE GASTOS	4	
ACUERDO DE OBLIGACIONES	2	
APROPIACIONES COMPROMETIDAS	2	
APROPIACIONES ACORDADAS	2	
a LIQUIDACION PRESUPUESTARIA		12
LIQUIDACION PRESUPUESTARIA	12	
a PRESUPUESTO DE INGRESOS		4
a SITUACION PRESUPUESTARIA		4
a AUTORIZACIONES PARA GASTOS		4

ANEXO III

Método "Secuencial"

Se presupone que el Presupuesto se da por cumplido con el devengamiento del gasto y el ingreso; además, el Presupuesto de Gastos se formula mediante programas únicos en los que se distinguen los componentes Corrientes y de Capital.

1)	
PROGRAMA A	
Gastos Corrientes	
Sueldos	
Gastos de Capital	
Bienes de Uso	

**PROGRAMA DE FORMACION NETA DE
ACÓPIO DE SUMINISTROS**

a PROVEEDORES

Adquisiciones realizadas. Las cuentas debitadas son presupuestarias; la acreditada es patrimonial del Pasivo.

PROGRAMA A

Gastos Corrientes

Suministros

**a PROGRAMA DE FORMACION NETA DE ACOPIO
DE SUMINISTROS**

Se cargan al Programa A. los suministros consumidos.

MAQUINAS 197A

a PROGRAMA A

Gastos de Capital

Bienes de Uso

Para transferir a la cuenta patrimonial de variación anual respectiva, la adquisición de máquinas.

2) TRATAMIENTO DE LOS INGRESOS

DEUDORES POR TRIBUTOS

a INGRESOS CORRIENTES

Ingresos Tributarios

Se asientan los derechos de cobro por liquidaciones tributarias.

BANCOS

a INGRESOS DE CAPITAL

Deuda Pública

Se reciben desembolsos de préstamos contratados. La cuenta acreditada es presupuestaria.

INGRESOS DE CAPITAL

Deuda Pública

a DEUDA PUBLICA 197A

Se cancela la cuenta presupuestaria, acreditando la correspondiente cuenta patrimonial de variación anual.

3) CIERRE DE CUENTAS

AHORRO

a PROGRAMA A

Gastos Corrientes

Sueldos

PROGRAMA A

Gastos Corrientes

Suministros

Se cierran las Cuentas de Resultado Negativo.

INGRESOS CORRIENTES

Ingresos Tributarios

a AHORRO

Para cancelar las Cuentas de Resultado Positivo.

SUMINISTROS 197A

a PROGRAMA DE FORMACION NETA DE ACOPIO DE
SUMINISTROS

Para trasladar el saldo de la cuenta que se acredita, resultante de adquisiciones no consumidas.

**MAQUINAS
SUMINISTROS**

a MAQUINAS 197A

SUMINISTROS 197A

Se transfiere a las Cuentas Patrimoniales Acumulativas, los saldos de sus similares de variación anual.

AHORRO

a PATRIMONIO NETO

Supuesto que el ejercicio ha generado un excedente, se incrementa el patrimonio de este monto.

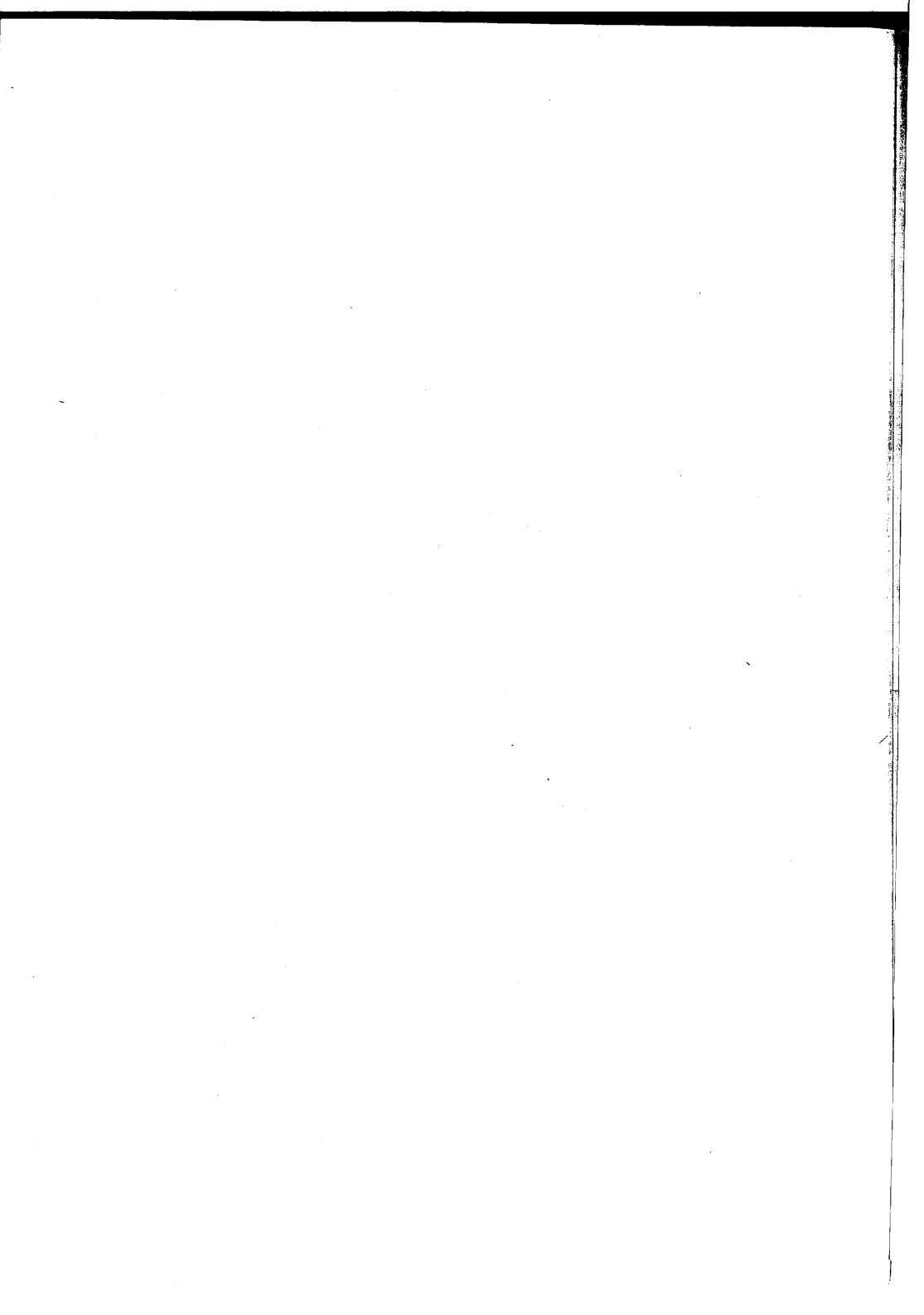
Las Cuentas Patrimoniales o Integrales (en el ejemplo: Suministros, Máquinas, Proveedores y Deuda Pública) se utilizan para preparar el Estado de Situación Patrimonial (Balance General).

LA UNIDAD DE PRESUPUESTO Y DE CAJA EN LA GESTION
FINANCIERA DEL GOBIERNO CENTRAL

LA EXPERIENCIA URUGUAYA

AUTORES : Hebe Patrone
Humberto Grassi
Rosario Varoli
Carlos Delpiazzo
Eduardo Ermano
Lionel Rial
Isaac Umansky
Eddy Viera

Contaduría General de la Nación



INTRODUCCION: LA EVOLUCION DEL PRESUPUESTO DEL ESTADO

El área de las responsabilidades estatales crece continuamente a partir del siglo pasado hasta nuestros días. A su responsabilidad como productor de bienes públicos (1), el Estado ve sumarse un papel creciente en la producción de bienes en forma paralela o alternativa al mercado y en la distribución del ingreso.

Estas intervenciones en la faz productiva tienen una contrapartida financiera que cabe poner de relieve. La misma se manifiesta en el crecimiento progresivo de los gastos públicos debido a las nuevas responsabilidades que el Estado ha ido asumiendo en el curso del tiempo.

El crecimiento del gasto público se inscribe en una tendencia al alza de dichos gastos en el largo plazo, ya señalado a fines del siglo pasado por el financista alemán Adolfo Wagner (2). No obstante este telón de fondo, en las últimas décadas el proceso de aumento del gasto público se acelera y cobra las dimensiones actuales.

Paralelamente al crecimiento cuantitativo del gasto público, se produce una transformación cuantitativa del mismo, siendo de señalar en particular, un peso creciente de la inversión pública y a su vez de ésta en el total de la inversión. Esto último, traduce la mayor responsabilidad estatal en el proceso productivo.

En consecuencia, la participación del Estado en el ingreso nacional, crece notablemente —ya sea que se la mida desde el ángulo de su aporte al producto o desde el de su financiación— y alcanza en nuestros días porcentajes que oscilan entre el 25 y 40 0/o para la mayoría de los países occidentales.

Ahora bien, a partir del momento en que el Estado absorbe el cuarto o el tercio del ingreso nacional, se produce, necesariamente, una transformación en las instituciones financieras. Así, el impuesto deja de ser mero instrumento de cobertura de los gastos indispensables para el financiamiento que demanda la producción de bienes públicos y se convierte en una herramienta de política económica, con fines secundarios que van creciendo en importancia.

Consecuentemente, el presupuesto —la institución financiera fundamental— de un simple estado contable pasa a constituirse en un plan que deberá asegurar una respuesta óptima al problema de la asignación de los recursos productivos, al de su redistribución y su uso en una política de estabilidad y crecimiento. Ello es tanto más importante cuanto que la alta participación del Estado en el ingreso nacional, supone ya de por sí, en una economía capitalista, el encontrarse cerca de su límite de absorción posible de recursos.

Esta transformación en el papel del presupuesto supone un cambio en los principios que lo regulan y en las técnicas aplicadas en su elaboración, ejecución y contralor.

(1) Se entiende por bienes públicos aquellos que satisfacen las necesidades de carácter colectivo; es decir, se trata de bienes tecnológicamente indivisibles y, por lo tanto, de oferta conjunta.

(2) Se trata de la denominada ley de Wagner sobre el incremento de las actividades estatales y del gasto público con el proceso de crecimiento económico. Esta ley, o tendencia, habría sido confirmada por los hechos en el transcurso de nuestro siglo Cr. H. Brochier y P. Tabatoni, "Economía Financiera". Ariel. Barcelona, 1960. pp. 40 y ss.

Es posible afirmar que la idea del presupuesto posee una ostensible antigüedad. Toda gestión financiera por simple que sea, demanda realizar cálculos para conocer el valor de sus actividades futuras.

La idea que nace en la Edad Media, acerca de que no se podrían establecer impuestos sin previo consentimiento de quienes lo pagan, señala un primer hito a destacar.

Pero, es recién a fines del siglo XVIII y principios del XIX, que se concreta la aparición del presupuesto a nivel institucional.

Hasta ese entonces, el régimen tributario y el crédito público estaban aún poco desarrollados y por otra parte, el grado de descentralización de las instituciones políticas y administrativas es demasiado amplio para que pueda concretarse la acción estatal.

Según Neumark ("Teoría y política de la Técnica Presupuestaria", en Gerloff y Neumark "Tratado de Finanzas") la democracia moderna, con cuya evolución está estrictamente vinculado el derecho presupuestario por lo general no llega a desarrollarse hasta el siglo pasado.

Y esta ligazón es de suma importancia ya que el Estado Constitucional y el presupuesto nacen juntos. Se debe poner un límite a la acción estatal en beneficio de la libertad de los ciudadanos.

En este contexto, por lo tanto, se analizarán los principios presupuestales, haciéndose luego énfasis en el denominado principio de la unidad presupuestal. De las modalidades que éste puede asumir se centrará la atención en la unidad de caja. Desarrollados los aspectos doctrinarios de la misma se pasará, por último, a la exposición crítica de la experiencia en la materia.

1. LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS

Es posible admitir que el presupuesto es esencialmente un plan de acción expresado en términos financieros.

Esto nos lleva a ligarlo a la función de planificar, del cual el presupuesto constituiría una fase.

Si entendemos que planificar es programar el trabajo, abordaremos una visión más generalizada de la acción pública, si enfocamos esta función con el siguiente grado de análisis.

Diremos que existe un plan, cuando se tiene un conjunto de objetivos definidos, que permiten la formulación sistemática de decisiones, debidamente integradas, con los cuales se pueden lograr los propósitos y se enuncian los medios para obtenerlos.

En dicho proceso, se observa la ordenación de los recursos humanos y materiales, la determinación de los métodos y las formas de organización, la fijación de medidas de tiempo, cantidad y calidad, la localización espacial de las actividades y otras especificaciones necesarias para encauzar racionalmente las conductas personales y agrupadas.

En consecuencia, el presupuesto de un gobierno debe ser el programa que dirige toda la actividad gubernamental, en su función de orientar los procesos que sirvan a los intereses de la comunidad.

Esto supone insertar al instrumento presupuestal, no tanto en el ámbito de la administración financiera, de la cual forma parte parcialmente, sino en el entorno más amplio de la función planificadora; lo que lo convierte en un programa de corto plazo, cuyas cifras deben estar articuladas en un conjunto de decisiones explícitas, que cuenten con toda la información necesaria.

1.1. Concepto

Para poder desenvolver toda su eficiencia, los presupuestos han debido seguir ciertas normas o premisas que permitieron ordenar su acción. Estos conceptos de variada aplicación, son los llamados principios presupuestarios.

A través de la evolución y consecuente perfeccionamiento del proceso de elaboración y contralor del presupuesto, en el moderno Estado constitucional de derecho, se han ido imponiendo reglas administrativas y económicas que han adquirido la característica de principios y consecuentemente, al ser aceptados, se han transformado —en algunos casos— en normas jurídicas y preceptos de rango constitucional, como el principio de anualidad o periodicidad, que ha alcanzado una difusión sumámente extensa en los distintos Estados.

Algunos de estos principios, han mantenido su naturaleza relativamente inmutable a lo largo del tiempo, como es el caso del principio de integridad, en tanto que otros, han debido adaptarse necesariamente al desarrollo de los cambios, en el concepto del papel que al Estado le corresponde en la actividad económico financiera.

Es así que, principios como el del equilibrio presupuestal, cuya vigencia se jerarquizaba en el momento histórico en que las finanzas públicas procuraban una acción estatal de tipo neutral, perdió su contenido, para devenir en una meta a cumplirse en el largo plazo, permitiéndose desequilibrios en períodos menores, sujetos a consideraciones globales anticoyunturales.

1.2 Desarrollo analítico

Se exponen a continuación brevemente los principios presupuestales en forma analítica a fin de explicitar y delimitar su contenido.

1.2.1 Principios substanciales

Son condiciones que tienen relación con la sustancia de la técnica presupuestaria, con la verdadera naturaleza de la materia.

a) Principio de universalidad.

No se trata meramente como su acepción podría inducir a pensar, del requisito formal, de la inclusión de la totalidad de los gastos e ingresos y eliminación de los fondos especiales.

Esta visión tradicional del principio, buscaba que el órgano encargado de la aprobación de los presupuestos, tuviera ante su mirada el panorama completo de los ingresos y los gastos, sin que hubiera posibilidad de que ninguno de ellos escapara a su vigilancia.

Un enfoque más actualizado del principio de universalidad, hace hincapié en que lo importante, es reunir todos los elementos sustantivos que sean necesarios, para la articulación del programa total del gobierno.

Este principio, nos lleva lógicamente a la conclusión, de que es necesario contar con un plan general de todas las actividades.

Sin una visión de conjunto, sin un programa global, es imposible calibrar debidamente las gestiones específicas, en cuanto a justificación, prioridad, tiempo y otras variables a considerar.

En su verdadera dimensión, el principio de universalidad, lleva a preocuparse del impacto de las actividades públicas sobre la renta nacional, las inversiones, la distribución de los ingresos, la balanza de pagos, etc. y todas las repercusiones de estos efectos en el ámbito económico-social de la comunidad.

b) Principio de unidad.

El principio de la unidad, nace como unidad del tesoro, para convertirse luego en unidad del presupuesto. De tal modo que, bajo el aspecto contable, todas las entradas y las salidas tienen que registrarse en los libros de la hacienda pública, para su concentración en un documento único.

De ahí la definición: siendo única la hacienda estatal, único debe ser su presupuesto.

Este principio será objeto de estudio detenido en el capítulo siguiente.

c) Principio de exclusividad.

Postula que no se debe incluir en el presupuesto ninguna otra materia que no tenga que ver con la materia presupuestal.

Es bastante común en la práctica, que las leyes de presupuesto sean elevadas a su aprobación, con una serie de disposiciones que se supone deben estar contenidas en las mismas.

Así por ejemplo, es posible observar que juntamente a esta ley, se incluyen normas referidas al personal del Estado, otras referentes al ámbito fiscal, en algunos casos disposiciones sobre la Administración estatal, que si bien pueden tener un carácter de generalidad, sumamente apropiado para ser sancionado en una ley presupuestal, no hacen a la materia específica del Presupuesto.

De alguna manera este principio está muy ligado al de universalidad, pues si existe consenso de que el presupuesto debe incluir todo el material necesario para expresar el programa de gobierno, también debe excluir todo lo que sea incompatible con dicha función.

d) Principio de especificación.

Este principio postula que las entradas y salidas deben estar indicadas en el documento presupuestario, según su naturaleza, su causa y su función.

Esto se ha venido perfeccionando a través del tiempo, en función del acrecentamiento de las potestades legislativas en la materia.

Los ingresos y egresos deben estar expuestos de modo de posibilitar un eficaz control de los órganos legislativos.

El requisito de especificación, significa que el presupuesto debe estar concebido en términos suficientemente identificados y correctos, para dirigir la ejecución de sus propias disposiciones.

El grado de especificación, siempre debe ajustarse a las condiciones de cada país.

En el presupuesto, las partidas generales o globales, permiten mayor discrecionalidad que las detalladas.

Por el contrario, las partidas analíticas, constituyen un medio más estricto, para dirigir la conducta de los administradores en el cumplimiento del presupuesto.

En cada caso deberá equilibrarse la oposición de estos dos principios.

Es preferible, si la eficiencia y autodisciplina de los administradores estimula una relación de confianza con los legisladores, llegar a un alto grado de generalidad en las partidas.

Esto permite a los administradores, el margen de iniciativa y capacidad creadora, que necesitan para enfrentarse con las innumerables variantes imprevistas de su gestión.

e) Principio de periodicidad.

El presupuesto debe tener un período conveniente.

En este sentido, debemos distinguir el ejercicio fiscal o financiero, del llamado ciclo presupuestario.

En el ciclo presupuestario, se incluye todo el proceso de formulación —desde los primeros proyectos fiscales hasta la aprobación del presupuesto total y las operaciones posteriores a la terminación del ejercicio financiero, para el cierre, la fiscalización y la aprobación de las cuentas.

En cambio el ejercicio fiscal o financiero, es el período para el cual se hace el presupuesto.

La formulación del presupuesto debe aproximarse cuanto sea necesario al ejercicio fiscal al que está referido, para adaptarse con exactitud a las condiciones del mismo.

Por el contrario, debe anticiparse en todo lo posible, para dar tiempo a los preparativos de su ejecución.

El problema es que el proceso de elaboración del presupuesto, requiere la intervención de numerosos funcionarios, desde los más especializados sectores hasta los niveles superiores.

Pero debe procurarse, que el ajuste del calendario se adapte a las condiciones de cada caso, tales como el número de personas que deben participar, sus actitudes, su eficiencia, la complejidad de los problemas, los recursos disponibles de estadísticas y las fechas de acontecimientos económicos importantes.

f) Principio de integridad.

Este principio establece que todos los ingresos y gastos deben ser registrados por el importe bruto, es decir, en su monto integral.

La importancia que el mismo ha adquirido, se debe a la evolución del derecho presupuestario, que sobreviene con el perfeccionamiento del control parlamentario.

Cuando los presupuestos eran presentados por el importe neto, aparecían rápidamente las sumas efectivamente disponibles para los servicios públicos, depuradas de su costo administrativo de determinación y de otros gastos de gestión, pero el Ejecutivo tenía de esta manera, la posibilidad de disimular el costo real de la recaudación de los tributos y en general de la presión fiscal.

Cumplíendose este principio es posible medir la presión fiscal en términos absolutos y a su vez valuar el costo global de los servicios públicos.

1.2.2 Principios formales.

Son condiciones de forma, valiosas en la medida que se apliquen para facilitar la fuerza expresiva de los principios esenciales.

En algunos casos, la jerarquización entre estos principios y los sustantivos se desvirtúa, y sucede que lo sustantivo se convierte en prisionero de lo formal.

a) Principio de claridad.

Se logra mediante la sistematización de las decisiones en el conjunto, trazándose las relaciones entre las distintas partes, ordenándose los medios hacia el cumplimiento de los propósitos.

En este sentido, el documento presupuestal, debe contener un análisis de las condiciones generales del país y del plan que se propone, comentarios explicativos de las distintas partes, gráficas, organigramas, resúmenes y otras formas de expresión.

La claridad en la formulación y expresión del programa, es un factor decisivo para todas las fases de la administración.

Es la brújula del sistema y tiene una enorme capacidad sugestiva para estimular la eficiencia de los colaboradores.

Cuando este principio se manifiesta mediante datos concretos y específicos, aumenta la eficacia del presupuesto como recurso administrativo. Es un elemento importante, por cuan-

to el mismo constituye un instrumento de control, en el funcionamiento interno de la rama ejecutiva y en las relaciones de ésta con el Poder Legislativo.

La función del presupuesto como fuente de información, como constancia estadística que sirve de base a interpretaciones y decisiones futuras en el proceso continuo de la programación, exige esmerado cultivo de la claridad.

b) Principio de acuciosidad.

Se destaca bajo este requisito, la necesidad de que las cifras estimadas en la elaboración del presupuesto, se hagan con exactitud y sinceridad.

Existe muchas veces por parte de los funcionarios, una tendencia a exagerar las peticiones de fondos, para luego llegar a cifras negociadas con el legislador y a su vez, existe por parte de los órganos encargados del contralor, una predisposición a insistir en la economía.

Corresponde según este concepto, ser exactos con sentido de autodisciplina, de tal manera de contribuir con precisión a la fijación de los fines y a la asignación de los medios correspondientes para cumplirlos.

Se deben establecer objetivos posibles de alcanzar, y que se encuentren integrados entre sí, eligiendo los de mayor relevancia.

c) Principio de publicidad.

El presupuesto debe contar con una publicidad conveniente, de tal modo que el presupuesto sea conocido a nivel de quien debe aprobarlo, ejecutarlo, controlarlo y la comunidad en general.

2. PRINCIPIO DE UNIDAD

La unidad de presupuesto y de caja.

Este principio, ha motivado largas controversias y muchas de ellas se refieren a problemas de procedimiento.

En realidad es necesario diferenciar distintos niveles en donde habrá de jugar este principio.

En primer lugar, el nivel político, que surge como respuesta al planteo de: ¿Quién ha de formar el presupuesto?

De tal manera, para que no existan confusiones en su aprobación legislativa, el documento presupuestario debe ser único y por tanto debe excluir presupuestos extraordinarios, de emergencia, especiales o sectoriales.

La razón en que se funda la defensa de este principio, es que la dualidad o pluralidad de documentos presupuestarios estatales, implica el peligro de que se pierda la visión del conjunto de las operaciones presupuestarias, lo que forzosamente perjudica la función política del presupuesto. Otra forma de expresarlo, consiste en afirmar que los ingresos deben ser consi-

derados como un todo indivisible, por lo cual todas las entradas constituyen un fondo único para todos los gastos.

No se puede por tanto, prefijar los ingresos para servir a determinados gastos como si existieran fondos separados o cajas separadas para destinos particulares.

Otro nivel donde puede ser considerado el principio de unidad, es en el ámbito contable, que se desarrolla cuando es necesario implementar el presupuesto.

En la medida que éste se expresa en cifras y es objeto de la contabilidad pública, se debe regir por una serie de normas contables específicas.

Entonces este principio, que en el nivel político se plasma en la norma de la unidad documentaria presupuestaria, tiene su versión financiero-contable en la unidad de caja, que exige que los ingresos y los pagos se centralicen en una dependencia única, la Tesorería, a la que corresponde la gestión de todos los caudales públicos.

Este principio se desarrolla en la exigencia de determinados requisitos para la recaudación de los ingresos y la fiscalización e intervención de los pagos, que contribuyen a hacer más diáfana la administración de los fondos públicos, evitando la confusión que resultaría de la existencia de cajas separadas en los diversos organismos públicos.

Reafirma esto; que no se deben efectuar ingresos o gastos específicos pues se corre un doble riesgo.

En primer lugar puede existir insuficiencia de fondos para cubrir las erogaciones.

En segunda instancia, se puede estar creando una categoría de gastos privilegiados con respecto a los demás.

De esta manera al unificarse en una sola caja, todos los ingresos quedan asignados al pago de todos los gastos públicos.

Actualmente el principio, cobra relieve en un sentido de mayor amplitud; se habla en este caso de la unidad de política que los gobiernos deben respetar a efectos de poder llevar a cabo la importante labor presupuestaria a lo largo de varios años.

En la medida que los presupuestos tienden en ciertos aspectos a ser planes operativos anuales, que buscan concretar las realizaciones gubernamentales en el corto plazo, será necesario exigir coherencia en las acciones estatales.

Esta coherencia, podrá ser exigida a través del requerimiento de una unidad de política, que tienda a compatibilizar las distintas actividades a desenvolverse a lo largo de los variados períodos presupuestales.

De lo expuesto previamente podemos afirmar que se han tomado como definiciones de la norma de unidad los siguientes requisitos formales:

- a) La inclusión en un solo documento de todos los ingresos y egresos, en vez de permitirse la existencia de varios presupuestos separados.

- b) La presentación de todos los ingresos y egresos en una sola cuenta, de modo que se puedan confrontar sus totales para determinar la existencia de equilibrio, déficit o superávit, y
- c) La unidad de caja, por virtud de la cual todos los ingresos y egresos convergen en un fondo general, evitándose las asignaciones especiales de ciertos fondos para fines específicos.

De esta manera podemos situar el problema en su compleja dimensión. Las reglas de unidad de documento, cuenta y caja, son sólo instrumentales y su cumplimiento no garantiza por sí mismo, el logro de la unidad sustantiva en el programa presupuestal.

Pero si bien ellas autónomamente no lo hacen, son condición necesaria para la obtención de la unidad mayor; por lo cual la acción gubernamental debe enfocar sus esfuerzos en la obtención de cada uno de los conceptos señalados.

Lo importante, para hacer operativa la unidad de política, es que los gobiernos a nivel institucional tracen las ramificaciones de los programas, coordinen sus distintas facetas, calibren la intensidad relativa de las diferentes partes y determinen las relaciones de tiempo, para que en la totalidad del esfuerzo haya armonía.

Cuando el principio se entiende así, adquieren su verdadero significado y su correspondiente jerarquía los requisitos de unidad de caja, cuenta y documento, en tanto se constituyen en medios procesales, cuya utilidad depende del grado en que cumplan su propósito sustantivo.

En caso, de que por razones operativas de índole económica sea necesario mantener algunos fondos especiales o en situaciones que demanden cierta autonomía de gestión en las empresas públicas, o aún que por razones conyunturales deba permitirse cierto desequilibrio en las cuentas totales, tampoco ha de dejarse de lado el principio analizado.

Este tipo de medidas —aparentemente contradictorias— pueden ser admitidas siempre que se enfoquen como compatibles con la unificación sustantiva del programa total.

Se deriva de esto que, se podrá mantener jerarquizado el principio de unidad a pesar de supuestas inconsecuencias, siempre que se le adjudique su verdadero valor a las acciones sustanciales presupuestales y se deje de lado el cumplimiento de requisitos secundarios de carácter instrumental.

3. LA EXPERIENCIA URUGUAYA

3.1 Evolución Legislativa

Los antecedentes normativos inmediatos pueden ubicarse en la Constitución de 1967.

La misma establece modificaciones al régimen de Presupuesto Nacional (Arts. 214 y sigtes.), los Presupuestos de Entes Autónomos y Servicios Descentralizados comerciales e industriales (Art. 221) y los Presupuestos Departamentales (Arts. 222 y sigtes.).

Sin embargo, corresponde destacar un fortalecimiento del contralor del Poder Ejecutivo, sobre la gestión económica y financiera de las entidades estatales con descentralización. Esta intensificación del contralor se manifiesta fundamentalmente en los artículos Nos. 197 y 198 de la Carta (3).

Y a partir del Acto Institucional No. 3, se reafirma el objetivo de reducir la autonomía de las Administraciones Municipales, habilitando al Poder Ejecutivo en acuerdo con el Ministerio de Economía y Finanzas a aprobar las "estrictas modificaciones" que sean imprescindibles (Art. 5o., Literal c).

Puede concluirse entonces que si bien el principio de unidad no se encuentra plasmado en forma expresa en nuestros textos constitucionales, se advierte una tendencia a la coordinación, y en nada se oponen los mismos para la aplicación de la unidad de caja a nivel de los organismos comprendidos dentro de la órbita del Gobierno Central.

Siendo factible la aplicación del principio de unidad de caja, en el contexto de nuestras normas constitucionales, pasaremos a analizar cuál ha sido la tendencia en la aplicación de dicho principio.

Tomaremos como punto de partida, la *Ley Número 13.640 de 26 de Diciembre de 1967*, por la que se aprobó el primer Presupuesto Nacional de Sueldos, Gastos e Inversiones, de acuerdo a la técnica del presupuesto por programa. Puede decirse que dicha ley significó un apartamiento del principio de unidad de caja, en la medida en que consagró la creación de tres fondos especiales además del de funcionamiento:

- a) Fondo Nacional de Subsidios (Arts. 377 a 382)
- b) Fondo Nacional de Inversiones (Arts. 384 a 413)
- c) Fondo para la Erradicación de la Vivienda Rural Insalubre (Arts. 473 a 478).

Respecto al Fondo Nacional de Inversiones cabe puntualizar que el artículo 387 crea tres cuentas radicadas en el Banco de la República Oriental del Uruguay:

— "Inversiones del Ministerio de Obras Públicas"

- (3) Art. 197 — "Cuando el Poder Ejecutivo considere inconveniente o ilegal la gestión o los actos de los Directorios o Directores Generales, podrá hacerles las observaciones que crea pertinentes, así como disponer la suspensión de los actos observados.

En caso de ser desatendidas las observaciones, el Poder Ejecutivo podrá disponer las rectificaciones, los correctivos o remociones que considere del caso, comunicándolos a la Cámara de Senadores, la que en definitiva resolverá. Se aplicará, en lo pertinente, lo dispuesto en los incisos segundo y tercero del Art. 198"

Art. 198 — "Lo dispuesto en el Artículo precedente es sin perjuicio de la facultad del Poder Ejecutivo de destituir a los miembros de los Directorios o a los Directores Generales con venia de la Cámara de Senadores, en caso de ineptitud, omisión o delitos en el ejercicio del cargo o de la comisión de actos que afecten su buen nombre o el prestigio de la institución a que pertenezcan.

Si la Cámara de Senadores no se expidiera en el término de sesenta días, el Poder Ejecutivo podrá hacer efectiva la destitución.

Cuando lo estime necesario, el Poder Ejecutivo, actuando en Consejo de Ministros, podrá reemplazar a los miembros de Directorios o Directores Generales cuya venia de destitución se solicita, con miembros de Directorios o Directores Generales de otros Entes, con carácter interino y hasta que se produzca el pronunciamiento del Senado.

Las destituciones y remociones previstas en este artículo y en el anterior, no darán derecho a recurso alguno ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

- “Inversiones Estatales del Ministerio de Hacienda”
- “Inversiones de los Gobiernos Departamentales para Obras Públicas”.

La primera de estas cuentas es administrada por el actual Ministerio de Transporte y Obras Públicas (Art. 402, inciso 1o.).

La segunda, posteriormente denominada “Inversiones Estatales del Ministerio de Economía y Finanzas” era administrada por esa Secretaría de Estado (Art. 402 inciso final).

La cuenta “Inversiones de los Gobiernos Departamentales para Obras Públicas” era administrada por cada una de las Intendencias Municipales (Art. 388).

Por el artículo 696 de la Ley No. 14.106 de 14 de marzo de 1973, se modifica el artículo 387 de la Ley No. 13.640 citada, incluyéndose una cuarta cuenta secundaria denominada “Fondo Energético Nacional”.

Si se tienen en cuenta los fondos ya existentes con anterioridad, tales como el Fondo de Detracciones y Recargos (Ley No. 12.670 de 17 de diciembre de 1959) y la creación posterior de otros, como el Fondo Energético Nacional (Ley No. 13.958 de 10 de mayo de 1971), podría afirmarse que la tendencia fue hacia el apartamiento del principio de unidad.

De ello resultó una afectación de recursos a la atención de determinados gastos, lo que derivó en una excesiva rigidez de los presupuestos.

Tal multiplicidad de fondos presupuestales posibilitó la existencia simultánea de excedentes de recursos en algunos fondos e insuficiencia en otros, dificultando notoriamente la gestión financiera y determinando muchas veces, incrementar innecesariamente el crédito concedido por el Banco Central, provocando incluso distorsiones en el manejo de la política monetaria, al canalizar hacia el sector público recursos financieros que la Autoridad Monetaria pudo orientar hacia el sector privado.

Es entonces que se inician los estudios tendientes a la racionalización progresiva de la administración en esta materia y es a partir de la aplicación de los artículos 43 a 50 de la Ley No. 14.416 de 28 de agosto de 1975 (4), que se comienzan a implementar las medidas conducentes a revertir el proceso de aguda dispersión que se había manifestado hasta entonces.

(4) Art. 43 — Los organismos y las Unidades Ejecutoras comprendidos dentro de la Administración Central (Incisos 2 al 14) que utilicen fondos públicos, estarán controlados por la Contaduría General de la Nación y no podrán utilizarlos sin la previa autorización del Poder Ejecutivo. A tales efectos, dichos organismos deberán comunicar al Ministerio de Economía y Finanzas el estado de sus respectivas cuentas antes del 31 de diciembre de 1975, individualizando la totalidad de las mismas.

Art. 44 — Las instituciones bancarias que tengan cuentas abiertas de cualquier naturaleza, a favor de los organismos y Unidades Ejecutoras indicados en el artículo precedente, deberán comunicarlas al Ministerio de Economía y Finanzas dentro de los sesenta días de la publicación de la presente ley. A partir del Ejercicio 1976 dicha comunicación deberá efectuarse trimestralmente, indicándose en forma detallada los movimientos habidos en el período y su correspondiente saldo.

Art. 45 — El Poder Ejecutivo autorizará la aplicación de los fondos referidos en el artículo 43, mediante la previa aprobación de un preventivo anual de ingresos y egresos ajustado a las normas específicas que los rigen, que deberá ser presentado por las citadas entidades antes del 31 de octubre de cada año a la Contaduría General de la Nación.

Si el Poder Ejecutivo no se pronunciara antes del 1o. de enero siguiente, dicho preventivo se considerará aprobado.

Si bien por las citadas disposiciones sólo se establece un control sobre una amplia gama de fondos extrapresupuestales, que continuaron igualmente fuera de la posibilidad de afectación por parte del Gobierno Central, dicho control permitió efectuar el relevamiento de la totalidad de los recursos extrapresupuestales que habían ido proliferando con el transcurso del tiempo, pudiendo cuantificarse asimismo su significación y destino, dejando abierto el camino para ulteriores etapas de unificación.

Este proceso se afirma, en normas posteriores, con la derogación del Fondo Nacional de Subsidios (Art. 32 de la Ley No. 14.550 de 10 de agosto de 1976), el Fondo de Detracciones y Recargos (Art. 20 de la Ley No. 14.754 de 5 de enero de 1978) y parcialmente el Fondo Nacional de Inversiones (Art. 29 de la Ley No. 14.867 de 24 de enero de 1979) (5).

El efecto de la derogación de dichos Fondos debe estimarse también en lo que se refiere a la unidad de presupuesto.

Los fondos que en esa fecha tenían los mismos si no eran de significación, suponían desviaciones a la norma de exclusividad presupuestal.

De tal manera que al dejarse de lado su funcionamiento se realiza un aporte conceptual de importancia, ya que se suprimen excepciones al documento presupuestario —caso del Fondo de Detracciones y Recargos y Fondo de Subsidios— y se orienta hacia la meta del presupuesto único con las restantes derogaciones.

Art. 46 — Dichas entidades y las Unidades Ejecutoras estarán obligadas a formular, a partir del 1.º de enero de 1976 y dentro de los treinta días de vencido el trimestre, ante la Contaduría Central respectiva o la que haga sus veces, una rendición de cuentas de ingresos y egresos con especificación de la naturaleza del gasto, dejando constancia de la localización de dichos fondos y acompañada del acta de arqueo correspondiente.

Dicha Contaduría la elevará a la Contaduría General de la Nación, dentro de los sesenta días de vencido el trimestre.

Esta disposición regirá a partir del 1.º de enero de 1976.

Art. 47 — La Tesorería General de la Nación y las instituciones bancarias no darán curso a los retiros de los fondos a que se refiere el artículo 43, sin la presentación previa de un certificado de validez trimestral expedido por la Contaduría General de la Nación, que acredite la aprobación del preventivo anual de ingresos y egresos y la presentación de la rendición de cuentas trimestral, a que se refiere el artículo anterior. La exigencia de la presentación del referido certificado, regirá a partir del Ejercicio 1976.

Art. 48 — Las Contadurías Centrales o las que hagan sus veces deberán comunicar trimestralmente a la Contaduría General de la Nación, si la recaudación resulta inferior a la prevista. En tal circunstancia, los montos de los gastos que se autoricen deberán guardar la misma proporción con la recaudación producida en el trimestre precedente.

Si la recaudación fuere superior a la prevista, deberá recabarse nuevo pronunciamiento del Poder Ejecutivo para proceder al aumento de los gastos respectivos.

Art. 49 — La utilización de los fondos regulados por las normas precedentes, deberá efectuarse necesariamente a dos firmas autorizadas por el ordenador primario.

Art. 50 — El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 43, 45 y 47; la existencia de cuentas no denunciadas por las entidades y la utilización de fondos fuera de su destino específico, producirá de pleno derecho la transferencia de los saldos respecto al Ejercicio donde se produce el incumplimiento, a Rentas Generales - Cuenta Tesoro Nacional.

No obstante el Poder Ejecutivo, de acuerdo a la importancia del incumplimiento, podrá cancelar en forma definitiva la autorización para disponer de los referidos fondos.

- (5) De acuerdo al artículo 29 de la Ley citada, los recursos asignados al Fondo Nacional de Inversiones ingresan a Rentas Generales pero se exceptúan dos de los fondos que la integraban (Art. 696 de la Ley No. 14.106 de 14 de marzo de 1973): "Fondo de Inversiones del Ministerio de Obras Públicas" y Fondo Energético Nacional.

Puede decirse que con la aprobación de la Ley No. 14.867 de 24 de enero de 1979, se ha dado un nuevo y trascendente paso hacia la aplicación del principio de Unidad de Caja y Presupuesto.

Según lo establece en sus artículos 1o. y 3o. (6), se derogan todas las normas legales y reglamentarias que establecían la titularidad y disponibilidad de los fondos públicos por parte de las Unidades Ejecutoras comprendidas en los Incisos 1 al 26, del Presupuesto Nacional y habilitándoles en sustitución de la referida disponibilidad, los créditos presupuestales correspondientes.

De acuerdo a lo dispuesto en su artículo 2o. (7), todos los ingresos que perciban las Unidades Ejecutoras comprendidas en los Incisos 1 al 26 deberán ser depositadas en la Cuenta Tesoro Nacional existente en el Banco de la República Oriental del Uruguay, Banco Central del Uruguay y Tesorería General de la Nación. Esta norma se correlaciona en el Art. 67 del Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera adjunto al Decreto No. 104/968 de 6 de febrero de 1968, el cual determina: "El Tesoro Nacional se integra con todos los fondos y valores que recauden los Organismos o Entes del Estado o que ingresen a sus cajas por otras operaciones, y su superintendencia corresponde al Ministerio de Hacienda" (actualmente Ministerio de Economía y Finanzas).

Con las normas citadas, se logra por una parte, incorporar al Tesoro Nacional la disponibilidad de diversos recursos dispersos, a la vez que se integran en la gestión presupuestaria las erogaciones que anteriormente se atendían con los referidos ingresos.

Por otra parte, del punto de vista institucional, se obtiene un logro de importancia, en tanto se tiende a reunir en un solo centro de decisiones al más alto nivel, el manejo y orientación del circuito financiero de la Administración Central.

Ello a su vez posibilita establecer un programa financiero en el cual se determina con criterio uniforme la jerarquización necesaria entre las distintas alternativas en la aplicación de los fondos, pudiendo cuantificar el Estado el costo de oportunidad más apropiado para las diversas situaciones.

(6) Art. 1o. — Deróganse a partir del día siguiente a la publicación de la presente ley, todas las normas legales y reglamentarias que establecen la titularidad y disponibilidad de fondos públicos por parte de las Unidades Ejecutoras comprendidas en los Incisos 1 al 26 del Presupuesto Nacional, los que constituirán recursos de Rentas Generales.

Art. 3o. — Los Bancos depositarios de los fondos a que se refiere el artículo 1o., a los treinta días de la publicación de la presente ley, procederán al cierre de las respectivas cuentas, transfiriendo o depositando los saldos existentes en la Cuenta Tesoro Nacional.

Las Unidades Ejecutoras de los Incisos 1 al 26 que tuvieren fondos de los indicados en la norma anterior, deberán depositarlos en la misma Cuenta, antes de la fecha fijada en el inciso precedente.

Dichas Unidades Ejecutoras dentro del plazo establecido en el inciso 1o., deberán presentar a la Contaduría General de la Nación, una relación de los compromisos contraídos y no pagados con cargo a los fondos mencionados. Esta procederá a habilitar los créditos respectivos para abonar las correspondientes obligaciones que estarán sujetas a lo dispuesto por el Art. 47 de la Ley No. 14.189 de 30 de abril de 1974, con la modificación establecida por el Art. 32 de la Ley No. 14.784 de 5 de enero de 1978.

(7) Art. 2o. — A partir del día siguiente de la publicación de la presente Ley, los ingresos que por cualquier naturaleza perciban las Unidades Ejecutoras comprendidas en los Incisos 1 al 26, deberán ser depositados en la Cuenta Tesoro Nacional existente en el Banco de la República Oriental del Uruguay, Banco Central del Uruguay y Tesorería General de la Nación, individualizando el concepto del recurso respectivo.

Por otra parte, el régimen comentado puede ser ampliado, al haberse facultado al Poder Ejecutivo por el Art. 6o. de la misma ley, a extender el ámbito de su aplicación a otros Incisos del Presupuesto Nacional.

Los objetivos perseguidos por las normas citadas han sido aún reforzados con la promulgación de otras disposiciones que actúan en forma concordante con aquellas, al mejorar la posición del Tesoro Nacional. Es así que por el Art. 8o. (8) de la Ley No. 14.867 se estableció que a los efectos de determinar la disponibilidad del Tesoro Nacional, se computarán los saldos acreedores de las Cuentas Bancarias de las dependencias comprendidas en el Presupuesto Nacional.

El referido cómputo no afecta la disponibilidad de los fondos por parte de los titulares de las cuentas, previéndose además la posibilidad de que el Poder Ejecutivo pueda incluir en este régimen a otros Organismos.

Por el Art. 9o. (9), dichas cuentas deberán radicarse exclusivamente en el Banco de la República Oriental del Uruguay.

Finalmente por el Art. 10o. (10) se prohíbe efectuar colocaciones financieras por parte de los Organismos comprendidos en el Presupuesto Nacional, sin la autorización previa del Ministerio de Economía y Finanzas.

Comentando el conjunto de estas disposiciones, señalaba el Mensaje del Poder Ejecutivo que acompañó el Proyecto de Ley de Ordenamiento Financiero, que con ellas "se procura instaurar una política integral y coherente del gasto público eliminando la diversidad de orientaciones de las distintas Unidades Ejecutoras en la materia.

Para ello, se derogan todas las normas legales y reglamentarias que establecen la titularidad y disponibilidad de los fondos públicos, por parte de las diversas Oficinas".

"Por las normas propuestas —decía más adelante el Mensaje— en esta instancia los recursos que recauda cada Unidad Ejecutora pasan a integrar el Tesoro Nacional. Cabe señalar, no obstante, que con ello no se resiente el funcionamiento de las oficinas afectadas, porque la Contaduría General de la Nación habilita los créditos en los programas presupuestales correspondientes."

"En consecuencia, producido el traspaso de los montos de los fondos referidos, éstos se transforman en créditos presupuestales, siguiendo la naturaleza de los gastos al cual se incorporan."

(8) Art. 8o. — A partir del 1 de enero de 1979, los saldos acreedores de las cuentas bancarias, las dependencias comprendidas en el Presupuesto Nacional y los demás Organismos Públicos que establezca el Poder Ejecutivo, se computarán a los efectos de determinar la disponibilidad del Tesoro Nacional. Lo dispuesto precedentemente no afecta la disponibilidad de los fondos por parte de los titulares de las respectivas cuentas.

(9) Art. 9o. — Los Organismos comprendidos en el art. anterior, deberán tener exclusivamente sus cuentas bancarias en el Banco de la República Oriental del Uruguay, salvo las excepciones que disponga en forma expresa el Ministerio de Economía y Finanzas.

(10) Art. 10o. — Los Organismos comprendidos en el Presupuesto Nacional, no podrán efectuar depósitos y colocaciones a plazo o inversiones financieras sin previa autorización del Ministerio de Economía y Finanzas.

"Por otras disposiciones, se proyecta ampliar el concepto de Tesoro Nacional, incluyendo en el mismo los saldos acreedores de las cuentas de distintos organismos".

"La aplicación de la norma mejorará la posición de la Cuenta Tesoro Nacional frente a la Autoridad Monetaria; concomitantemente, se centralizará en el Banco de la República Oriental del Uruguay, todas las cuentas bancarias salvo las excepciones fundadas que podrá admitir el Ministerio de Economía y Finanzas."

Corresponde finalmente mencionar, que el conjunto de las disposiciones analizadas, al robustecer la posición financiera del Tesoro Nacional, posibilitó la adopción de otras medidas en el manejo de los fondos públicos, que redundó en una señalada economía en las adquisiciones realizadas por el Gobierno Central.

En efecto, al computarse como disponibilidades del Tesoro, aquellos fondos que encontrándose depositados en cuentas ajenas al mismo, fueran patrimonio de dependencias comprendidas en el Presupuesto Nacional, ambientó la posibilidad de dotar a las Unidades Ejecutoras del Presupuesto Nacional, de fondos permanentes equivalentes a dos duodécimos de sus respectivos créditos presupuestales, sin que ello resintiera la posición del Tesoro Nacional al mantener una disponibilidad indirecta de los mismos.

Esto permitió a los administradores —así se los exhortó— incrementar las compras al contado en la medida que ello representara una reducción de los precios de adquisición.

De esta manera se contribuyó al logro del equilibrio presupuestal obtenido en el Ejercicio 1979, cuya tendencia se mantiene en el presente período de ejecución presupuestal.

3.2 Análisis de la evolución de los ingresos

Se ha procedido a efectuar un análisis de la recaudación del Gobierno Central en los Ejercicios 1976 a 1979 a fin de poner de manifiesto la evolución hacia la concreción del principio de Unidad de Caja.

Al respecto podemos señalar la existencia de tres grupos claramente definidos:

- A) Recaudaciones que ingresan al Tesoro Nacional como recursos de Rentas Generales y son administrados por la autoridad financiera del Gobierno Central.
- B) Recaudaciones con fines específicos, que ingresan transitoriamente al Tesoro Nacional, constituyendo provisoriamente disponibilidad financiera del Gobierno Central. Los organismos beneficiarios de los recursos afectados, no pierden su titularidad, aunque sí, la disponibilidad inmediata.
- C) Recursos que no ingresan al Tesoro Nacional.

Como ya se ha señalado, a partir de la vigencia de la Ley No. 14.867 de 24 de enero de 1979, los recursos comprendidos en el último grupo, se computan a los efectos de determinar la disponibilidad del Tesoro Nacional.

La evolución de las recaudaciones del período considerado, clasificadas de acuerdo con los grupos definidos, puede apreciarse en el cuadro y gráfico adjuntos, —veáanse anexos— que refleja la composición porcentual de la recaudación en el último cuatrienio.

Puede apreciarse que la proporción del Grupo 1 dentro del total de recaudación representa el grueso de la misma, manteniéndose constante su magnitud en los dos primeros ejercicios analizados y creciendo en forma considerable en los dos últimos.

El grupo de referencia comprende el "Fondo de Funcionamiento" y el "Fondo de Subsidios".

El primero de los citados se nutre con todas las recaudaciones que no se encuentran afectadas a un fin específico, sino que respaldan en general los egresos presupuestales, de Funcionamiento y parte de las Inversiones del Gobierno Central.

El segundo grupo definido, se encuentra integrado por el "Fondo Energético Nacional", "Recursos afectados a Inversiones del Ministerio de Transporte y Obras Públicas" (FIMTOP), y otras "Rentas afectadas".

Todos estos ingresos constituyen recaudaciones que por diversas disposiciones fueron afectadas total o parcialmente a fines específicos. No obstante, al ingresar al Tesoro Nacional, subsiste el derecho del titular a reclamarlas, pero el Ministerio de Economía y Finanzas puede graduar el monto y la oportunidad de las entregas.

Es en atención a las características anotadas precedentemente que estas recaudaciones han sido clasificadas como disposición transitoria por el Gobierno Central y que, si bien no encuadran estrictamente dentro del concepto teórico de Unidad de Caja, en la práctica pueden considerarse como disponibilidad de la autoridad financiera del Gobierno Central. Como consecuencia de lo expresado se ha extraído un subtotal de los grupos 1 y 2, a los efectos de compararlo con el tercer grupo.

Nos encontramos aquí con un comportamiento descendente de la participación de estos ingresos del tercer grupo con respecto al total de recaudaciones, que se analizará, previo examen de los fondos en sí.

El primero de los rubros agrupados en el grupo 2, Fondo Energético, muestra los ingresos obtenidos por las Oficinas recaudadoras del Gobierno Central y afectadas al mismo. Su administración corresponde por Ley a la empresa estatal Usinas y Trasmisiones Eléctricas (U.T.E.) que a su vez efectúa otras recaudaciones con destino a este fondo que no se encuentran reflejadas en las cifras a estudio.

El segundo conjunto de recursos está constituido por recaudaciones obtenidas por oficinas recaudadoras del Ministerio de Economía y Finanzas, que conjuntamente con los ingresos recaudados directamente por el Ministerio de Transporte y Obras Públicas, están destinados a financiar las obras ejecutadas por esta Secretaría de Estado.

El Fondo de Inversiones del Ministerio de Transporte y Obras Públicas funcionó como una cuenta secundaria del Fondo Nacional de Inversiones hasta la aprobación de la Ley No. 14.867 (artículo 29), momento a partir del cual se transforma en un fondo independiente, manteniéndose su administración por parte del Ministerio de Transporte y Obras Públicas.

El tercer componente de este grupo, denominado "Rentas Afectadas", está integrado por una constelación de recursos menores, con distintos destinos específicos.

En cuanto a la tendencia descendente del segundo grupo, es posible verificar su origen al analizar los rubros que lo integran. Es comparable que los dos primeros sub grupos (Fondo Energético y Recursos afectados al IMTOP) con pequeñas variantes, se mantiene en una proporción constante, por lo cual la mencionada tendencia se explica en la variación de las Rentas Afectadas. Estas sí muestran una evolución notoriamente decreciente en virtud de la progresiva eliminación de las afectaciones en el último período analizado con la aplicación de la Ley No. 14.867.

Pasando al estudio del tercer grupo de fondos, se advierte una proporción relativamente constante, respecto al total de las recaudaciones en los ejercicios 1976 y 1977, mostrando una reducción considerable en los dos últimos ejercicios, que analizaremos a continuación.

De los fondos que integran el tercer grupo, corresponde destacar, por su significación, el "Fondo de Detracciones y Recargos" y los recursos "Extrapresupuestales".

El "Fondo de Detracciones y Recargos" que, porcentualmente, muestra un índice del 7.1 o/o y 8.8 o/o para los ejercicios 1976 y 1977, respectivamente, y que se deroga a partir de 1978, explica la variación porcentual del grupo entre los ejercicios 1977 y 1978 (de 16.7 o/o en 1977 y 8.8 o/o en 1978).

Los "Fondos Extrapresupuestales" muestran una tendencia decreciente con oscilaciones en los ejercicios 1976 a 1978, con un marcado descenso durante 1979. Dicho abatimiento tiene su justificación en la aplicación de la Ley No. 14.867 ya citada, y explica la pérdida de importancia relativa del grupo 3, respecto al total recaudado durante el ejercicio 1979.

En cuanto a los restantes componentes, es apreciable la característica constante y poco significativa de las recaudaciones realizadas directamente por el Ministerio de Transporte y Obras Públicas, en tanto que los ingresos del Fondo de Inversiones Estatales del Ministerio de Economía y Finanzas (IEMEF) tienen escasa relevancia.

En conclusión, al pasar el grupo 3, de una posición relativa del 17.0 o/o en 1976 a 5.0 o/o en 1979, puede afirmarse que la aplicación del principio de Unidad de Caja se ha visto fortalecido en el período.

Por otra parte, debe puntualizarse que la Ley No. 14.867 generó resistencias por parte de los titulares de los fondos públicos comprendidos, que temieron ser perjudicados en su gestión.

Tal hecho motivó que el Poder Ejecutivo, procediera a hacer uso de la facultad que le otorgara la Ley en su artículo 7o., concediendo excepciones en aquellos casos en que lo estimó conveniente. Se procuró con ello la aplicación gradualista de la norma, evitando de tal modo que la incorporación conjunta determinara inconvenientes que resintieran el normal funcionamiento de la Administración, objetivo cumplido exitosamente.

Esta medida determinó la no eliminación de los Fondos Extrapresupuestales y que éstos representen el 4.1 o/o del total de las recaudaciones del ejercicio 1979.

Finalizado el primer año de aplicación del régimen establecido por la citada disposición legal, y en virtud de que las Oficinas afectadas fueron dotadas de créditos suficientes para atender las erogaciones que eran financiadas con los fondos suprimidos, se ha compro-

bado que los eventuales inconvenientes que generaron en principio la aludida resistencia, no se dieron en la práctica.

En consecuencia, está planificada la posibilidad de una segunda etapa en la que se eliminarán las excepciones acordadas.

La misma disposición legal citada excluyó del régimen general al "Fondo de Inversiones del Ministerio de Transporte y Obras Públicas" pero la práctica está demostrando que tal medida no se encuentra plenamente justificada. En efecto, considerando que el tope anual de inversiones a ser atendidas por dicho Fondo es determinado por el Gobierno Central, quien a su vez debe hacer frente a las eventuales insuficiencias que se generen en el mismo, con los recursos comprendidos en el Grupo 1, no se concibe la existencia de disponibilidades no utilizadas temporalmente en un fondo independiente. La comprobación de este hecho fundamentaría la virtual eliminación del "Fondo de Inversiones del Ministerio de Transporte y Obras Públicas" en un futuro inmediato.

3.3 Conclusiones

La evolución reseñada en el desarrollo del trabajo, uno de cuyos hitos más importantes lo constituye la Ley No. 14.867 de 24 de enero de 1979, implica un marcado esfuerzo orientado a la concreción de los principios de Unidad de Presupuesto y de Caja, afianzando el papel programador de la autoridad financiera del Gobierno Central.

Aun cuando la evolución referida no ha culminado, la aplicación de los citados principios ha permitido una mejor asignación de los recursos financieros, de acuerdo a las prioridades gubernamentales fijadas en la materia.

Como consecuencia de esta política y de la extensión del concepto de Tesoro Nacional se fortaleció su posición.

Ello permitió acrecentar las disponibilidades financieras de las Unidades Ejecutoras, a través de la ampliación de los "Fondos Permanentes", que redundó en la mayor eficacia del gasto público al implantarse la política de compras al contado, con la consiguiente reducción de precios.

El logro mencionado, unido a un incremento de la recaudación fiscal, contribuyó a la concreción de un avance importante en el aspecto financiero, trasuntado en el equilibrio presupuestal, la reducción en sesenta días del plazo de pago de las compras a crédito y la contracción de la "Deuda de Tesorería" referida tanto al sector público como al privado.

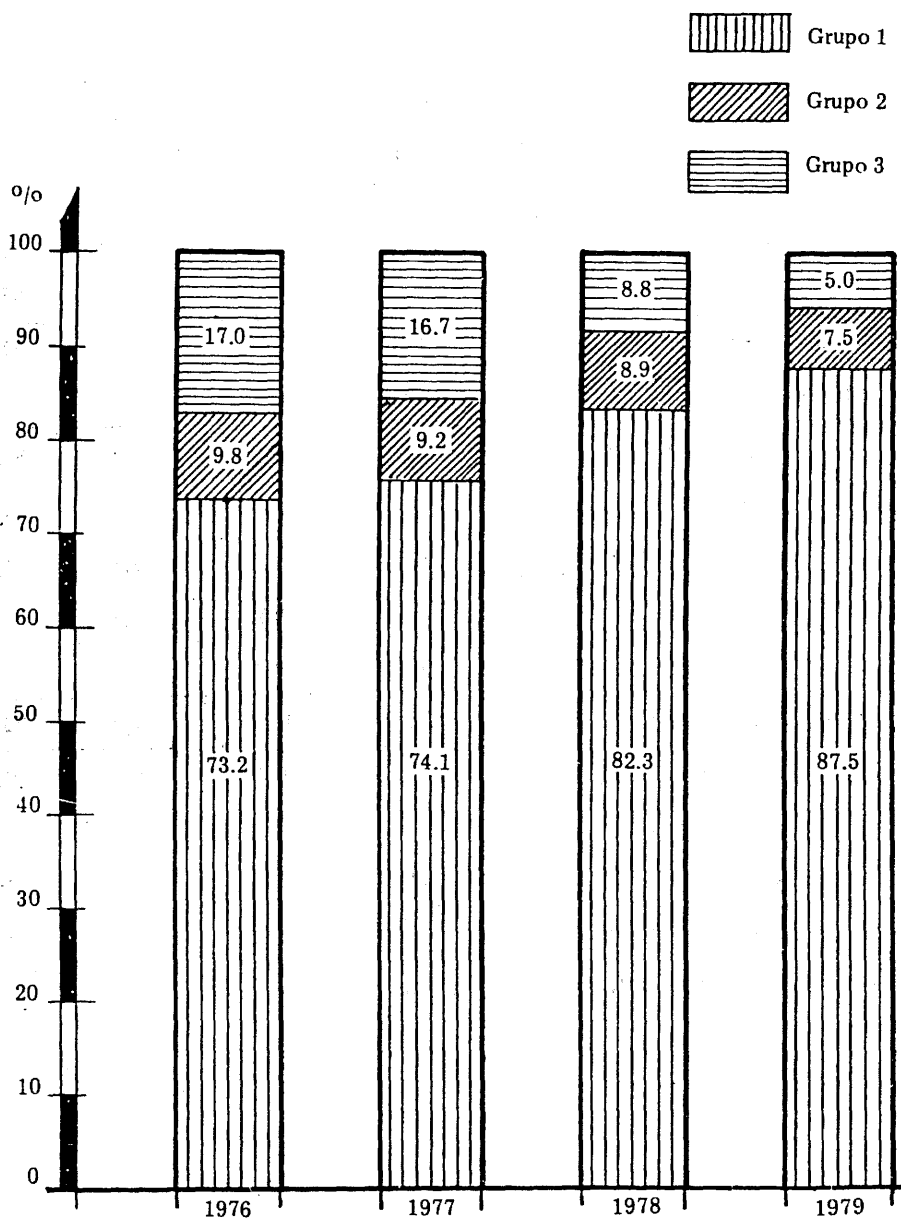
Asimismo al ceñirse el Gobierno Central, a una disciplina financiera más rigurosa se obtuvo una notoria disminución de la asistencia de la autoridad monetaria, cuyo efecto anti-inflacionario es procurado por la estrategia gubernamental vigente.

CUADRO Nº 1

EVOLUCION DE LA RECAUDACION
EN EL PERIODO 1976 - 1979
(Composición porcentual)

	1976	1977	1978	1979
Funcionamiento	72,8	74,1	82,3	87,5
Subsidios	0,4	—	—	—
SUB TOTAL Grupo 1	73,2	74,1	82,3	87,5
Fondo Energético	1,9	2,1	2,1	1,9
Recursos Afectados IMTOP	4,5	5,0	4,9	4,6
Rentas Afectadas	3,4	2,1	1,9	1,0
SUB TOTAL Grupo 2	9,8	9,2	8,9	7,5
TOTAL GRUPOS 1 y 2	83,0	83,3	91,2	95,0
IMTOP (Recaudación MTOP)	0,9	0,9	0,9	0,9
Detracciones y Recargos	7,1	8,8	—	—
Extrapresupuestales	8,3	6,9	7,9	4,1
SUB TOTAL Grupo 3	17,0	16,7	8,8	5,0
TOTAL — RECAUDACION	100,0	100,0	100,0	100,0

GRAFICO
EVOLUCION DE LA RECAUDACION
EN EL PERIODO 1976-1979
(COMPOSICION PORCENTUAL)



**INTEGRACION ENTRE LA PLANEACION DE LAS INVERSIONES
PUBLICAS Y LA PRESUPUESTACION EN MEXICO**

AUTOR : Ramón Aguirre Velázquez

**Secretaría de Presupuesto
MEXICO**

1. ASPECTOS GENERALES DEL GASTO DE INVERSIÓN EN MÉXICO

1.1 CARACTERÍSTICAS DE LOS GASTOS DE INVERSIÓN

En las últimas décadas, las economías latinoamericanas han derivado a un sistema de economía mixta en donde gran parte del producto interno bruto es producido, distribuido y consumido por entidades públicas.

Lo anterior se origina a consecuencia de la actividad económica que el Estado tiene que desarrollar a fin de satisfacer las crecientes demandas colectivas, las cuales por su naturaleza no pueden ser cubiertas por los mecanismos de mercado.

En el mismo sentido, la creciente complejidad de la problemática económica interna y externa que enfrentan la mayoría de nuestros países, ha obligado al Estado a incrementar significativamente su participación en la vida económica.

De esta manera, las decisiones sobre la actividad pública responden a consideraciones situadas en el ámbito de la política social del Estado, así como a previsiones a largo y mediano plazo sobre cambios en la formación de capital y en la producción, que demanda el proceso de desarrollo.

En este proceso de expansión de las funciones del Estado, de las tradicionales de tipo administrativo a las de satisfacción de necesidades colectivas y de promoción y orientación del desarrollo, el gasto de inversión juega un papel clave, tanto por su magnitud dentro de la inversión total y participación en la formación bruta de capital fijo, así como por su efecto dinamizador de la producción y el consumo.

De esta manera se ha establecido una estrecha correlación entre el incremento del gasto público federal y la inversión pública con el del producto interno bruto.

1.2 IMPORTANCIA DE LA PROGRAMACIÓN DEL GASTO

De la influencia que el gasto público ejerce sobre los acontecimientos económicos, se deriva la importancia de que éste se administre con la mayor eficiencia, asignando los recursos presupuestarios mediante la aplicación de técnicas de programación.

La programación presupuestaria así concebida tiene su base en los lineamientos establecidos en el sistema de planeación, ya que el presupuesto, al contener un conjunto armónico de programas y proyectos que se han de realizar a corto plazo, sirve de instrumento para coordinar las decisiones adoptadas en el sistema determinando medidas específicas que ejecutará el sector público, y los recursos que se requieren para llevar a cabo tales acciones.

Lo anterior significa que el presupuesto por programas concreta los propósitos de la planeación, transformando los objetivos generales de largo y mediano plazo en sus correspondientes acciones de planes operativos anuales.

Ahora bien, mediante la programación del gasto, cada entidad pública formula sus programas y proyectos, establece metas cuantitativas a sus acciones, define los métodos de trabajo que se van a emplear, fija la cantidad y calidad de los resultados, y determina la localización espacial de las obras y actividades, lo que al mismo tiempo permite la instrumenta-

ción de mecanismos eficientes de la administración de los recursos humanos, materiales y financieros.

Esto conducirá a la jerarquización de los gastos del sector público en forma tal, que presente una visión integral, que permita evitar la contraposición de acciones entre programas institucionales que puedan ser complementarios y cuya formulación no debe efectuarse aisladamente, si se quiere eliminar la dispersión de esfuerzos para lograr la utilización más eficiente de los recursos disponibles.

La programación del gasto público debe tender a la coordinación de las acciones de los gobiernos federal, estatal y municipal, además de los organismos y empresas de participación gubernamental. Esta visión no sólo facilita las relaciones entre el presupuesto y el plan, sino que hace posible que la sociedad tenga clara conciencia del destino y efectividad de los recursos que ha puesto en manos del Estado.

1.3 GASTO PUBLICO Y NATURALEZA DE LA PLANEACION EN MEXICO

En la economía mexicana el gasto de inversión ha cobrado vital importancia en los últimos lustros. Por una parte, encontramos que la inversión pública ha representado el 40.0 % de la inversión total, y contribuido con un 39.0 % a la formación bruta de capital en el período 1970-1979.

Por otro lado, el Estado a través de las inversiones en las áreas estratégicas, tales como energéticos y petroquímica básica, ha fortalecido su papel de rector del proceso de desarrollo económico, a la vez que ha fomentado el empleo, inducido la inversión privada y combate la inflación mediante la eliminación o atenuación de los cuellos de botella.

Es así como el gasto público se ha convertido en un instrumento eficaz de política económica y social al incidir en el ritmo del crecimiento global, sectorial y regional; en el nivel de empleo, en la creación de incentivos para la inversión privada y la capitalización del país; en la redistribución del ingreso y, en general, en el mejoramiento del nivel de vida de la población.

Ante la importancia señalada del gasto público y el carácter mixto de la economía mexicana, en donde constitucionalmente se establece la participación del Estado en el proceso económico con el propósito de lograr un desarrollo económico y social equilibrado, los mecanismos de planeación han intentado fundamentalmente normar la actividad pública, en tanto que para el sector privado es meramente indicativa, de manera que el empresario mantiene su iniciativa para lograr sus propios fines, aunque condicionado por los objetivos nacionales.

Por ello, los planes elaborados han sido, sobre todo, programas del sector público que se integran en los presupuestos anuales, en particular en la parte relativa al gasto de inversión.

2. LOS ESFUERZOS DE PLANEACION DE LAS INVERSIONES

En México, desde el inicio de la etapa constructiva de nuestra revolución, se han realizado una serie de esfuerzos para crear los instrumentos y estructuras que permitan racionalizar los esfuerzos en materia de inversiones públicas.

Así el Banco de México presentó un proyecto de plan de inversiones del sector público federal para el período 1945-1952, y se estableció en 1948 la Comisión Nacional de Inversiones, adscrita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, encargada de controlar y coordinar los presupuestos de capital y administrativos de 75 entidades paraestatales.

En la década siguiente destaca, sobre todo, la formulación en 1952 de un diagnóstico y un balance de las inversiones en el país encomendado a nacional financiera. Hasta entonces, nadie sabía en realidad cuál era el valor de las inversiones realizadas, cómo era su distribución sectorial y, en general, el papel de la inversión nacional en el contexto del desarrollo.

La misma Nacional Financiera, con la colaboración de asesores del Banco Mundial, preparó un estudio intitulado: "El desarrollo económico de México y su capacidad para absorber capital del exterior". Este trabajo es significativo porque constituye el primer esfuerzo serio por cuantificar y explicar la dinámica de las inversiones públicas a partir de 1925.

Como resultado de ese trabajo, dicha institución preparó un programa nacional de inversiones para el período 1953-1960, constituyéndose en el primer intento para configurar un plan nacional de inversiones.

Dicho estudio es, asimismo, el antecedente inmediato del Comité de Inversiones establecido en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en 1953. Este Comité elaboró el programa de inversiones 1953-1958, conjuntando los programas de todas las secretarías y departamentos de Estado, de los organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

En 1954 el Comité fue sustituido por la Comisión de Inversiones establecida como dependencia directa del Jefe del Ejecutivo.

La creación y funcionamiento de esta comisión, se considera un gran adelanto hacia la programación de las inversiones públicas, pues realizó un inventario completo de los proyectos de desarrollo financiados por el sector público y formuló programas anuales de inversión pública, coordinándolos y jerarquizándolos en función de las condiciones económicas concretas.

A fines de 1958 se promulgó la ley de secretarías y departamentos de Estado, con la que se creó la Secretaría de la Presidencia, entidad que en coordinación con Hacienda y Crédito Público elaboró el plan de acción inmediata 1962-1964, que abarcaba a la economía en su conjunto.

El plan proponía un conjunto de decisiones acerca del monto de la inversión pública y privada, así como del resto de variables importantes en la determinación del nivel de actividad económica, a saber; el consumo total y el comercio exterior, con el fin de acelerar el crecimiento económico del país.

A pesar de esto, el plan tuvo pocas posibilidades de ser puesto en práctica, principalmente por las siguientes razones: no se sustentó en un modelo macroeconómico coherente; no previó alguna reforma administrativa que permitiera su ejecución; y, no contenía políticas concretas para alcanzar las metas establecidas.

Posteriormente se preparó el Plan Nacional de Desarrollo Económico y Social 1966-1970 que contempló directrices precisas para la acción pública, además de estimular la activi-

dad privada a través de marcos indicativos, con el fin de promover un equilibrio dinámico entre los sectores público y privado.

Entre los principales objetivos planteados, se encuentran los de asignar prioridad a las actividades agropecuarias y programar su desarrollo acelerado; impulsar la industrialización y mejorar su eficiencia; fomentar el ahorro interno; y, elevar el nivel de vida de la población.

En 1967 surge la Subcomisión de Inversión-Financiamiento, integrada por representantes de las Secretarías de Hacienda y Crédito Público, de la Presidencia y Patrimonio Nacional, con las funciones siguientes: fijar anualmente y por sexenios los montos de inversión total; asignar prioridad a los programas y proyectos específicos de inversión; determinar la estructura financiera de los programas y proyectos de inversión; y, controlar y evaluar física y financieramente la ejecución de los programas y proyectos específicos.

De 1971 a 1976 destacó la tarea realizada por la citada Subcomisión de Inversión-Financiamiento, lográndose avances en el programa de inversiones del sector público federal al establecer mecanismos de participación con los sectores energético, comunicaciones y transportes y agropecuario, entre otros.

En la presente administración, con la promulgación de la ley orgánica de la administración pública federal, se crea la Secretaría de Programación y Presupuesto, a la que entre otras funciones, le corresponde la elaboración de los planes nacionales y regionales de desarrollo económico y social; y por consiguiente, la planeación y programación del gasto de inversión.

Como resultado de estas actividades, tenemos fundamentalmente el Plan Nacional de Desarrollo Industrial, el Plan de Desarrollo Urbano, los planes estatales y el Plan Global de Desarrollo 1980-1982.

3. LA INTEGRACION DE LA PLANEACION DE LAS INVERSIONES EN EL PRESUPUESTO

Los sistemas de programación de las inversiones se han adecuado constantemente, de acuerdo con las necesidades que el proceso y problemática del desarrollo económico demandan.

Por ello, a la vez que ha cobrado importancia la función del Estado como agente inversor, paralelamente ha evolucionado la estructura administrativa encargada de la programación, evaluación, autorización y ejecución de la inversión pública.

Así tenemos que de acuerdo con la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado vigente hasta 1976, la Secretaría de la Presidencia se encargaba de recabar los datos para elaborar el plan general de gasto público e inversiones del Poder Ejecutivo; coordinar los programas de inversión de los diversos órganos de la administración pública y estudiar las modificaciones que deben hacerse; y planear y vigilar la inversión pública y la de los organismos descentralizados y empresas de participación estatal, entre otros.

Por su parte, en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se elaboraba el presupuesto de gasto corriente, al cual posteriormente se le agregaba el programa de inversiones que se formulaba en la Secretaría de la Presidencia, resultando de esta forma el proyecto de presu-

puesto de egresos de la federación para su discusión y aprobación por la H. Cámara de Diputados.

A fines de 1976, se inició un proceso de reformas significativas a los principios, estructura y mecanismos del aparato administrativo del sector público, con el objetivo de dotarlo de elementos que coadyuvaran a generar un adecuado proceso de racionalización y optimización de los procedimientos de la administración pública federal.

Entre las principales y necesarias decisiones, se cuenta la abrogación de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Asimismo, se promulgó la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal que, en concordancia con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, fija entre otros, como principios fundamentales:

- Modernizar la concepción y manejo del gasto público federal como un mecanismo capaz de unir, estrechamente, las grandes decisiones de política a la acción en materia de gasto público, y que este último se programe y ejecute eficientemente.
- Programar todo el gasto con base en las directrices y planes de desarrollo económico y social, señalando objetivos, metas y unidades responsables de la ejecución de los programas y que estos estén fundados en costos.
- Abarcar la totalidad del gasto público federal que la propia ley define como el que efectúan: el gobierno federal, el departamento del distrito federal, los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal mayoritaria y los fideicomisos constituidos por alguna entidad de la administración pública federal.

Por otra parte, con la promulgación del decreto presidencial de sectorización de la administración pública federal, se ha buscado integrar y armonizar las funciones de las distintas dependencias y entidades paraestatales concurrentes a un mismo tipo de funciones, en un marco de coherencia global que permita el empleo más eficiente y eficaz de los instrumentos con que cuenta el Poder Ejecutivo Federal, para el cumplimiento de sus objetivos y metas trazadas.

Asimismo, la promoción del desarrollo económico y social del país, ha precisado de la instrumentación congruente y oportuna de planes y programas a nivel regional para hacerlos acordes con los objetivos y prioridades nacionales, que contemplen la problemática, necesidades y características peculiares de cada región, a fin de que la canalización de los recursos federales destinados al efecto, se lleve a cabo de una manera más racional para obtener de ellos el óptimo beneficio y aprovechamiento, sirviendo al mismo tiempo como un instrumento que permita armonizar y conjuntar las políticas de un desarrollo más equilibrado.

De este modo, se readecuaron los ordenamientos legales y se reestructuró el aparato administrativo de tal forma que el manejo del gasto corriente y el de inversión quedaron integrados bajo una sola área, y de esta manera se está en posibilidad de imprimir unidad y la orientación deseada en cuanto a ritmo y dirección al gasto público de manera integral.

Sin embargo, a pesar de que la administración del gasto público quedó bajo una sola directriz, la Secretaría de Programación y Presupuesto, continuaron existiendo serios proble-

mas e inconsistencias en la programación y autorización del gasto corriente y el de inversión, ya que se mantuvo su manejo por separado en las direcciones generales de inversiones y de egresos.

Lo anterior obligó a las autoridades presupuestarias a tomar la decisión de profundizar la reforma administrativa en el campo de su competencia, posibilitando e impulsando de esta forma la reestructuración de las entidades responsables de la programación presupuestaria.

4. REESTRUCTURACION DE LA ADMINISTRACION PRESUPUESTARIA

Aspecto central de la reforma presupuestaria ha sido el unir gasto de inversión con gasto corriente, lo que constituye un esfuerzo fundamental de la reforma administrativa, que se expresa cabalmente en el presupuesto por programas.

Es así como la transformación que se ha venido impulsando, cobra mayor significado si consideramos que es la primera por su amplitud y profundidad que se lleva a cabo en los últimos cuarenta años.

En efecto, el administrar en forma separada el gasto público federal en las direcciones generales de gasto corriente e inversiones públicas, representaba un obstáculo de importancia para la cabal realización del postulado presidencial que sintetiza los esfuerzos de la reforma administrativa, además de que la falta de una estrecha vinculación entre ambas dependencias, impedía, en cierta medida, que el presupuesto de egresos de la federación se expresara con absoluto apego a la técnica del presupuesto por programas.

La consecuencia lógica, ha sido que la reestructuración de la administración presupuestaria implicó la desaparición de las dos direcciones generales señaladas, dando paso a la formación de cinco nuevas direcciones generales: la de política presupuestal y las de presupuesto sectorial agropecuario y pesca; energético e industrial; desarrollo social y administración y finanzas.

La Dirección General de Política Presupuestal, surge como una unidad de carácter normativo y globalizador, encargada de administrar el desarrollo de la técnica de presupuesto por programas y de los sistemas de información sobre el gasto público federal, que permitan analizar su impacto en la economía; su vinculación con los planes de desarrollo; y el acompañamiento físico y financiero de los proyectos prioritarios; por añadidura, marcará la pauta en materia de asesoría, capacitación y programación presupuestaria para el sector público.

A través de cada una de las direcciones generales de presupuesto sectorial se busca que elaboren programas integrales de la actividad económica y social de los sectores que corresponden al ámbito de su competencia, en los que se unifiquen los gastos corriente y de inversión, a fin de apoyar la congruencia intrasectorial en sus decisiones, facilitar e impulsar el análisis intersectorial y lograr que la programación de corto plazo sea realista y obedezca a las prioridades nacionales indicadas en los planes.

5. PERSPECTIVAS

Para vigorizar el esquema de programación-presupuestación, consideramos prioritario mejorar los nexos del plan-presupuesto, para lo cual está en proceso de elaboración el programa de acción del sector público.

A fin de complementar el trabajo anterior se encuentran en su fase de estudio, instrumentos como el programa de gasto público y los planes operativos anuales, a través de los que pretendemos establecer la vinculación entre los planteamientos agregados del plan global de desarrollo 1980-1982 y las acciones específicas de los sectores y el presupuesto anual.

El programa de acción contemplará prioridades y rangos de gasto por sectores, lo que permitirá dar operatividad a los planes sectoriales y compatibilizar sus programas y presupuestos correspondientes.

En concordancia con lo antes expuesto, se vuelve necesario el contar con un sistema que nos permita realizar un seguimiento físico y financiero de los proyectos prioritarios, tanto en la administración pública central, como en la descentralizada.

Este sistema se constituirá en un importante instrumento de vinculación entre el plan y el presupuesto.

Asimismo, con su adopción pretendemos incrementar la efectividad de los mecanismos de control y evaluación, para lograr una considerable mejoría del sistema de información del presupuesto y gasto público federal.

Otro de los esfuerzos que estamos realizando para el mejoramiento del esquema de programación-presupuestación, es la formulación de programas-presupuesto plurianuales. En este sentido estamos dando ya los primeros pasos para contar en este año con el programa-presupuesto bianual 1981-1982.

CONCLUSIONES

La magnitud e importancia cobrada por el gasto público en México, ha obligado a crear y mejorar los mecanismos adecuados para lograr una mejor programación y control de las inversiones públicas.

Al contar con el plan global de desarrollo 1980-1982, estamos en posibilidad de realizar la programación de las inversiones públicas enmarcándolas en un contexto global y coherente.

La reforma de la administración presupuestaria, ha establecido las condiciones necesarias para dar congruencia y unicidad a la programación, análisis y asignación del gasto corriente y de inversión, eliminando la dicotomía que imposibilitaba la administración del gasto público bajo una misma óptica.

Estamos conscientes, que a pesar de los avances logrados queda un largo trecho por recorrer, y que esto no nos exime de tropiezos en la consecución de los objetivos que nos hemos propuesto alcanzar; retos que en vez de desalentarnos, nos obligan a redoblar nuestro empeño.

**CORRELACION ENTRE LOS INCREMENTOS DEL GASTO Y DE LA INVERSION
DEL SECTOR PUBLICO Y LOS AUMENTOS DEL PRODUCTO INTERNO BRUTO
(MILLONES DE PESOS)**

Años	Gasto del Sector Público Controlado Presupues- talmente	Variación °/o	Inversión Pública Federal	Variación °/o	P I B	Variación °/o
1970	109 288		28 944		418 700	
1971	121 331	11.0	22 397	-22.6	452 400	8.0
1972	148 768	22.6	33 298	48.7	512 800	13.2
1973	204 033	37.1	49 838	49.7	619 600	20.9
1974	276 483	35.5	64 818	30.1	813 700	31.3
1975	400 650	44.9	95 767	47.7	988 300	21.5
1976	483 126	20.6	108 611	13.4	1 228 000	24.3
1977	688 578	42.5	154 000	41.8	1 674 700	36.4
1978	937 397 ^p	36.1	221 700 ^p	43.4	2 104 550 ^p	26.7
1979	1 307 585 ^p	39.5	323 112 ^p	45.7	2 735 915 ^p	30.0

p = preliminar

Fuente: Secretaría de Programación y Presupuesto, Plan Global de Desarrollo 1980-1982;
Banco de México, Informes Anuales.

**PRESUPUESTO INTEGRADO Y CONTROL DE GESTION
EN LAS EMPRESAS DEL ESTADO**

**AUTORES : Osvaldo Albano
Agustín Canessa**

1era. Parte : El Sector Público Empresarial : Una aproximación conceptual

2da. Parte : Desarrollo Metodológico

Asociación Interamericana de Presupuesto Público

INTRODUCCION

El objeto del presente documento es efectuar un desarrollo metodológico para la formulación, ejecución, control y evaluación de los presupuestos programáticos de las Empresas del Estado. A su vez, se presenta un esquema de control integrado de gestión para esas entidades.

La finalidad es poner a consideración de los participantes del IX SEMINARIO INTER-AMERICANO DE PRESUPUESTO un enfoque que creemos puede tener cabal aplicación en el sector público empresarial de los países de América Latina y el Caribe.

La implantación de un sistema de estas características entendemos que será una ayuda muy valiosa para la instrumentación de la ejecución de la política presupuestaria, que corresponde definir al Gobierno Nacional con una incidencia directa en todo el ámbito de actuación de las empresas públicas y aplicarla de una forma adecuada a los objetivos y metas del desarrollo nacional en esa parte tan importante y significativa del sector público. También creemos que a nivel de cada empresa del Estado la implantación de un sistema presupuestario con el enfoque que recomendamos, habrá de constituirse en una herramienta básica de dirección y en un elemento fundamental para su administración interna.

Las pautas que deben seguirse para esta formulación presupuestaria aplicada a actividades de producción de naturaleza comercial e industrial permiten ordenar y sistematizar el uso de las modernas técnicas de gestión que, en el momento actual, son imprescindibles de implantar si la finalidad es lograr que el complejo conjunto de organismos que en nuestros países conforman el sector público empresarial, actúen con la eficiencia y eficacia necesarias acordes con sus objetivos.

El documento se desarrolla en dos partes. La primera se inicia con una somera incursión sobre el fenómeno de la descentralización administrativa y una identificación de los perfiles que conforman la expresión de empresa pública.

Luego se hace una caracterización general del denominado sector público empresarial, ámbito éste de contornos y notas difíciles de definir. Los rasgos más salientes de la actuación de las empresas públicas en los países en vías de desarrollo y de su integración a los sistemas de planificación nacional constituyen los capítulos finales de la primera parte.

La segunda parte realiza un análisis sobre los aspectos metodológicos del presupuesto empresarial, se desarrolla la técnica del presupuesto integrado exponiendo sus méritos como instrumento de integración de la gestión de las empresas públicas al sistema nacional de planificación, así como de la gestión interna de la propia empresa.

En la medida que la técnica incorpora la programación integral de la gestión, el proceso de la ejecución será objeto de seguimiento a través del sistema de control de gestión, que, a través de un idóneo sistema de información evaluará su comportamiento y alimentará el continuo proceso de toma de decisiones para el cumplimiento de las metas programadas.

El desarrollo realizado en estos capítulos será ejemplificado, para su mejor comprensión, a través del desarrollo de un ejercicio teórico-práctico de formulación, ejecución y control de la gestión de una empresa.

PRIMERA PARTE

EL SECTOR PÚBLICO EMPRESARIAL:

UNA APROXIMACIÓN CONCEPTUAL

1. DESCENTRALIZACION ADMINISTRATIVA Y SECTOR PUBLICO

El crecimiento del sector público en todos los países de América Latina, es un hecho incontrovertible y puede ser considerado como uno de los fenómenos característicos, de la evolución de esos países en estos últimos treinta años.

Entre 1950 y 1970, el denominado sector público de los países latinoamericanos experimenta una gran expansión manifestada en el crecimiento de los gastos públicos y en la ampliación del aparato estatal, sobre todo por la creación de entidades descentralizadas.

La estructura del sector público de esos países conforma una compleja organización administrativa compuesta por un número relativamente grande de entidades que ocupan a proporciones importantes de la población activa; tienen una alta participación en la generación del producto bruto interno de las respectivas economías.

En casi todos los países latinoamericanos ha habido una creciente actuación de los organismos públicos mediante la prestación de servicios para atender las necesidades colectivas y encarando la producción de bienes o ejecutando obras de infraestructura exigidas para el logro de un mayor desarrollo que han hecho variar sustancialmente las concepciones sobre las funciones y fines que al Estado corresponden.

El Estado y sus organismos han ampliado su campo de acción, han asumido en muchos casos el papel de responsables y promotores directos del desarrollo económico y social y han desplegado sus acciones no solamente en el área de la regulación de las actividades económicas, sino que han asumido en forma directa tareas de producción de bienes y servicios; realizan acciones de creación de capital social y concretan la financiación de otras actividades o proyectos considerados imprescindibles para lograr el crecimiento económico y el desarrollo social.

Todos los países de América Latina y el Caribe, con la sola excepción de Cuba, tienen economías que, no sin cierta imprecisión, son denominadas mixtas pues el mercado sigue siendo el principal asignador de recursos que se transan y donde, pese a ello, se reconoce como válida y legítima la intervención del Estado en el proceso económico.

La caracterización de economía mixta siempre será un concepto relativo pues es difícil o prácticamente imposible definir cuál debe ser el grado adecuado y justo de esa intervención así como la forma en que la misma debe expresarse. En todas estas economías el mercado, las reglas de la competencia, las expectativas de los empresarios y las tendencias del consumidor tienen un rol decisivo en la marcha de las actividades económicas, aunque la actuación del Estado se reconoce como válida para efectuar ajustes correctivos que tiendan a cambiar o modificar conductas de los agentes económicos así como para ejecutar, directa o indirectamente actividades económicas.

El carácter mixto de las economías de los países latinoamericanos se expresa tanto, en lo que el Estado realiza como productor de bienes y servicios, como en las actividades de regulación que cumple en el proceso económico, cuya extensión y amplitud varían de país a país en la región.

Ahora bien, trataremos de aproximarnos a ese concepto de sector público que se ha visto transformado y ampliado por la aparición de una multitud de entidades o instituciones.

Siempre será difícil precisar con exactitud sus límites y establecer el conjunto de instituciones o entidades que lo componen.

El carácter público de una entidad es un tema difícil de encarar, pues los criterios varían según los enfoques, propósitos y finalidades perseguidas.

A modo de simple enumeración podemos ordenar la clasificación siguiente:

- a. Por su origen. Las entidades públicas son creadas por un acto del Estado, sea la propia Constitución, la Ley o un simple acto administrativo.
- b. Por su finalidad. Las instituciones públicas tienen una finalidad de interés general, están orientadas al bien común de la colectividad y al logro del mayor bienestar de la población a la cual sirven.
- c. Por su función. Los cometidos de las instituciones públicas son de utilidad pública y tienen funciones determinadas en beneficio del interés general.
- d. Por la participación en el capital social. Serán públicas aquellas instituciones donde el Estado o sus organismos posean más del 50 % del capital.

La enumeración puede ampliarse para considerar otros criterios que sirvan para establecer cuando una entidad debe considerarse integrante del sector público, pero siempre será muy difícil fijar los límites y las situaciones son tan variadas que hacen, en los casos concretos, frustrar muchos intentos de ordenación (1).

Por lo general, no existen en los países disposiciones normativas que determinen cuando deben ser considerados como organismos públicos a ciertas entidades, ni tampoco nos sirve el criterio de establecer como públicas a todas aquellas entidades o instituciones que si bien están regidas por el derecho privado, su capital es total o parcialmente del Estado o de una entidad pública.

No obstante lo señalado, tentaremos perfilar lo que se puede denominar, desde un punto de vista institucional, el ámbito descentralizado público.

Un enfoque válido será realizar una primera clasificación dentro del sector público entre Administración Central y Administración Descentralizada.

El proceso de expansión de las actividades del Estado en la economía ha sido acompañado por la creación de organismos o entidades descentralizadas a las cuales se le asignaron cometidos o tareas específicas en áreas o materias determinadas, fenómeno éste que en casi todos los países ha demarcado el ámbito de descentralización funcional o por servicios para diferenciarlo del área de descentralización territorial o sea la distribución geográfica de las instituciones y poderes públicos.

Con la creación de esos organismos a los cuales se les dotaba, por lo general de personalidad jurídica y patrimonio propio distintos al del Fisco, se ha ido organizando una estructu-

(1) Ver, las Empresas Públicas en la economía argentina. Consejo Empresario Argentino - Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas - Buenos Aires, 1976.

ra administrativa particular que forma e integra el denominado sector público, pero cuya característica básica es que da origen a la desaparición del vínculo jerárquico entre esos nuevos organismos y los órganos centrales así como obligan la organización de un régimen de control para vigilar o supervisar la actuación de esas entidades, dado que son públicas y las autoridades públicas deben velar por su permanencia y responsabilidad.

En la descentralización administrativa siempre habrá matices y grados diversos, existiendo una mayor o menor descentralización según sean débiles o intensos los controles que los órganos superiores del Estado ejerzan sobre esas entidades, las que a su vez, serán más o menos autónomas en relación con el gobierno central según se determine en cuanto a la cantidad de poderes de administración que al crearlas se les haya atribuido.

Por lo general hay muchos malentendidos en la consideración del tema de las instituciones descentralizadas y del grado de autonomía con que pueden actuar en la vida económica.

La autonomía de un organismo público se apreciará por la medida en que esa entidad pueda establecer su propio ordenamiento jurídico, por su capacidad de administrarse y en definitiva de actuar con cierta independencia, pero siempre ateniéndose al contralor del Estado o de una autoridad gubernamental. En la autonomía también habrá cuestión de grados. Si la entidad tiene amplios poderes de administración para autonomarse será un organismo con más autonomía que otro que tenga mayores limitaciones para actuar discrecionalmente o que esté sujeto a controles más intensos de los órganos gubernamentales para la adopción de sus decisiones.

Hay una gran relatividad en el uso y la aplicación de esos conceptos de autonomía y la experiencia, tanto internacional como latinoamericana, presenta una gran variedad de soluciones desde el punto de vista jurídico e institucional.

En el fenómeno de la descentralización administrativa se verifica una variedad grande de motivaciones de carácter político, social, económico y jurídico y las soluciones adoptadas son, por lo general, propias de cada país, y reflejarán su experiencia particular.

Lo cierto es que casi siempre se verifica, un paralelo entre la ampliación de los cometidos estatales, ya sea por la nacionalización de ciertas actividades o rubros de producción o por el interés de impulsar acciones o proyectos que pretenden un mayor beneficio colectivo, y la creación de esos organismos descentralizados que con márgenes más o menos grandes de autonomía funcional se dedican a la producción de bienes y a la prestación de servicios ejecutando, en muchos casos, actividades de naturaleza industrial y comercial.

Las finalidades perseguidas con esa intervención del Estado en los dominios comerciales e industriales y la organización de ese ámbito descentralizado público, por lo menos, en las declaraciones explícitas de los gobiernos que las decidían han consistido en el logro de una mayor eficiencia en el cumplimiento de los intereses nacionales; en garantizar por ese medio una mejor satisfacción de las necesidades colectivas con un costo menor y en definitiva, cristalizar una organización que permitiera una mayor eficacia de la Administración Pública, además de otras razones como ser atacar la aparición de monopolios privados, la defensa frente al capital extranjero o por causas de seguridad o defensa nacional.

La descentralización de las actividades en el ámbito público es un fenómeno que está íntimamente relacionado con la ampliación del horizonte de actuación del Estado, de sus or-

ganismos, guiados por la necesidad de establecer formas o instrumentos más aptos para el desarrollo de esas nuevas funciones o tareas que se deciden ejecutar sustituyendo a la actividad privada, en ciertos casos, concurriendo con ella en otros para la ejecución de proyectos que excedían las posibilidades y capacidad financiera del sector público.

El acto de descentralizar implica separar, desglosar de un centro un conjunto de poderes y atribuciones con el fin de asignárselos a una entidad a la cual se le cometen actividades específicas que el propio Estado decide sean cumplidas o desempeñadas por un organismo con especialización funcional. Ese organismo tendrá una competencia determinada o sea un objeto específico, que será su actividad particular y para el cumplimiento de esas funciones productivas se le otorgará personería jurídica, un cierto patrimonio que le permita una autonomía financiera y se le atribuirán, por lo general, poderes amplios de administración para el cumplimiento de sus funciones.

2. APROXIMACION AL CONCEPTO DE EMPRESA DEL ESTADO

En el marco de este fenómeno de la descentralización administrativa es que examinaremos el tema de las empresas del Estado, campo éste muy amplio e intrincado que ha motivado en lo que va del siglo una frondosa literatura especializada.

La expresión empresa pública sin duda es uno de los temas más controvertidos y que sigue generando arduas polémicas en todos aquellos países que no sin cierta imprecisión denominamos de economía mixta. En el transfondo de su consideración están presentes las diversas concepciones a través de las cuales se analiza el papel o función que debe corresponder al Estado en el conjunto de la economía de un país.

En los fundamentos de cada una de las soluciones que encontramos en la experiencia internacional y en el análisis del derecho público comparado se verifican posiciones y formulaciones diversas que, en última instancia, están derivadas de enfoques diferentes sobre los fines y las funciones del Estado así como de las diversas concepciones de cual es el grado de intervencionismo gubernamental que se entiende conveniente promover en el conjunto de la economía de un país; problemas éstos que muy difícilmente pueden ser resueltos apriori por una concepción teórica.

Si bien el término empresa pública se ha impuesto en todos los idiomas también hay que reconocer que en progresión inversa a esa imposición ha crecido el desacuerdo sobre su cabal significado e importancia y un autor llega a decir que no hay una gran cuestión de la empresa pública, sino que hay múltiples cuestiones de las variadísimas especies de empresas públicas posibles (2).

Son evidentes las dificultades de los autores y de las legislaciones positivas de los países para definir los criterios a base de los cuales se pueda precisar adecuadamente el concepto de empresa pública.

En una enumeración sucinta destacaremos que algunos autores retienen, luego de afinados análisis y a manera de precisar el concepto de empresa pública, sus características de actividad especializada de naturaleza económica y de interés general, realizada por ente público en el ámbito industrial o comercial, o de aquellos otros autores que señalan sus ele-

(2) Agustín A. Gordillo - Empresas Públicas. Editorial Macchi - Buenos Aires, 1966.

mentos constitutivos precisando que son entidades de naturaleza pública, que tienen personalidad jurídica propia, autonomía financiera; un objeto específico de carácter industrial, comercial o financiero; un patrimonio determinado; un modo de gestión muy próximo al de las empresas privadas y que están sujetas al control del Estado o de una autoridad gubernamental.

Al ser caracterizadas como entidades públicas no tienen por objeto exclusivo el logro de beneficio o lucro, dado que en ningún momento pueden ignorar el fin de interés general que ha justificado su creación pero ello no implica el aceptar la negativa concepción, de que como son públicas y desarrollan cometidos de interés social puedan funcionar con una gestión permanentemente deficitaria.

En sentido amplio, podemos caracterizar el concepto de empresa del Estado como anexo al de servicio público o social de carácter industrial o comercial, que puede ser ejemplificado en la doctrina francesa del "establecimiento público", que tiene a su cargo la producción de bienes o servicios para su venta en el mercado y que está gestionado mediante la creación de un organismo dotado de autonomía funcional y financiera y con personería jurídica propia distinta a la del Estado.

En sentido estricto, las empresas del Estado pueden ser caracterizadas como organismos administrativos, es decir, que integran el sector público y que por razones de interés general se aplican a la gestión de una actividad susceptible de explotación económica y que asumen los riesgos inherentes a esa explotación al igual que cualquier empresario.

La gestión empresarial no puede ajustarse a una estructura rígida y uniforme y por lo general, las actividades industriales y comerciales que el Estado o sus organismos desarrollen, con muy raras excepciones, estarán organizadas en el marco fluido y multiforme de esas entidades que han sido denominadas empresas públicas.

El desarrollo tanto en número como en importancia de las empresas públicas es un fenómeno de este siglo y en muchos países de América Latina, Asia y África de creación con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial.

Lo importante desde el punto de vista del enfoque que hemos determinado es considerar a esas empresas del Estado como una realidad económica y no como figuras jurídicas concretas.

Una sociedad anónima, una sociedad de responsabilidad limitada o una institución autónoma pública de carácter industrial o comercial son figuras jurídicas concretas que disponen de un ordenamiento normativo que permitirá su actuación, con mayor o menor eficiencia, en el mercado donde realizan sus operaciones o transacciones comerciales.

El carácter de las normas que reglan el funcionamiento de una entidad económica nunca puede servir para determinar su naturaleza dado que un organismo público dejaría de ser público cuando se somete al derecho privado y una empresa privada adquiriría la condición de ente público, cuando entre ella y la Administración medie una relación jurídico-administrativa, como por ejemplo, la concesión.

En algunos ordenamientos jurídicos de países con economías mixtas hay intentos de definir y clasificar las empresas de producción de bienes y servicios según el capital sea de pro-

riedad privada, de propiedad estatal o de un organismo público, o adquieren el carácter de mixtas si en la posesión de su capital concurren el Estado y los particulares.

En estas clasificaciones serían públicas aquellas empresas en las que el Estado o un organismo público es el propietario o disponga de una proporción superior al 50 % del capital social y el riesgo de la actividad empresarial que ejecuta recaiga sobre el patrimonio público. En estos casos son empresas públicas no por el régimen jurídico que se les aplica sino por la naturaleza del ente que asume su dirección y gestión o que en definitiva ejerza un efectivo control de esa gestión.

Lo importante desde este punto de vista será perfilar con cierta precisión esa actividad económica, de carácter empresarial que el sector público cumple en los ámbitos industrial, comercial, agropecuario y financiero identificando las formas más aptas que en la experiencia internacional se han desarrollado para lograr una gestión eficaz y libre de condicionamiento o trabas de carácter burocrático que perjudiquen su eficiencia.

3. LA GESTION EMPRESARIAL PUBLICA

3.1 *Los modos de gestión*

Pese a la imprecisión conceptual que hemos verificado en la consideración de lo que debe entenderse por empresa del Estado, que algunos autores a base de concepciones doctrinarias e ideológicas bien definidas aprecian como una contradicción en sus términos, dado que sostienen que la aparición de las empresas públicas es siempre una manifestación de colectivismo, podemos concordar que en la gran mayoría de los países con economía mixta es un instrumento para la gestión de una actividad económica de la administración (Nacional, Estatal, Provincial, Departamental o Municipal), ya sea ésta industrial, comercial, agropecuaria, financiera o se cumpla en cualquiera de los sectores en que pueda desglosarse la economía de un país.

En lo que respecta a las modalidades de esa gestión corresponde expresar que la realización de esas actividades económicas del sector público se llevan a cabo por intermedio de una amplia gama de formas jurídicas.

Siguiendo al autor francés Chenot podemos clasificar las formas típicas del sistema donde prevalece la iniciativa privada en la concesión, la autorización condicionada y la sociedad de economía mixta, mientras que las formas típicas de un sistema donde prevalezca un Estado intervencionista son la empresa gubernamental sin personalidad jurídica; el establecimiento público o institución descentralizada con personalidad jurídica y patrimonio propios reguladas por el derecho público y las denominadas sociedades nacionales o estatales que por lo general están sujetas a las normas del derecho común, civil y comercial.

La elección de cada una de estas formas responde a motivaciones de carácter político, social y jurídico y otras veces a consideraciones de naturaleza meramente técnica, motivaciones que cada gobierno aprecia según su propia convicción o en virtud de los objetivos perseguidos.

En la experiencia internacional prevalece un acentuado entrecruzamiento de los ámbitos público y privado lo que ha conspirado con los intentos de clasificación que son casi

siempre incompletos o quedan rápidamente desactualizados pues permanentemente surgen nuevas formas o modalidades de gestión que cada país establece de acuerdo a sus particularidades políticas, económicas, sociales y jurídicas.

3.2 Los tipos de gestión

Los tipos de gestión económica pública que la experiencia internacional nos permite identificar los ordenaremos según la clasificación siguiente:

— La gestión directa

— La gestión indirecta y

— La gestión mixta

3.2.1 La gestión directa

Sumariamente calificaremos a la gestión directa como aquella que realiza la administración, ya sea por intermedio de reparticiones que integran la organización de un ministerio o por organismos descentralizados o entidades gestoras que están vinculadas y coordinadas de alguna manera con el gobierno central o una autoridad pública y por tanto, sujetas al control gubernamental pese a su autonomía funcional.

En este tipo podemos identificar las categorías siguientes:

a. Gestión directa por órgano común.

En el caso de las denominadas empresas gubernamentales que son entidades que integran la estructura jerarquizada de la Administración Central; son por lo general unidades administrativas de un Ministerio sin que en el desempeño de sus funciones gocen de un tratamiento diferencial en relación con las restantes unidades que componen la estructura del Poder Ejecutivo. Los casos más típicos son las imprentas nacionales, las reparticiones que tienen a su cargo los servicios de correos y telégrafos, algunas otras dependencias que producen bienes y servicios orientados a cubrir necesidades de la propia administración (fábricas de municiones; establecimientos para elaborar alimentos que utilizan ciertos servicios públicos, etc.)

El caso más notorio son los servicios que, con mucha imprecisión derivada de su origen, los franceses llaman de administración "en regie" y puede afirmarse que no constituyen el medio más idóneo para la ejecución de actividades económicas.

b. Gestión directa por organismo especial desconcentrado.

Son las empresas propias del Estado que actúan sin personalidad jurídica diferenciada pero que tienen una cierta desconcentración funcional y financiera que les permite una gestión económica más libre. Son en definitiva organismos que si bien tienen un giro industrial o comercial asignado integran el cuadro de las entidades que componen el gobierno central y por tanto sujetas a la jerarquía de un Ministerio.

c. Gestión directa mediante ente público descentralizado.

Son los organismos públicos con personalidad jurídica, funcionarios y patrimonio propios, creados por ley especial y que están regulados por un régimen administrativo determinado, su relación con el gobierno central no es de subordinación pero, en su actuación, están bajo el control de alguna autoridad.

Esta es la categoría más comúnmente utilizada por los países latinoamericanos para el cumplimiento de actividades económicas de carácter industrial o comercial.

d. Gestión directa mediante sociedad privada.

Si bien la entidad que realiza esa gestión es un organismo público, el régimen que regula su funcionamiento es el derecho privado común propio de las actividades que se desarrollan. Están regidas por el derecho civil, comercial y laboral que se aplica a cualquier empresa privada. Es la categoría que implica un mayor grado de independencia y autonomía. La finalidad de esta figura es estrictamente económica y la actuación en el mercado se efectúa con entera libertad. La doctrina genéricamente las denomina "sociedades comerciales o industriales de capital público" y sólo en el caso de que el capital sea mayoritariamente del Estado o de un organismo público serán consideradas empresas públicas.

En el caso de España, la ley de 26 de diciembre de 1958 de Entidades Estatales Autónomas, prevé la figura de la empresa nacional, concepto éste más amplio que el de empresa estatal pues comprende a las empresas mixtas con participación pública mayoritaria (más del 50 % del capital social).

Su forma jurídica típica será la sociedad anónima sin que sea obstáculo la existencia de un solo socio cuando éste sea el Estado y su régimen jurídico el derecho comercial, civil y laboral común.

3.2.2 La gestión indirecta

Es la que cumplen personas jurídicas no creadas por el Estado, es decir, la que es realizada por empresas privadas, pero la titularidad del servicio es conservado por el Estado quien fija las reglas de la explotación mientras que la empresa privada asume la gestión y el correspondiente riesgo económico por la explotación bajo la supervisión del propio Estado o de un organismo público.

Las categorías de esta gestión serían la concesión, el concierto y el arrendamiento, pero el caso típico es la concesión.

3.2.3 La gestión mixta

Es la realizada por la administración en concurrencia con personas jurídicas privadas. Supone, al igual que en la gestión indirecta una fórmula de compatibilización de los postulados de una concepción estrictamente liberal, que ve nociva la actuación del Estado en la vida económica y las exigencias de un moderno Estado intervencionista que trata de compensar las fallas del mercado o incentivar ciertas actividades consideradas como beneficiosas y necesarias para la colectividad.

En esta categoría el Estado participa directamente de la gestión empresarial y en los resultados económicos. El grado de su participación resultará de una libre decisión de los organismos públicos. Si la participación es mayoritaria, esa empresa mixta será empresa nacional o pública y crecerán también los controles que el Estado fije en su actuación.

También existe otra categoría que se designa como de gestión interesada, que es también una forma mixta de gestión que implica una asociación entre el Estado y los particulares que se logra a través de un contrato de sociedad, con el fin de realizar o auspiciar la producción de ciertos bienes o servicios pero que no da origen a la creación de una nueva persona jurídica, dado que la participación estatal queda regulada por el contrato respectivo.

4. LA ACTUACION DE LAS EMPRESAS DEL ESTADO EN LOS PAISES EN VIAS DE DESARROLLO

4.1 Características

Desde el punto de vista organizacional la experiencia internacional muestra una gama muy variada de formas y modalidades de operación de esas empresas públicas que presentan una diversidad muy heterogénea de soluciones institucionales en que se concreta ese sector público empresarial.

Lo normal en esas estructuras es que el sector público empresarial constituya una jerarquía de entidades integrada por un grupo más o menos grande, según los países, de empresas en funcionamiento y un nivel de supervisión ejercido por las autoridades gubernamentales o por un organismo público especial creado para cumplir esa función.

Por su propia naturaleza, en ese sector público empresarial siempre existirá un grado de subordinación de las empresas del Estado a una autoridad gubernamental que ejerce la supervisión. Lo típico de este sistema es que por lo general existe una nítida separación entre la gestión operativa que corresponde a las empresas públicas y la supervisión que el Estado realiza. La empresa pública en estos sistemas se transforma en el centro de responsabilidad por una gestión productiva de naturaleza industrial o comercial, que tiene límites de organización bien definidos y que dispone de una amplia libertad de actuación acorde con las responsabilidades que se le han asignado.

La dirección particular de esas empresas, es decir, su gerencia, adquiere en estos sistemas una relevancia muy particular y es considerada como una función en sí misma. A nivel operativo existe una cabal descentralización en la toma de decisiones y esta característica es básica por el logro de una gestión empresarial eficaz. Todo lo que se refiere a la vida de la empresa es asumido como la responsabilidad básica de su gerencia, quien concentra la totalidad de los poderes de administración.

Pero ¿dónde se ubican en este sistema las decisiones de naturaleza política? Al estar esas empresas ubicadas en la estructura institucional del sector público esas decisiones de política estarán a cargo de las autoridades gubernamentales que ejercen la supervisión pues son quienes deben velar por los intereses públicos y esas directivas asegurarán que las empresas públicas desarrollen sus actividades de producción acorde con el más amplio interés general.

La administración de los intereses públicos siempre será cometido del organismo público que ejerce la supervisión, cumpliendo en esa tarea las funciones que en el ámbito privado corresponderán a los propietarios de la empresa.

Desde ese punto de vista las facultades de los órganos u organismos que ejercen la supervisión de las empresas que actúan en el ámbito público son la extensión de esas prerrogativas que corresponden a todo propietario y que hacen a las atribuciones para crear la empresa, decidir sobre la organización que tendrá; determinar su objeto; fijar o cambiar la estructura de su capital; definir la distribución de sus utilidades; decidir su venta o cesión, total o parcial, fusionarla con otra o decretar su liquidación y el destino de sus activos.

En el marco de esas decisiones de naturaleza política a la autoridad gubernamental que ejerce la supervisión corresponderá la facultad de designar y destituir a los que habrán de administrar esas empresas, fijando a su vez el grado de autonomía que tendrán, los objetivos que habrán de perseguir; las reglas a las cuales ajustarán su actuación así como la responsabilidad por los resultados de la gestión que se les ha cometido.

4.2. Dimensiones del sector empresarial

Antes de continuar adelante con el tema de la separación entre autoridad de supervisión y la autoridad de gestión operativa, es imprescindible perfilar el marco general de la organización que este sector público empresarial, que hemos verificado en expansión adquiera en la realidad de los sectores públicos de todos los países de economía mixta. El énfasis no es decidir sobre la particular forma institucional que tendrá la empresa pública, sino a las dimensiones y extensión adecuadas que deberá tener ese sector público empresarial y a las formas que concretarán la cabal supervisión que le corresponde a las autoridades gubernamentales en su organización y funcionamiento. Si partimos de la base de una economía mixta, lo que importará es definir cuál será la mejor combinación de empresa pública y empresa privada para un funcionamiento eficiente de la economía en su conjunto.

A nadie escapa lo dificultoso de esta tarea y la ausencia de criterios objetivos para decidir una determinada modalidad de organización de ese sector público empresarial.

Desde un punto de vista político una primera aproximación a esa problemática se obtendrá al contestar la pregunta de por qué y para qué se han creado las empresas públicas, pero es allí donde aparecen las vaguedades más manifiestas.

Establecer que han sido creadas para lograr el desarrollo económico, es escamotear la respuesta pues puede haber varias soluciones en lo que respecta a combinación de empresas públicas y empresas privadas que pueden aportar una mayor contribución al desarrollo económico.

Otro enfoque puede partir de considerar la etapa en la cual el Estado decide la organización de esas empresas públicas que conformarán su sector empresarial. De acuerdo a los datos de la realidad actual, las dimensiones de ese sector público empresarial oscilan, en los países en desarrollo, entre algo menos del 5 % y un poco más del 25 % del Producto Bruto Nacional. Las razones de esa extensión siempre serán de naturaleza política y dependerán de motivaciones vinculadas a la conveniencia o inconveniencia de una ma-

yor o menor intervención pública en la economía, concepciones éstas más próximas a juicio de valor que de realidad.

Por lo general, las causas que inciden en la determinación del tamaño de ese sector público estarán vinculadas al grado de intervención que el Estado decida implantar en las actividades económicas, ya sea directa o indirectamente y a la magnitud que adquieran las empresas públicas.

Un sector público empresarial de amplia conformación presentará un conjunto muy diversificado de empresas públicas por sectores o ramas de actividad económica y un alto componente de empresas que deben su existencia a la nacionalización o a la reserva de ciertas áreas o actividades que el Estado decide explotar sin la presencia del sector privado más que a decisiones autónomas de inversión pública.

También se constata en la experiencia internacional una estrecha correspondencia entre sector público empresarial y dimensión de la economía nacional, dado que ese sector será menor en los países pequeños y mayor en los grandes.

En la respuesta de los por qué y para qué se crean las empresas públicas, se verifica en casi todos los países en desarrollo una multiplicidad de fines u objetivos, que el informe de ONU (3) sobre la Empresa Pública en los países en desarrollo agrupa de la siguiente manera:

- a. Para promover y estimular a la empresa privada.
- b. Para complementar a la empresa privada.
- c. Para participar con la empresa privada en cierto proyecto o actividades consideradas prioritarias o convenientes al interés nacional.
- d. Para actuar en forma paralela a la empresa privada a efectos de establecer reglas normalizadas de competencia.
- e. Para sustituir a la empresa privada mediante la nacionalización o la reserva de ciertas áreas o actividades que el Estado decide sean de su dominio exclusivo.

En el informe citado señala que el grupo donde se visualiza una presencia mayor de la empresa del Estado en los países en desarrollo está en la sustitución de la empresa privada más que en las otras funciones de estímulo, complementarias o participación conjunta.

Usando esta clasificación se podría perfilar una escala en las formas o modalidades de organización de ese sector público que ubicarían en un extremo a aquellos países que han conformado un sector de empresas del Estado pequeño con funciones primordiales de estímulo, o de complementariedad de la empresa privada y que se han creado para llenar los vacíos que ha dejado el sector privado. En esta escala las formas típicas de la empresa pública se integrarían por corporaciones de fomento, bancos de desarrollo y empresas que proveen servicios públicos.

(3) Medidas para mejorar el rendimiento de la Empresa Pública en los países en desarrollo - Naciones Unidas. Nueva York, 1976. No. de venta: S. 73. II.H.2.

En el otro extremo, encontraríamos a los países que han elegido organizar un sector de empresas del Estado de gran volumen, al cual se le asigna el papel de verdadero motor del desarrollo como sector con funciones rectoras de la economía nacional.

En estos países la creación de las empresas públicas y la organización del sector público empresarial persigue el objetivo de sustituir a la empresa privada y plantea a los respectivos países grandes exigencias en cuanto al desarrollo de aptitudes empresariales y a la capacidad de gestión de los gobiernos además de grandes costos sociales no siempre visualizados al decidirse esa extensión amplia del sector público-empresarial. Los propósitos de esta concepción que pretende utilizar a la empresa pública como forma preferente y casi exclusiva de actuar en el ámbito económico es disponer de un sector público que pueda administrar y movilizar una gama muy amplia de recursos para el desarrollo y que estén situados bajo su directo control.

Los estudios y análisis realizados demuestran que la mayoría de los países en vías de desarrollo están en una zona intermedia, donde las combinaciones de empresas del Estado y privadas adquieren, por lo general, características de complementariedad.

Si bien hay casos de políticas deliberadas de complementación en la organización de los sectores públicos y privados, lo normal es que no haya enfoques claros en materia de organización y funcionamiento de esos sectores productivos pues se carece de un consenso político de lo que corresponderá a cada uno de ellos.

Sin ese consenso básico no se podrán establecer los criterios para establecer la combinación que se entiende adecuada o conveniente a la estructura económica de cada país y se depende de decisiones puntuales, sin base en perspectivas de largo plazo que permitan orientar una política definida en ese importante campo para el desarrollo nacional.

La experiencia nacional de algunos países muestra algunas modalidades exitosas de organizaciones que de una forma flexible han concretado ciertas empresas mixtas, adaptando su forma de organización a los proyectos que se decidía ejecutar y que han logrado adquirir y utilizar las más adelantadas tecnologías, creando excelentes oportunidades para una asociación activa y provechosa entre Estado, empresarios privados nacionales y la empresa extranjera o transnacional.

Desgraciadamente, en la experiencia de los países en vías de desarrollo prevalecen formas de organización donde no se llega a utilizar todo el potencial existente debido a la falta de claridad de quienes deciden la política pública y a un cierto desinterés de la empresa privada por la complementariedad entre el sector público y el privado.

4.3 *Ámbito y modalidades de actuación*

¿Cuáles son los marcos en que se desarrolla la actividad de las empresas públicas en los países en vías de desarrollo?

En este aspecto interesará destacar algunas características básicas que actualmente se visualizan en la evolución de los sistemas de empresas del Estado de esos países y que tienen relación con la atribución de los poderes de decisión de las autoridades gestoras, con los objetivos perseguidos al crearlas, con los rendimientos que se espera que obtengan, con los criterios para evaluarlos y con las funciones que deben corresponder a las

autoridades de supervisión, en cuanto a la fijación de las políticas y al control que ejercen.

La enumeración de estos temas será por demás esquemática pero servirá para perfilar la problemática a la que está enfrentada la empresa pública en los países en vías de desarrollo.

Muchos de esos puntos están íntimamente relacionados pues para determinar el ámbito de competencia de las actividades operativas de las empresas públicas, su autonomía de gestión, deberá conocerse cuál es el ámbito propio que se ha reservado, la autoridad gubernamental que tiene la supervisión.

A su vez, el rendimiento que se pretende tenga la empresa pública ¿se ordenará por criterios de rentabilidad comercial exclusivamente o habrá otros componentes de utilidad pública o social que la empresa debe perseguir y que pueden desdibujar sus características de administración eficiente? ¿Quién debe evaluar ese rendimiento y cuáles deben ser los criterios que deberá aplicar la autoridad de supervisión para verificar ese rendimiento, interviniendo, cuando corresponda, para mejorarlo?

¿Cuáles deben ser las relaciones entre la autoridad de gestión y la autoridad de supervisión y cómo se han asignado las funciones que las disposiciones normativas han demarcado a cada uno de esos niveles? ¿Hasta dónde la gerencia operativa de las empresas públicas debe actuar con arreglo a criterios de rentabilidad comercial o preocuparse prioritariamente del interés público? ¿Hasta dónde debe salvaguardar su autonomía de gestión y cuál debe ser el límite y cómo debe ejercerse ese control público? conjunto de interrogantes que deberán ser determinados por las autoridades gubernamentales pero que al decidirlos habrán de tener una importancia bien significativa en la organización y el funcionamiento del sector público empresarial posibilitando o impidiendo una gestión económica caracterizada por la eficiencia y la eficacia.

4.4 Tendencias actuales

La tendencia que se manifiesta en la actualidad es a aumentar la autonomía de gestión de las empresas públicas; a profesionalizar los cuadros gerenciales de esas entidades y a establecer prácticas que permitan medir el rendimiento en base a criterios básicamente comerciales, a los cuales se le adicionan criterios operacionales que adecúan y ajustan esa rentabilidad a patrones nacionales para apreciar los beneficios y costos de esa gestión en la economía en su conjunto, respetándose de esa manera el interés público que decidió su creación.

Por otro lado, se verifica también una tendencia a organizar el sistema de supervisión de esas empresas sobre la base de un órgano gubernamental que determine los lineamientos generales de actuación y fije los grandes objetivos que perseguirán las empresas públicas, generalmente en el marco de los planes de desarrollo, que establezca los patrones para evaluar el rendimiento pero que no asuma ninguna función en la gestión directa de esas empresas.

Estas tendencias que se manifiestan, sobre todo aquellas relacionadas con la mayor aceptación de los criterios de rentabilidad comercial para medir el rendimiento de las empresas públicas han sido el resultado de experiencias negativas, de gestiones poco satisfacto-

rias desde el punto de vista económico, aunque a nadie escapa que dichos criterios son incompletos para evaluar esa actuación empresarial pública. A casi todas las empresas del Estado se les imponen objetivos y metas nacionales relacionadas con una maximización del producto nacional; la sustitución de importaciones; el ahorro de divisas; el contribuir grandemente a la formación de capital nacional; a la capacitación y perfeccionamiento de la mano de obra, etc. cometidos éstos que deben apreciarse en una perspectiva de desarrollo nacional y no solamente bajo el prisma de la mayor utilidad neta desde el punto de vista económico.

A su vez, dado el carácter público de esas empresas además de la multiplicidad de objetivos y obligaciones que se le imponen deben actuar bajo modos de gestión limitantes en cuanto a la fijación de los precios de los bienes y servicios que producen; en la determinación de sus inversiones y en la administración de su personal a veces sujeto a regímenes estatutarios propios de la administración pública general.

En igual forma, no siempre su gestión financiera se ajusta cabalmente a prácticas de naturaleza comercial.

No obstante, toda esa problemática particular que encierra ese hacer empresarial público, los que auspician decididamente que esas empresas rijan su actuación en base a criterios de rentabilidad comercial lo hacen pues consideran que un sector público empresarial con excedentes será una de las maneras para incrementar la formación de capital nacional; autofinanciar su expansión y evitar, a su vez, que no haya presiones inflacionarias adicionales originadas en un sector público empresarial que opere con déficit.

Pero no siempre la rentabilidad comercial de una empresa pública concuerda con el interés público, razón por la cual esa gestión debe ser valorada por sus resultados operacionales en el conjunto de la economía.

Ahora bien, ¿cómo se debe apreciar el rol que en los países en desarrollo ha cumplido y viene cumpliendo ese sector público empresarial que persigue fines económicos y tiene un amplio espectro de objetivos vinculados al desarrollo?

Aquí también nos guiaremos por las conclusiones a que ha llegado el informe de ONU sobre la empresa pública en los países en desarrollo.

Esa función se analiza en cinco aspectos fundamentales:

- a. En cuanto a la alta tasa del crecimiento del producto bruto interno logrado por los países como consecuencia del proceso de sustitución de importaciones.

Es éste, un aspecto que coloca en su haber, pero que debe ser matizado, dado que las altas tasas de crecimiento que se verifican tienden a reducirse gradualmente a medida que la producción alcanza las dimensiones máximas de los mercados mediante el desplazamiento de las importaciones y donde juegan un conjunto de factores favorables para la empresa pública (aranceles proteccionistas; falta de competencia; escasez de divisas, etc.).

A su vez, por lo general no hay indicadores de medida adecuados para calibrar los ahorros directos de divisas logrados si en esos cálculos no se toman en cuenta, ade-

más, las nuevas necesidades indirectas de divisas que esas empresas van a demandar para la importación de repuestos para sus equipos u otros insumos que deberá adquirir en el mercado externo.

b. En cuanto a la contribución efectiva del sector público empresarial al incremento de las exportaciones.

En este aspecto los resultados de la gestión de las empresas públicas no suelen ser satisfactorios y casi no existen ejemplos de países donde el crecimiento de las exportaciones se pueda atribuir a la expansión de las empresas del Estado. Generalmente se constata una especialización de la empresa pública en las actividades de sustituir importaciones y en los casos donde se ha producido la nacionalización de actividades (plantaciones, recursos mineros) o se ha asumido directamente el control de las exportaciones no se aprecia un significativo crecimiento de las mismas.

c. En cuanto a incrementar el número de empleos.

En este aspecto, si bien ha cumplido un papel importante, el volumen nuevo de empleos que ha abierto en las economías de esos países sirvió para absorber una parte relativamente pequeña de una fuerza de trabajo en rápida expansión y a su vez, muchas veces se constata márgenes amplios de empleos superfluos en esas empresas públicas. En muchos países se verifica que el empleo crece más rápidamente que la producción y los salarios tienen la tendencia a subir más rápido que el incremento de la productividad lo que ha conspirado para la implantación de prácticas de rendimiento efectivo.

d. En cuanto a la modernización de los sistemas productivos en la empresa pública.

En estos países ha tenido una manifestación más acertada pues ha implantado sistemas con mayores exigencias de capital lo que ha mejorado el nivel de tecnología. Este aspecto de bastante difícil medición ha hecho que el sector público tenga una relación producto-capital más alta que el sector privado en casi todos los países en vías de desarrollo.

Como resultado de esa mayor utilización de capital el sector público empresarial dispone de una alta capacidad instalada de producción que para ser eficiente obliga a su utilización completa y en forma continua, lo que no siempre ocurre. Pero, en casi todos esos países la empresa pública ha logrado un aumento del grado de concentración de la producción.

e. En cuanto a la capacidad para contribuir a la formación del capital nacional.

Las empresas públicas en casi todos esos países no han generado el volumen de utilidades suficientes que permita lograr ese objetivo.

Por lo general, las utilidades de ese sector público empresarial quedan por debajo de los costos de capital. Las empresas deficitarias suelen ser una proporción bastante importante en el conjunto del sector público empresarial. Las causas de ello son varias pero casi siempre giran en torno a altos costos de funcionamiento; falta de utilización de la capacidad instalada; interrupciones en los suministros; al cumplimiento de un cuadro de obligaciones sociales elevadas; problemas de mala fijación de precios y ta-

rifas así como costos crecientes de explotación que en forma sistemática han hecho reducir los márgenes de utilidad.

En muchos países el cuadro del sector empresarial público presenta unas características signadas por baja utilidad; capitalización escasa; endeudamiento excesivo y falta de liquidez financiera.

Al no generar un excedente importante, las utilidades obtenidas por las empresas del Estado no sirven para ayudar a financiar el déficit del conjunto del sector.

Como conclusión puede verificarse, en este conjunto de aspectos positivos y negativos resaltados, el marco de una situación que debe ser mejorada sustancialmente en cuanto a lo relacionado con sus resultados en términos de costos para contribuir sustancialmente a la formación de capital y en cuanto al aumento de las exportaciones de esos países.

La preocupación actual predominante de los gobiernos de esos países en desarrollo es auspiciar prácticas que tiendan a mejorar el rendimiento económico de ese sector público empresarial y aumentar la capacidad empresarial de gestión en esos ámbitos. Los gobiernos, en la implantación de esas orientaciones y prácticas que persiguen una mayor productividad y eficacia de las empresas están enfrentados a difíciles decisiones de política vinculados a la organización del sector público empresarial y la dirección que debe asumir su expansión. En ese sentido, es mucho lo que aún falta por realizar para encauzar ese proceso, que debe ser continuo, de mejorar la gestión del sector empresarial público integrando las tareas de planificación, programación y presupuestación a nivel de cada empresa e institucionalizado, mediante modalidades efectivas, la relación entre las actividades gubernamentales de supervisión y las entidades productivas operativas.

5. LA SUPERVISION Y EL CONTROL DEL SECTOR PUBLICO EMPRESARIAL

5.1 *Autonomía y control*

El tema de la supervisión y el control de las empresas públicas es un punto en el que se plantean grandes dificultades y donde las diferencias de criterios, enfoques y los énfasis en su tratamiento hacen que se carezca de concepciones coherentes y que las doctrinas elaboradas presenten marcadas disparidades.

Siempre ha merecido una gran atención de los especialistas pues, en el fondo lo que se debate es la forma de conciliar la autonomía operativa y financiera, considerada como requisito básico para desarrollar una gestión eficaz de las empresas públicas con la necesidad de organizar controles coordinados a los fines y objetivos de la política pública decidida por el gobierno, como supremo árbitro del interés general.

Lo arduo en esta tarea de organizar el funcionamiento de un régimen de control es lograr una cabal armonización entre la actividad de supervisión que siempre corresponderá desarrollar a una autoridad gubernamental en función del interés general y la eficacia que dada la naturaleza empresarial de esas actividades deben perseguir en su gestión para lo cual se les concede la autonomía funcional.

Control y autonomía, dos términos en cierta medida contrapuestos o por lo menos en permanente conflicto, pues siempre se verifica una cierta tensión entre ambos. A mayor

autonomía de gestión, por parte de las empresas públicas corresponderá un menor control de la autoridad gubernamental que ejerce la supervisión. El que exista un cierto nivel de autonomía para que haya gestión eficaz no es puesto en duda por nadie pero, en lo que no hay acuerdo es en el quantum. El control que se establezca debe ser de tal naturaleza que no impida a la empresa pública una gestión flexible y libre de trabas para la realización de una actividad económica y, por otra parte, debe ser instrumentado con técnicas idóneas, acordes con la naturaleza empresarial de la entidad sujeta a supervisión.

Hay una amplísima variedad de soluciones en la experiencia internacional y los cambios de orientación y énfasis, que este tema del control de las empresas públicas ha tenido, sirven para demostrar que se trata de un punto extremadamente controversial.

Desde fines de la década de los 70 hay una firme tendencia en casi todos los países, tanto del área capitalista como socialista, para fortalecer la autonomía de gestión de esas entidades.

Merece destacarse en este sentido las conclusiones a que arribó el famoso informe Nora para el gobierno de Francia al decir que "es inevitable conceder a esas empresas públicas una más amplia libertad de acción y una mayor autonomía de gestión pues la misión de esas entidades, cualquiera sea la forma jurídica y modalidad operativa que adopten es la *eficacia*, mientras que la responsabilidad del Estado es crear las condiciones para hacerla viable".

En la consideración de este tema está siempre presente el problema de las relaciones entre gobierno y la empresa pública; de las facultades que el gobierno tiene en cuanto a la orientación y dirección de esos entes que son públicos; de su necesaria integración en el marco de una política pública que decide el gobierno así como de la actuación de esos entes acorde con los objetivos planteados por los planes de desarrollo nacional.

El gobierno debe velar además por el interés público y en la práctica ello no es cometido específico de las empresas del Estado por más que muchas de ellas hayan sido creadas por razones vinculadas a ese interés.

Por lo general, siempre se visualiza una contradicción entre autonomía y control aunque en los hechos ello no es exacto y esos términos no son inconciliables. Si lo importante es orientar la actuación de las empresas públicas en base a objetivos y ejercer el control de los resultados entonces sí se podrían establecer mayores márgenes de autonomía de gestión y amplios mecanismos para que las autoridades gubernamentales supervisoras ejerzan el control de la política aplicada y de los resultados obtenidos.

En ese marco siempre será posible ampliar la autonomía de gestión de las empresas del Estado como unidades operativas y extender el ámbito de control de las autoridades gubernamentales que ejercen la supervisión para verificar si esas empresas se ajustaron a la política decidida y obtuvieron los resultados perseguidos en términos de objetivos y metas.

A través de esos ámbitos bien definidos de funciones, la gestión plenamente autónoma para las empresas públicas y el control de los resultados de esa gestión y de la aplicación de la política pública dedicada por el gobierno para la autoridad de supervisión, es que se podrá organizar un efectivo sistema para mejorar la eficiencia y la eficacia del sector público empresarial.

El énfasis hoy está colocado en la organización de sistemas de control de gestión que sirvan para evaluar los resultados de la actuación de las empresas del Estado, así como en el establecimiento de mecanismos operativos que permitan el logro de una efectiva responsabilidad por esa gestión a los elencos dirigentes de esas empresas públicas.

5.2 Las modalidades y tipos de supervisión

En este punto desarrollaremos exclusivamente el tema del control administrativo en sus diversas modalidades. Dejamos de lado entonces todo lo que refiera al control legislativo y al control jurisdiccional.

Dado que las empresas públicas son organismos administrativos que integran el sector público están sujetas al control gubernamental, ya sea del propio gobierno o de un organismo público especial al cual se le han asignado esas tareas de supervisión que pretende asegurar el recto cumplimiento de los fines y objetivos que justificaron la creación de esas entidades.

La subordinación directa o indirecta, que toda empresa pública tiene respecto del gobierno, exige considerar este tema del control en un sentido amplio en que se incluyen ciertos controles previos o simultáneos de ciertos actos vinculados a la actividad de dirección y que se expresan tanto en lo estructural como en lo funcional. El concepto de control es todo menos un concepto claro, como dice Sosa Wagner, y en él se debe incluir, si partimos de un enfoque amplio, la facultad del gobierno de incidir decisivamente en la formulación de la política que deberán seguir las empresas, fijando su orientación general en forma compatible a los objetivos de los planes de desarrollo y de su estrategia, así como en establecer los marcos a que deberán sujetarse en su gestión y en el conocimiento de los resultados de esa gestión.

El tipo de control administrativo que suele ejercerse sobre las empresas públicas es extremadamente variado. Hay no solo pluralidad de formas sino también pluralidad de órganos administrativos que tienen a su cargo esa tarea de supervisión.

Dichos órganos son técnicos o financieros según la naturaleza del control ejercido y pueden encontrarse en el seno de la propia empresa (los inspectores de finanzas, los delegados del gobierno, etc.) y fuera de ellas, como órganos externos de control, como son el caso de los Ministerios de tutela o los organismos públicos del tipo de tribunales de cuenta o contralorías.

El control administrativo se manifiesta en una diversidad de actos de tutela técnica y financiera. La técnica es ejercida directa o indirectamente por los Ministerios sectoriales a los cuales la empresa está subordinada o por los entes especializados organizados para ejercer esa supervisión de las empresas públicas.

La financiera está generalmente concentrada en los Ministerios de Finanzas o Hacienda Pública, aun cuando en los países que han creado esos institutos públicos organizados como verdaderas sociedades de cartera, tipo del IRI italiano o del INI español la dependencia financiera de las empresas que están en su órbita de competencia corresponde a esos institutos.

La organización de estas actividades de supervisión tanto técnica como financiera es muy variada en la experiencia internacional. No es del caso hacer enumeración detallada

de esas formas, pero entendemos conveniente examinar la solución italiana que ha creado en 1956 un Ministerio Especial, el de las Participaciones Estatales al que se le han atribuido todas las competencias que antes tenía el Ministerio del Tesoro en la administración de esas participaciones y de las empresas públicas. La organización de ese ordenamiento ha respondido a razones de política económica para posibilitar al gobierno una actuación con criterio unitario y finalidades coincidentes en cuanto a la cabal compatibilización del plan de acción gubernamental en el conjunto de las participaciones estatales y a su vez, lograr una uniformización de las situaciones jurídicas y de los controles en cada uno de los sectores de actividad económica donde el Estado tenga participación social.

Antes de analizar el contenido de los controles financieros es conveniente, fijar algún criterio para precisar cuál es la forma de financiación de las empresas del Estado. Según Stefani la financiación de las empresas públicas tienen una triple fuente:

- a. Financiación con cargo al sector público
- b. Financiación por medio de la gestión
- c. Financiación a través del mercado.

La financiación con cargo al sector público es lo mismo que decir financiación con cargo al tesoro público, generalmente con la asignación de recursos presupuestarios, con la aportación de fondos para formar el patrimonio de la empresa y eventuales incrementos posteriores; con la fijación de subvenciones o la dotación de partidas de capital; con la cobertura de los déficit de explotación, etc.

La financiación por medio de la gestión consiste fundamentalmente en la autofinanciación. Esa autofinanciación dependerá de la existencia de excedentes, de la obtención de beneficios o utilidades y de la posibilidad de disponer libremente de ellos.

En este aspecto las soluciones son muy variadas. Merecen destacarse el caso de las empresas públicas de Suecia que disponen libremente de sus utilidades; el caso de las empresas autónomas de la mayoría de los países latinoamericanos cuya utilidad queda en manos del Estado y debe integrarse al tesoro público, y una gama variable de soluciones intermedias, que generalmente establece la propia legislación ajustándose a la naturaleza de la explotación a cargo de las empresas públicas.

La financiación a través del mercado se concreta en el recurso a la emisión de acciones, obligaciones o bonos según las modalidades propias, de cada país y de la legislación vigente y el recurso al crédito bancario, tanto oficial como privado así como a los préstamos externos.

Los controles financieros de las empresas del Estado variarán, de país a país, según sea la modalidad de financiación que se haya adoptado para esas entidades. A diferencia de los controles técnicos que normalmente están desperdigados y atomizados, el control financiero está concentrado en los Ministerios de Finanzas Públicas y se realiza por:

- a. Actuación de delegados especiales de ese Ministerio, con facultades de inspección financiera y que informan sobre la situación y resultado de la gestión financiera de las empresas.

- b. Orientaciones para la elaboración de los proyectos de presupuesto de esas empresas y facultades para su análisis antes de la aprobación por el Poder Ejecutivo.
- c. Facultad de autorización o veto de las operaciones de crédito que decidan realizar las empresas públicas para el cumplimiento de sus fines.
- d. Examen de la ejecución de las inversiones de las Empresas Públicas.
- e. Funciones relacionadas con el análisis de los balances, cuenta de explotación y cuenta de pérdidas y ganancias de las empresas públicas y examen de la gestión cumplida una vez finalizado el ejercicio económico.

Para concluir con este tema del control de las empresas públicas ¿qué conclusiones se sacan de la experiencia internacional, sobre la forma más eficaz o idónea para realizar esa labor de control y supervisión que corresponde a las autoridades gubernamentales?

No hay fórmula eficaz o idónea que pueda operar al margen de la estrategia de desarrollo elegida por el sector público empresarial y de las fuerzas sociales que en el seno de las diversas colectivas políticas intervienen para dar consistencia, vitalidad y encarnadura a esas estrategias.

Si la organización de ese sector público empresarial es una consecuencia de las opciones de la política pública el tema del control estará también supeditado a los objetivos y finalidades de esa política. Lo importante será tener claro que esos controles deben servir para perfeccionar el proceso de toma de decisiones en los diversos niveles en que se divide el sector público.

El establecimiento de un sistema de control debe ser un instrumento que ayude a desarrollar una mayor capacidad analítica y para ampliar las opciones de los que deben tomar decisiones esclareciendo las consecuencias de la elección de cada una de las alternativas.

6. LA EMPRESA DEL ESTADO Y EL SISTEMA NACIONAL DE PLANIFICACION

6.1 *El sistema de planificación*

Por sistema de planificación entendemos, a los fines de este trabajo, el conjunto de orientaciones, de políticas, de instituciones que en un determinado medio social persiguen establecer la estrategia adecuada para lograr el desarrollo económico y social de un país, el que se concretará mediante la formulación, ejecución y control de planes de distinto tipo, donde se fijan objetivos y metas que exigirán una racional utilización de los recursos disponibles en la aplicación de esos fines e implicarán la utilización de una serie de instrumentos, la implantación de mecanismos y la adopción de medidas que operarán en diferentes niveles, ámbitos, horizontes de tiempo y escalas.

La idea central que informa la actividad de planificar es la racionalidad en relación a las alternativas de acción que se le presentan a los hombres, a las instituciones y a los gobiernos aportando criterios y brindando las bases adecuadas para elegir la que mejor se adecúe a la realización de sus respectivos valores, objetivos o fines. Con el estableci-

miento del sistema de planificación lo que se pretende es cerrarle el paso a la improvisación y al mero azar, creando los mecanismos necesarios que operen efectivamente en la realidad política, social y económica donde se implanten para decidir por anticipado que se hará, cuando se hará, como se hará y quién lo hará; para establecer objetivos y cuantificar metas; para lograr la compatibilización, tanto entre sí como con los recursos disponibles, de las medidas de política que se decidan aplicar para la materialización de esos planes.

La organización de un sistema de planificación implica una tarea de grandes alcances que debe ser encarada con características de permanencia y que persigue la implantación de métodos, procedimientos, mecanismos y hábitos de trabajo que permitan fijar objetivos, cuantificar metas, compatibilizar los medios y recursos necesarios para el logro de esos fines y en definitiva, posibilitar que las decisiones se tomen en una forma racional.

La existencia efectiva de un sistema de planificación exigirá el diseño de instrumentos y mecanismos aptos para producir orientaciones programáticas que deben ser transformados en planes concretos de acción para diversos horizontes temporales, organizar la forma de supervisar la ejecución de los mismos y establecer la corriente de informaciones básicas que asegurarán la vigencia de esos planes mediante su revisión y periódica actualización.

Desde el punto de vista institucional y en una país de economía mixta el sistema de planificación constituirá la expresión formal de un proceso dinámico de tomar decisiones en el presente pero donde la racionalidad de las mismas se juzgarán en función del curso futuro que se pretende tenga la economía del país y en el cual la sociedad en su conjunto debe participar, tanto en el proceso decisional como asumiendo responsabilidad directa en la ejecución de esos planes, proceso éste que se realiza en el marco de normas preestablecidas por el gobierno nacional que actúa en ese proceso como entidad rectora y ordenadora.

La finalidad de un sistema de planificación nacional se orienta a brindar una forma orgánica a un conjunto grande y variado de decisiones, que deben ser integradas y compatibles entre sí y que guiarán la marcha en el desarrollo de un país.

Dicho sistema se organiza como resultado de una opción política y en cumplimiento de las aspiraciones de desarrollo económico y social de una colectividad. La materialización de esa opción política se concreta en la definición de los objetivos que se pretenden alcanzar, en etapas progresivas, en los campos social, económico e institucional.

La orientación política por la cual se opte para el logro de los objetivos, entre las distintas alternativas posibles, identificará la estrategia de desarrollo adoptada.

La estrategia elegida será siempre una opción de política que consiste en la definición de una imagen prospectiva que se pretende obtener en una sociedad determinada, en cuanto a la estructura y funcionamiento de su sistema económico-social, la determinación de las acciones que habrán de realizarse, ordenadas secuencialmente en el tiempo, constituyendo así las diversas etapas en que se dividirá ese proceso de desarrollo y la fijación de las políticas, que en los distintos campos de la realidad socio-económica, habrán de materializar los objetivos y metas definidos.

La estrategia de desarrollo será entonces el marco que fijará una imagen futura de la sociedad a la cual se aspira y cuya descripción detallada corresponderá a la planificación de largo plazo.

Pero un sistema de planificación implica, además, la elaboración de un plan a mediano plazo que consistirá en el desarrollo de una fase de la estrategia y que debe considerarse como el eje central del sistema; concretará objetivos y metas definiendo la política a seguir en el mediano plazo, generalmente 4 a 5 años. Los elementos componentes serán: el plan global que establecerá los objetivos y metas para los grandes agregados económicos previstos para el desarrollo de la economía en su conjunto y los planes sectoriales o regionales-sectoriales, así como los planes institucionales en que se desagregarán, a nivel del sector público, los planes sectoriales.

En cada uno de esos planes habrá una definición de objetivos y metas específicas; de las medidas y orientaciones políticas que los concretarán; de los recursos que se utilizarán y movilizarán así como una determinación de localización, tanto espacial como temporal de las acciones a realizar.

Implicará una desagregación más detallada de la estrategia de desarrollo elegida, especificando los programas que serán considerados básicos y los proyectos estratégicos definidos como los instrumentos fundamentales para la materialización de los grandes objetivos nacionales.

Un aspecto importante que debe comprender el plan de mediano plazo se relaciona con los programas presupuestarios del sector público que habrán de ejecutarse en relación estrecha con esos programas básicos y proyectos estratégicos y que demarcarán el área de responsabilidad que, con carácter preceptivo, los organismos que conforman la administración pública asumirán en el proceso de desarrollo, los que tendrán una expresión institucional.

El plan de mediano plazo para su ejecución en el corto plazo presupone que se instrumente en un plan anual, que conforma el último escalón de la estructura programática de un sistema de planificación.

Este plan anual, de carácter operativo, persigue conciliar, para un año determinado del plan a mediano plazo, la realización de los objetivos de crecimiento y de las metas definidas; y la concreción de las reformas estructurales propuestas en el plan de desarrollo compatibilizando esos fines a los medios disponibles utilizando a esos efectos ciertos instrumentos de la política coyuntural con el objeto de regular financiamiento, gasto público, crédito, moneda y los aspectos más significativos del comercio exterior y la balanza de pagos.

Esta estructura, presupone la formulación y ejecución de planes de largo plazo prospectivos que demarcarán la estrategia de desarrollo elegido; el plan a mediano plazo o plan de desarrollo y plan de corto plazo o plan anual operativo, serán el resultado de ese sistema de planificación que se pretende tenga vigencia en una economía mixta.

El contenido de esos planes será entonces una conjunción de objetivos y metas, pautas de acción y utilización de recursos que simultáneamente deben ser apreciados como normativos y provisionales (4).

El contenido del plan es normativo pues define una política económica y social a mediano plazo, que establece un conjunto de objetivos y metas a lograr, y para cuyo cumplimiento se prevé la realización de ciertas acciones y medidas.

Para el sector público este plan presenta los objetivos en forma más detallada y su aplicación se encara como preceptivo u obligatorio para todas las instituciones que lo conforman. Por otra parte, para el dominio de acción que corresponde al sector privado los objetivos son globales, de carácter indicativo y para su logro las medidas que se adoptan se basan en auspiciar estímulos o desestímulos que buscan orientar un cierto comportamiento y que se concretarán básicamente en el manejo de instrumentos crediticios y fiscales, así como en acciones de regulación de la iniciativa privada.

El contenido del plan es provisional, pues los objetivos y acciones previstos deben tener en cuenta evoluciones que el gobierno que sanciona el plan no puede determinar por anticipado y acerca de las cuales solo está en condiciones de efectuar estimaciones pues no pueden fijarse con precisión los resultados esperados.

Ahora bien, ¿cuál es el papel que tienen las empresas del Estado en ese sistema de planificación?

Si el sistema de planificación está encarado como práctica de trabajo gubernamental, es decir, el sistema está institucionalizado a veces por disposiciones constitucionales, —como ocurre en varios países latinoamericanos— las empresas públicas al igual que cualquier organismo que integra el sector público deberán adecuarse a esa estructura y ordenar su actuación en base a criterios y normas del sistema de planificación.

La elaboración y ejecución de planes no se limita a una acción independiente de los organismos centrales de planificación, sino que la actividad de planificación debe practicarse en todos los niveles de la estructura organizacional del sector público y los planes y programas de las distintas instituciones públicas se deben combinar a efectos de constituir un sistema coherente.

Cada empresa del Estado deberá, entonces, definir su propia estrategia de desarrollo acorde con la establecida por el gobierno para el largo plazo; determinar claramente los objetivos y metas que perseguirá a mediano plazo, precisar las medidas que se adoptarán para conquistar esos objetivos, determinar su plan de acción, compatibilizando los recursos disponibles a los fines perseguidos; estableciendo su plan anual y trasladando esos objetivos y metas a corto plazo en un presupuesto completo que deberá expresar la integralidad de su gestión administrativa, productiva y financiera.

Las empresas públicas deberán integrarse a ese sistema, en el cual les corresponde asumir un rol decisivo pues ellas conforman el sector especializado que deberá desarrollar la actividad de producción de bienes y servicios en el ámbito público.

(4) Programación a corto plazo en economías mixtas - Dardo Segredo. Texto del ILPES. Editorial Siglo XXI - México, 1973.

¿Cuál debe ser, entonces el marco de orientación que habrá de regular la actuación de esas empresas públicas en el sistema de planificación?

Si existe un plan nacional de desarrollo, si opera en la realidad institucional del país un sistema de planificación que presupone la formulación, ejecución y control de planes, programas y presupuestos integrados y si la actividad de planificación abarca el ámbito global, regional, sectorial e institucional el conjunto de las entidades del sector público empresarial deberán ajustar su actuación a ese marco preceptivo de fines y orientaciones programáticas, adecuando su estructura organizacional interna a esos fines, conformando su plan de desenvolvimiento en forma compatibilizada a los objetivos de las estrategias y planes nacionales, reflejando de una manera cabal lo que serán los fines a largo plazo de cada empresa; la determinación de los objetivos específicos y metas debidamente cuantificadas destinadas a concretar los propósitos para los cuales fue creada, incluyendo los planes para las diversas líneas de productos que fabrica; las tasas de crecimiento que se propone alcanzar; los rendimientos esperados de la inversión y los márgenes de utilidad que persigue obtener.

Las políticas serán detalladas con el fin de demostrar como se cumplirá la estrategia definida, y a su vez, esas políticas concretarán los planes, programas y proyectos que cada empresa habrá de realizar y que serán traducidos en la formulación de un presupuesto empresarial que reflejará, de una manera adecuada y completa el conjunto integral de su gestión.

En la segunda parte de este documento se presenta el desarrollo metodológico de un sistema presupuestario, de contenido y orientación programático, que tiene como guía fundamental el marco de los planes globales, regionales y sectoriales de desarrollo que impulsan la mayoría de los gobiernos de los países latinoamericanos y que tiene por objetivo fundamental adaptarse a las exigencias particulares de la naturaleza comercial e industrial de las entidades que conforman el sector público empresarial y que creemos se ajusta bien a las particularidades específicas de la realidad latinoamericana.

6.2 *La relación plan-presupuesto*

En forma muy general, hemos esbozado las características de un sistema de planificación sin pretender un análisis en profundidad de sus elementos componentes ni de las funciones particulares que a cada uno de ellos corresponde. La finalidad era precisar los productos de ese sistema, es decir, los planes.

Ahora trataremos de perfilar el proceso a través del cual se cumple esa actividad, identificar a los protagonistas principales de ese proceso y sacar algunas conclusiones sobre sus resultados. La finalidad será una visualización del conjunto de técnicas, procedimientos e instrumentos que se manejan para el análisis del sistema económico-social-institucional, la determinación de los objetivos y medios para lograrlos así como las formas de ejecución, seguimiento y evaluación de esos planes, programas y proyectos en que se concreta la actividad de planificación.

A base de la experiencia latinoamericana nuestro enfoque sobre la función de la planificación es estrictamente instrumental, es decir, utilizada como la herramienta apta para la identificación de las causas que limitan el desarrollo, en su más amplio sentido y la determinación de los medios más eficaces y de las transformaciones estructurales que será

necesario realizar para resolver esos problemas. Si bien el enfoque enfatiza la necesidad de los cambios estructurales su aplicación, dadas las características de las economías latinoamericanas, presenta la particularidad de su orientación indicativa para el sector privado y de normativa para el sector público.

El resultado de esa experiencia presenta, en lo que tiene relación con la ejecución de esos planes y programas, un balance que, en cierta forma, es considerado desalentador como si la crisis básica de esos sistemas y procesos de planificación estuviera concentrada en esa etapa de la ejecución y por ende, en un juicio negativo sobre las prácticas directamente vinculadas a la misma como son el control y evaluación.

Las causas donde se originan esas fallas que han limitado lograr un aceptable nivel en la ejecución de los planes pueden ser ordenadas en (5):

a. Factores de orden coyuntural creadores de agudas tensiones y generadores de conflictos de previsión incierta, para una perspectiva de mediano plazo, que provocan el abandono y a veces el olvido de los planes diseñados.

o. La ausencia de instrumentos operativos para la actuación en el corto plazo, que sirvan para atacar los problemas coyunturales teniendo en cuenta los objetivos y metas previstas en los planes.

c. La falta de correspondencia e integración de la planificación financiera monetaria con la planificación global y sectorial que creó rigideces imposibles de salvar, y limitó una adecuada movilización de los factores productivos.

d. El fracaso en la integración de las funciones de planificar y presupuestar, no obstante los ingentes esfuerzos que, desde hace dos décadas, se realizan para la modernización de los sistemas y prácticas presupuestarias en todos los países de América Latina.

e. La no inserción efectiva del organismo central coordinador y rector del sistema de planificación en la vida cotidiana de la administración pública, lo que ha provocado que los procesos de la actividad de planeamiento no operen como práctica administrativa de los organismos que componen el sector público y por ende, sin incidencia en la ejecución de las políticas públicas.

El análisis detallado de cada una de estas causas escapa a los fines de este trabajo, pero sí deseamos considerar el tema de la vinculación plan-presupuesto en el sector público; su relación con el área de las empresas del Estado y la incidencia que, en esos aspectos, deben tener los mecanismos, técnicas y prácticas que se implanten para concretarla en la realidad.

Dadas las características de la planificación en nuestros países, solamente en el sector público puede realizarse la relación objetivos del plan y medios e instrumentos a utilizar para concretarla. El presupuesto gubernamental en ese sistema será, a la vez, el plan de acción del gobierno para el ejercicio o período que se sancione y el instrumento donde se expresarán los programas del plan en el corto plazo. De ahí su característica de instru-

(5) La Planificación Operativa Anual y el Presupuesto del Sector Público, Antonio de Oliveira Amado - Revista ABOP. Vol. 1 No. 2. Setiembre-Diciembre de 1975.

mento de múltiples propósitos-plan de acción; documento que expresa la producción pública en términos de bienes y servicios; marco que identifica el conjunto de insumos requeridos para el logro de una cierta producción; plan financiero global que indica la fuente y el destino de los recursos públicos, etc.

Ahora bien, el presupuesto gubernamental abarca solamente una parte, y a veces, no la más importante, de la economía pública dado que por lo general comprende a las instituciones que integran el gobierno central y de algunos organismos autónomos con funciones administrativas, dejando aparte a los gobiernos estatales, departamentales y locales así como a las empresas públicas.

Los sistemas presupuestales de América Latina, por lo general, se ordenan en regímenes particulares, que abarcan ámbitos institucionales diversos, separándose en:

- a. Régimen presupuestal del gobierno central
- b. Régimen presupuestal de los gobiernos estatales y departamentales o municipales y locales.
- c. Régimen presupuestal de los organismos descentralizados.

Si bien esta ordenación no es una característica común, por lo general, las áreas de la descentralización geográfica y de la descentralización funcional, sobre todo de naturaleza comercial e industrial quedan fuera del denominado presupuesto general de ingresos y egresos.

Ello trae derivaciones de importancia en la conformación de esos sistemas presupuestales que son el conjunto de políticas, instituciones, normas, procedimientos y mecanismos que estructuran el proceso de presupuestación, definen su objetivo, determina los recursos que utilizará y demarca los ámbitos donde tendrá vigencia.

El proceso de presupuestación en esos sistemas será diferente según el ámbito del sector público donde se aplique y ello, aunque las técnicas por medio de las cuales se realice ese proceso sean uniformes o presenten características similares.

La experiencia demuestra que en la mayoría de los países los esfuerzos por modernizar y mejorar el funcionamiento del sistema presupuestario se han orientado al ámbito del gobierno central y han estado signados por la implantación de la técnica de presupuesto por programas.

El ímpetu ha sido tal que algunos países, subyugados por las presuntas bondades de la técnica de presupuesto por programas la han tomado obligatoria por mandato constitucional y otros, sin llegar a ese extremo, la han impuesto por ley (6).

El objetivo declarado de esas reformas era el adaptar el presupuesto para transformarlo en el instrumento básico, que en el sector público, permitiría la ejecución de los planes

(6) Es bastante común encontrar en las leyes orgánicas de presupuesto de los países de la región expresiones como ... "debiendo formularse y administrarse de acuerdo a la técnica de presupuesto por programas", ... "adaptarse a la técnica de presupuesto por programas", etc.

en el corto plazo, transformación que perseguía cristalizar la herramienta o medio fundamental para realizar una efectiva vinculación entre planes y presupuestos, considerada como requisito imprescindible para la adecuada ejecución de los planes de desarrollo.

¿Cómo se ha expresado esta vinculación plan-presupuesto en el sector público empresarial? y ¿cuáles han sido las manifestaciones más señaladas de esa relación en ese ámbito?

Estas dos preguntas nos permitirán afirmar que si la falta de conexión entre el plan y el presupuesto ha sido manifiesta en lo que tiene que ver con el gobierno central ello es aún más evidente en relación con las empresas públicas.

No solamente se verifica una falta de conexión entre ellas y los organismos centrales de planificación, sino que pese a que ciertas empresas públicas cumplen un papel determinante en muchos sectores de actividad (generación de energía eléctrica; explotación y refinación de petróleo; transporte ferrocarrilero, aéreo y marítimo; banca y seguros; industria siderúrgica, aluminio, etc.) muy pocas veces han sido incorporadas al sistema de planificación las prácticas de control de la ejecución, de los objetivos y metas de los programas y proyectos que ejecutan esas empresas.

Menos aún, ha sido la atención que han dedicado las autoridades centrales del sistema presupuestario a la marcha de las empresas públicas, pese a la significación, que en ese ámbito del sector público puedan tener la implantación de modernas técnicas de gestión, de enfoque programático y a la utilización del instrumento presupuesto como acabado y completo resumen de las actividades de las empresas y útil herramienta gerencial de administración interna. En el mismo, las empresas públicas y especialmente sus niveles directivos y gerenciales encontrarán un método sistemático para cumplir las responsabilidades inherentes a la planificación, coordinación y control de las actividades.

El sistema presupuestal cuya rectoría tienen las autoridades a nivel del gobierno central no ha penetrado, con la decisión suficiente en el sector público empresarial y ello ha sido uno de los motivos que en casi ningún país de América Latina haya verdaderos ejemplos de presupuesto del sector público. Estos instrumentos son de importancia estratégica para la concreción de los planes operativos anuales y para la consolidación presupuestaria entre los niveles en que se divide el sector público que permitiría apreciar el real impacto que ese sector tiene en el conjunto de la economía. No obstante ello, no es muy rica la experiencia latinoamericana en la implantación de técnicas presupuestales adaptadas a la naturaleza de una gestión comercial, ni se verifican preocupaciones especiales de los organismos centrales de planificación por la implantación de esas prácticas.

¿Cuáles podrían ser los correctivos para lograr una estrecha vinculación plan-presupuesto y de su efectiva incidencia a nivel de las empresas públicas?

A nuestro juicio esos correctivos deberían buscarse en una mejora de las prácticas de planificación, en primer lugar, a modo de integrar al conjunto de los organismos públicos, especialmente a las empresas públicas, con la finalidad de que se sientan participantes de ese proceso, tanto en lo que tiene que ver con la formulación como en la ejecución y control.

En segundo lugar, impulsar una serie de medidas para actualizar el sistema presupuestal, enfatizándose su enfoque programático en todas las etapas del proceso presupuestario y

abarcándose con características adecuadas la particular gestión comercial e industrial de las empresas públicas.

En tercer lugar, asegurar la íntima y efectiva coordinación entre las actividades de planificar y presupuestar mediante un conjunto de disposiciones normativas que afiancen, desde un punto de vista institucional y orgánico esa vinculación en todo el sector público.

SEGUNDA PARTE

DESARROLLO METODOLOGICO

1. EL PRESUPUESTO EN LAS EMPRESAS DEL ESTADO

1.1 Requisitos metodológicos

En la primera parte de este documento habíamos puesto de relevancia una serie de características de la empresa del Estado, así como su integración en el ámbito del sector público y de la economía en su conjunto.

En ese contexto establecimos la vinculación entre el presupuesto empresarial público y el sistema de planificación, determinando su carácter instrumental, razón por la cual debe poseer una serie de atributos desde el punto de vista metodológico que aseguren la integración de la programación de la gestión microempresarial con la de grupos agregados de empresas —por tipos de producción, programas, sectores, regiones, etc.— o a nivel global, para que dicha gestión esté inscrita dentro del proceso de planificación del sector público y nacional.

Quiere decir, entonces, que la programación presupuestaria de las empresas públicas debe cumplir ciertos requisitos metodológicos básicos, tales como:

1.1.1 Ubicación de la empresa en el sistema de planificación

Es importante la definición de las responsabilidades de la institución dentro de los programas sectoriales, regionales o globales en el proceso de planificación.

La empresa coparticipa con otras instituciones públicas o privadas en la ejecución de las metas del plan, por lo cual, este tipo de definiciones previas, contribuye a la delimitación de responsabilidades en todas las etapas del proceso.

Por otra parte, la propia apertura programática institucional debe ser producto de una determinación previa a nivel más agregado, de ahí la relevancia de los presupuestos sectoriales.

1.1.2 Unidad temporal en la programación

La relación entre las metas institucionales, sectoriales y globales se facilitan con la adaptación del tiempo de programación empresarial a las dimensiones establecidas para el largo, mediano y corto plazo a nivel nacional. Esto permite la unificación de criterios, cuando la realidad tecnológica nos indica las diferencias sustanciales en el tiempo de la planificación, por ejemplo, entre una empresa siderúrgica y una comercial.

1.1.3 Compatibilizaciones básicas

La terminología técnica utilizada debe ser objeto de compatibilización para que se puedan conocer rápidamente los vínculos que unen los aspectos micro y macro empresariales.

De la misma forma los sistemas de cuentas y el manejo de las variables debe coincidir o por lo menos estar claramente determinadas las formas de conversión al sistema global, para que se puedan trabajar con las mismas categorías de análisis a los diversos niveles del sector público —empresas, Oficina de Presupuesto, Oficina de Planificación, Banco Central, etc.—

Así la información de la programación acerca de las metas de producción y comercialización, la composición e incidencia de los insumos, los programas de ampliación de la capa-

ciudad instalada o la implantación de nuevos procesos técnicos de producción, la programación económica y financiera, deberán estar formalizados a través de técnicas que permitan conocer si la programación de la gestión de la empresa en el largo, mediano y corto plazo está enmarcada dentro de la estrategia de desarrollo, el plan de la nación o el plan anual operativo respectivamente, primer instancia de evaluación de su integración a la programación del sector público y al proceso de desarrollo planteado.

Por otra parte, en el momento de la ejecución hay que evaluar en forma idónea y oportuna la incidencia de las desviaciones, que el no cumplimiento de las metas institucionales puede tener en el comportamiento de las agregadas a nivel sectorial, regional o global.

Este requisito es fundamental para todo el proceso de planificación, para organizar las cuentas del sector público, los presupuestos sectoriales y regionales y, tal vez, su ausencia ha sido uno de los escollos más importantes que ha contribuido a demorar la implantación de los procesos de planificación en nuestros países.

1.1.4 Integralidad del presupuesto

El presupuesto una vez aprobado por las autoridades de la empresa es elevado a las instancias superiores para su consideración por las Corporaciones, Ministerios Sectoriales o Ejecutivo Nacional, según los países, por lo cual en los hechos el presupuesto constituye la programación de la gestión de la empresa para un ejercicio expresado en términos monetarios, razón por la cual debe ser elaborado en forma integral. Esta comprende la determinación de metas de producción y comercialización de bienes o de prestación de servicios, insumos necesarios para lograrlos, costos globales, política de inventarios, los planes de inversión, los resultados económicos y la forma como se financia la gestión del ejercicio y su plan de expansión.

1.1.5 El presupuesto como instrumento de la gestión empresarial

En función de lo expresado anteriormente es necesario que a nuestro instrumento presupuestario le otorguemos la cualidad de ser útil para la propia gestión interna del ente. En la medida que representa el plan de acción de la empresa, debe constituirse en un elemento básico para el seguimiento de la gestión.

Este aspecto resulta fundamental ya que debe evitarse la práctica corriente de que las empresas formulan presupuestos internos en base a metodologías idóneas para reflejar la programación de su gestión y posteriormente, a requerimientos de la Oficina de Presupuesto elaboren formalmente otro para su aprobación por los niveles superiores. Esto, además de la pérdida de tiempo útil de las Gerencias de Presupuesto de las Empresas, ha provocado que muchos documentos no representen realmente la verdadera programación empresarial, con lo cual desvirtúa los estudios y análisis que a nivel global realicen las Oficinas Centrales de Presupuesto y otras dependencias asesoras del Ejecutivo Nacional.

La formulación de este presupuesto integral, plan de acción general institucional, no impide que la empresa, de acuerdo a sus propias necesidades, desarrolle en forma minuciosa programaciones presupuestarias en áreas críticas del negocio y que incluso, los ejecute en períodos menores dentro del ejercicio; tal es el caso de los presupuestos mensuales o trimestrales de producción por plantas; los presupuestos mensuales o trimestrales de ventas por locales, zonas o áreas comerciales; los presupuestos semanales o mensuales de caja; etc.

1.2 Los tipos de presupuesto

En el ámbito empresarial existen distintas clases de presupuesto, que constituyen formas de programar aspectos diversos de la rica gestión empresarial y que por su relevancia ameritan un seguimiento permanente por parte de la administración.

Si bien en este capítulo, para una mejor comprensión, presentaremos por separado los tipos de presupuesto de mayor uso, en la práctica empresarial éstos se combinan, buscando aquellas respuestas más idóneas a la programación de la gestión de las diversas clases de empresas y circunstancias por las cuales atraviesa su gestión.

1.2.1 Presupuesto por responsabilidades, productos o programas

a. Presupuestos por responsabilidades

Esta modalidad de presupuesto de gran aplicación en la administración pública, también denominado por actividades o departamentos, es un típico instrumento de control, que busca fijar responsabilidades dentro de la estructura de la organización a nivel de las unidades que lo componen.

Pone especial énfasis en los aspectos vinculados a las compras y los gastos, así en una empresa fabril el jefe o capataz departamental se hará responsable de los costos que están bajo su control.

En este sistema de presupuesto no existen posibilidades de realizar una adecuada relación producto-insumos-costos a nivel global de la organización.

b. Presupuestos por productos

Es un presupuesto basado en la programación de niveles de rentabilidad por productos o líneas de productos; a partir de estimaciones de costos y de ventas individuales, se analizan los márgenes de utilidad y se determinan las estrategias de producción y comercialización más adecuadas a los objetivos de rentabilidad global esperados por la empresa en el ejercicio.

Esta forma de presupuestar es una corte diferente de la gestión de la empresa, no permite fijar responsabilidades directas en la ejecución, por lo cual en muchas empresas se formulan los dos tipos de presupuestos: por responsabilidades y por productos.

c. Presupuestos por programas

Este tipo de presupuesto busca determinar las funciones básicas de la gestión de la empresa, enmarcándolas dentro de las principales funciones productivas establecidas a nivel nacional.

Estas se expresan a través de programas institucionales cuyos productos —bienes y servicios— contribuirán al cumplimiento de las metas de otros programas de mayor nivel establecidos a nivel sectorial, regional o global; estos productos motivan un control de eficacia para evaluar su contribución al cumplimiento de los objetivos institucionales y globales, pero también implican un control de eficiencia, ya que resulta trascendente la relación entre las metas y los costos en que incurre la empresa.

La apertura programática determina, también, centros de responsabilidad por el cumplimiento de las metas, con lo cual, aunque con distintos objetivos, se conjugan los aspectos básicos de las modalidades analizadas en los apartados anteriores.

El presupuesto por programas es un instrumento de programación y control de la gestión global, por lo cual los vínculos entre metas-costos-ingresos-utilidad no se establecen generalmente por productos, sino por programas, ya que estas variables, además de constituirse en instrumentos de coherencia interna de la propia gestión deben agregarse para ser estudiadas dentro del marco de los programas sectoriales, regionales o globales, tal como fue establecido anteriormente.

1.2.2 *Presupuestos parciales o integrados*

a. *Presupuestos parciales*

Este apartado tiene como objetivo destacar las principales opciones que se observan adoptan las empresas para determinar áreas exclusivas de programación presupuestaria.

i. *Presupuestos de gastos*

Algunas empresas solamente formulan presupuestos de gastos, donde analizan en forma minuciosa su programación para el ejercicio, así como las responsabilidades de su cumplimiento a todos los niveles de la organización; la programación de ingresos, y de los resultados económicos y financieros no forman parte del documento presupuestario y normalmente son objeto de estudio a nivel global por las Gerencias de Finanzas o Planificación.

ii. *Presupuestos de operaciones*

Dentro de la presupuestación de gastos algunas empresas concentran su esfuerzo de programación, en forma exclusiva, en los aspectos operacionales de la gestión, incluso trabajando con períodos de programación muy breves, estando muy cerca de la ejecución, para una rápida evaluación y rectificación en la programación o en la acción. Esto se verifica generalmente a nivel del proceso productivo, con la programación de costos y de rentabilidad por productos.

En estos casos la programación de las inversiones no forma parte del presupuesto, se maneja por vías totalmente separadas, por otras Gerencias, incluso con períodos de programación diferentes. El nexo entre ambas, los análisis globales económicos y el financiamiento de la gestión y de los programas de inversión es realizada normalmente por un tercero, como puede ser la Gerencia de Finanzas o Planificación, encargadas de la formulación del plan anual del ejercicio.

iii. *Presupuestos de inversiones*

Generalmente no se formulan en forma exclusiva por parte de las empresas, salvo en las etapas iniciales de conformación institucional, pero es posible observar su relevancia cuando las empresas se encuentran abocadas a fuertes ampliaciones de su capacidad instalada.

Los presupuestos de capital, normalmente son formulados por períodos amplios, algunas veces, para todo el período de la expansión, y en ellos toman especial importancia la programación de las fuentes internas y externas de financiamiento.

iv. Presupuestos de utilidades

Cuando a un presupuesto de gastos de operación se le adiciona la programación de los ingresos corrientes se obtiene el presupuesto de utilidades, instrumento fundamental para evaluar el equilibrio económico de la gestión empresarial, su situación en el mercado y la posibilidad de generar los excedentes necesarios para financiar su expansión.

b. Presupuestos integrados

En estos casos se presenta el presupuesto como el plan de acción de la empresa para un ejercicio, por lo cual se busca reflejar en él los aspectos fundamentales de la gestión.

El contenido y alcance de los presupuestos integrados dependerá de las diferentes técnicas a utilizar, pero su programación abarca generalmente: metas de producción y comercialización, costos necesarios para cumplir esas metas, planes de inversión, resultados económicos y financieros de la gestión y su incidencia en el patrimonio de la institución.

1.2.3 Tipos de presupuesto según las etapas de la programación del proceso del gasto o ingreso

De acuerdo al momento del proceso del gasto o ingreso que capte la programación presupuestaria tendremos distintas respuestas acerca de los aspectos sustantivos de la gestión de la empresa.

Esta definición es fundamental, ya que sobre esa programación montaremos el sistema de control y evaluación, evitando de esa forma la práctica de que éstos muchas veces requieran información de la ejecución que no ha sido objeto de programación, con lo cual se carece del marco de referencia básico para la evaluación.

a. Presupuestos por compromisos

En este presupuesto se programan los pedidos de bienes y servicios que se van a realizar en el ejercicio, sin que exista relación con el período en que se van a incorporar en la empresa, su consumo o el pago. Es un instrumento de control de compras y financiero, muy utilizado históricamente en la formulación de los presupuestos públicos latinoamericanos.

En materia de ingresos se complementa generalmente con un presupuesto de efectivo o sea de Caja.

b. Presupuestos por incorporaciones (devengado)

El presupuesto por gastos devengados significa programar las incorporaciones de bienes y servicios a la empresa, sin tener en cuenta el período en que se generan los compromisos, pagan o consumen.

La incorporación reviste especial importancia ya que determina el nacimiento de la obligación; el bien o servicio puede ser incorporado en el mismo período de programación al proceso productivo o a un programa de inversiones; asimismo, el bien puede pasar a formar parte de una política de incremento de inventarios.

La presupuestación por valores devengados permite, por lo tanto, unir en la programación las etapas principales del proceso del gasto y por lo tanto proporciona información sobre aspectos sustantivos de la gestión y los interrelaciona. La incorporación genera dos situaciones: una en el campo real, ingresa un bien o un servicio y se consume o se almacena para ser incorporado al proceso en otro período; y la otra en el campo jurídico, se genera una obligación que será cancelada en el mismo período de programación en uno anterior o futuro.

Al confrontar, la programación por ingresos devengados con los consumos —los gastos devengados— obtendremos la programación de los resultados económicos.

Los bienes incorporados a los programas de inversión, los resultados económicos de la gestión del ejercicio y las operaciones financieras producto de incorporaciones de bienes o servicios en períodos diferentes al presupuestado, permitirán presentar la programación financiera del ejercicio y la incidencia de la gestión programada en el patrimonio de la institución.

En la medida que los sistemas contables operan sobre la base de valores devengados, se convertirán en un importante instrumento de información para un seguimiento de la gestión y apoyar la toma de decisiones necesarias para el mejor cumplimiento de las metas globales programadas.

c. Presupuestos por consumos (costos)

La presupuestación por costos representa la programación de los bienes y servicios consumidos sin relación con el período en que se comprometen, incorporan o pagan.

En este caso el objetivo está en lograr la máxima eficiencia en la gestión o sea la mejor combinación de recursos humanos y materiales para la obtención de la mayor cantidad y mejor calidad de los productos o servicios.

Aunque no es requisito esencial, normalmente este tipo de programación en las empresas privadas está asociada a una similar de ingresos, como forma de verificar niveles adecuados de rentabilidad por productos o líneas de productos.

d. Presupuestos de caja

En materia de gastos, esta forma de programación se basa en los pagos que efectivamente se van a realizar en el ejercicio, sin relación con el momento en que se contrajo el compromiso, incorporan los bienes o servicios, o consumen.

En cuanto a los ingresos, su interés estará en consignar los que realmente se van a hacer efectivos en el ejercicio, lo que sin lugar a dudas servirá de base para una adecuada programación de los pagos.

Sin considerar las empresas financieras, en las demás empresas productoras de bienes y servicios, este es sólo un aspecto parcial de la gestión empresarial, por lo cual en contados casos es posible detectarlos como único instrumento presupuestario.

2. LA TECNICA DEL PRESUPUESTO INTEGRADO

En función de los requisitos que establecimos a la programación presupuestaria para que se convirtiera en un verdadero instrumento de la planificación así como de las diversas modalidades de presupuestos analizadas, procederemos a desarrollar la técnica del presupuesto integrado que consideramos idónea para encarar el proceso de programación presupuestaria en las empresas del Estado.

A esos efectos, en este capítulo presentaremos los lineamientos básicos de la técnica:

2.1 Integración entre la planificación empresarial y la nacional

Las empresas deben formular sus planes de largo, mediano y corto plazo dentro de los lineamientos y contenidos de la estrategia de desarrollo, el Plan de la Nación y el Plan Anual Operativo.

El plan de corto plazo estará expresado en el presupuesto, ya que éste representa la programación de la gestión para el ejercicio expresada en unidades monetarias.

El sistema de planificación empresarial y nacional operará en las mismas unidades de tiempo; según los países, 10 a 15 la planificación estratégica, 4 a 5 años la de mediano plazo y un año para el corto plazo.

El presupuesto empresarial se formula con la técnica del presupuesto por programas, ya que ésta es la que otorga las mejores posibilidades metodológicas para la integración de la programación empresarial con la realizada a los niveles sectorial, regional y global.

Tal como se explicó anteriormente, la apertura programática institucional expresa las grandes funciones que cumple la institución y sus productos son el nexo de integración de las actividades de la empresa con las realizadas por otras entidades públicas o privadas para lograr los objetivos de mayor nivel de agregación.

En ese sentido los productos generados en cada uno de los programas de la empresa, además de lograr los objetivos institucionales, contribuyen al cumplimiento de las metas sectoriales fijadas en nuestros planes nacionales. Así por ejemplo, en el Anexo 1 se presenta la compatibilización institucional y sectorial de los programas eléctricos de un país, en un esquema muy simplificado. En este caso vemos la integración de los programas de generación, transmisión y distribución de energía eléctrica institucionales a los nacionales-sectoriales.

La apertura programática debe cumplir, además, otros requisitos internos a la propia empresa: los productos de cada uno de los programas son terminales para la empresa y constituyen insumos para el cumplimiento de otros agregados en el marco de la implementación de las políticas públicas; cada programa requiere un centro de gestión productiva, de programación y de asignación de recursos, sus insumos están perfectamente definidos en términos físicos y en valor; los productos son exclusivos de cada programa.

En este documento no se profundizará sobre los aspectos generales de la presupuestación programática, remitiéndonos a esos efectos a los conceptos vertidos en "Bases Teóricas del Presupuesto por Programas" de Carlos Matus, Marcos Makón y Víctor Arrieche - Asociación Venezolana de Presupuesto Público, 1979.

S E C T O R		E L E C T R I C O	
PROGRAMAS GENERACION	Empresa Eléctrica Pública A SUBPROGRAMA GENERACION HIDROELECTRICA SUBPROGRAMA GENERACION GAS - OIL SUBPROGRAMA GENERACION GEOTERMICA	Empresa Eléctrica Pública B SUBPROGRAMA GENERACION HIDROELECTRICA SUBPROGRAMA GENERACION GAS - OIL	Empresa Eléctrica Privada C GENERACION - HIDROELECTRICA - GAS - OIL - GEOTERMICO
PROGRAMAS TRASMISION			TRASMISION
PROGRAMAS DISTRIBUCION			DISTRIBUCION

2.2 Integralidad del presupuesto

Desde el momento en que el presupuesto constituye el plan de acción de la empresa para el ejercicio, éste ha sido concebido conteniendo las variables más importantes de la gestión empresarial y constituye un proceso integral de programación, por lo cual comprenderá la definición de las metas de producción y comercialización; los programas y actividades necesarias para el cumplimiento de esas metas; las compras; variaciones de existencias; la diversa combinación de los recursos humanos y materiales dentro del proceso productivo; los costos y su comparación con los ingresos programados, para obtener los resultados económicos de la gestión; las inversiones y la programación financiera, así como la incidencia de la gestión programada en las cuentas patrimoniales de la empresa.

Para lograr esa integración el presupuesto basa su programación en el gasto e ingreso devengado, y a partir de ellos busca reflejar los aspectos más relevantes de la gestión y sus interrelaciones. Así se puede observar en el Anexo 2 las diversas etapas del proceso de gasto y sus interrelaciones en el caso de la incorporación de un bien. En el supuesto de su incorporación en el período cero (0), podemos observar que, el compromiso puede realizarse en el mismo período o en uno anterior; el pago puede ser anterior —pago anticipado—, en el mismo período o en otros posteriores; el bien consumirse en el mismo período o en otros posteriores.

Todos estos aspectos serán reflejados adecuadamente en nuestro presupuesto, ya que programaremos incorporaciones, variaciones de inventarios y consumos.

Las obligaciones y pagos generados por gastos devengados en el ejercicio tienen su reflejo directo en las cuentas patrimoniales; los pagos realizados en el período de programación por incorporaciones de bienes o servicios en otros distintos son atendidos a través de un cuadro de operaciones financieras, que contiene las asignaciones presupuestarias necesarias para las afectaciones de caja y bancos correspondientes; los ingresos devengados son motivo de consideración al calcular los resultados económicos, mientras que su grado de liquidez se refleja en las cuentas de caja, bancos y deudores comerciales.

La aprobación de este presupuesto integrado, lo es de una gestión en todas sus dimensiones, no de un conjunto de asignaciones presupuestarias, por lo tanto el control de la gestión de la empresa es un control por objetivos y de cumplimiento de un conjunto de metas en las mejores condiciones de eficacia y eficiencia para la empresa y para el proceso de desarrollo planificado.

2.3 Compatibilizaciones básicas

La metodología busca trabajar con iguales categorías de análisis a los diversos niveles de la programación para lo cual ha compatibilizado terminología, clasificaciones y los sistemas de cuentas han sido diseñados para que las variables principales de la gestión micro empresarial puedan ser agregadas; analizar los comportamientos de familias de empresas; conocer el cumplimiento de las metas por sectores, por tipos de bienes y servicios producidos y localización; conocer la incidencia del equilibrio empresarial público en el equilibrio financiero de todo el sector público y para poder integrar la gestión empresarial del Estado en los agregados de la contabilidad nacional.

ETAPAS DE LA PROGRAMACION DEL GASTO

Periodos Presupuestarios	Compromiso (Pedido)	Incorporación (Devengado)	Consumo (Corto)	Pago
-2	X			X
-1	X			X
0	X	X	X	X
1			X	X
2			X	

2.4 El presupuesto como instrumento de gestión empresarial

En la medida que nuestra metodología capta los aspectos sustantivos de la gestión interrelacionándolos, a la vez que la programación por valores devengados se expresa en el mismo idioma que la contabilidad patrimonial de la empresa, esta se transforma en una herramienta idónea para colaborar con la gerencia de la empresa en el seguimiento de la gestión.

Por ese motivo se exige al sistema contable una adaptación organizacional, compatible con el proceso de programación, para que aporte información en cantidad, calidad y oportunidad adecuadas a las necesidades dinámicas de la toma de decisiones gerenciales.

2.5 Otras características metodológicas

La presentación de la metodología, para una mayor comprensión, se realizará a través de modelos de organización, buscando captar los aspectos sustantivos que regulan el comportamiento de las organizaciones. Al simplificar la realidad y tratarla en su esencia la metodología encara la programación de un proceso de gestión de una organización o sea la combinación de recursos humanos, materiales y financieros para cumplir ciertas metas, por lo cual se podrá observar que esta metodología es aplicable a la presupuestación de todo tipo de instituciones productoras de bienes y servicios.

Además se han realizado las experiencias prácticas necesarias para convalidar la validez de la abstracción modelística efectuada.

En este documento haremos énfasis en la presentación de un presupuesto de una empresa fabril, ya que constituye la programación más compleja y en consecuencia más rica en conceptos y situaciones, así como complejiva de la problemática de otro tipo de empresas.

La metodología es válida también para las instituciones financieras con las adaptaciones necesarias en cuanto a apertura programática, categorías de análisis, sistemas de cuentas y otros aspectos específicos de ese tipo de gestión.

La metodología busca también a través de los sistemas de cuentas y de las categorías de análisis comprender la actividad empresarial pública; interpretar claramente la incidencia de que estas empresas trabajen absorbiendo costos sociales de la colectividad u operen bajo políticas de precios políticos. En ese sentido se sincera la gestión de la empresa del Estado, como forma de colaborar en la toma de decisiones del sector público, reflejando de la manera más analítica posible la realidad específica de su contribución al proceso de desarrollo.

Al mismo tiempo se presenta la programación del ejercicio en forma independiente, para comprender exactamente las características de las actividades productivas desarrolladas y su incidencia en las cuentas patrimoniales del ejercicio. Esta forma de análisis facilita la interpretación de los aspectos financieros de la gestión; elimina las sobreestimaciones, ya que si basamos la programación en la situación patrimonial del ejercicio anterior, ésta también es estimada, porque al momento de formular el presupuesto el ejercicio no ha concluido y, además, tenemos mejores elementos para alimentar la contabilidad nacional que trabaja en función de valores agregados y no de saldos.

3. LA PROGRAMACION PRESUPUESTARIA ANUAL

3.1 *El plan de mediano plazo*

El proceso de programación anual tendrá como marco de referencia básico el plan de mediano plazo, que en sus aspectos sustantivos deberá contener:

- a. Metas de producción por servicio o producto final en volúmenes físicos.
- b. Demanda potencial y real por servicio o producto final. Deberá indicarse si la empresa actúa en condiciones monopólicas y en caso de actuar en competencia o en forma complementaria con la empresa privada, la parte de la demanda que se piensa absorber.
- c. Política de tarifas o precios por servicio o producto final.

A partir de los apartados anteriores se indicará el papel que debe desempeñar la empresa en el proceso de política económica, o sea, si solamente desempeña el papel de productor de bienes o servicios esenciales o que no son atractivos para la empresa privada, o si por el contrario tiene una política agresiva dentro del sistema interviniendo en la actividad directa competitiva de la empresa privada y fundamentalmente en la producción de insumos de uso difundido o en tipos de producción de gran margen de excedente.

- d. Estimación física y financiera de utilización de insumos críticos en aquellas empresas que, por su naturaleza, deben realizar compras que se incorporan a través de varios ejercicios, como por ejemplo, la contratación del petróleo crudo en las empresas de refinamiento petrolero, o la adquisición de repuestos y otros materiales de gran volumen para el normal mantenimiento de los servicios de ciertas empresas.

Es importante señalar este tipo de operaciones, no sólo porque constituyen erogaciones importantes, sino porque en los presupuestos anuales éstas aparecerán como parámetros ya que no podrán ser objeto de variación en el corto plazo.

- e. Proyectos de inversión para la ampliación de la capacidad productiva o para la variación de procesos técnicos de producción.

Los planes de inversión tendrán su principal forma de expresión en el mediano plazo, por lo tanto los distintos proyectos deben ser presentados con la mayor acuciosidad técnica posible y fundamentalmente justificando la utilidad de su realización para el futuro cumplimiento de las metas de producción.

Se debe estimar el volumen de la inversión y la forma de su financiamiento, estableciendo las obligaciones en moneda extranjera que generará su realización.

Los proyectos que formarán el plan anual de inversiones normalmente constituirán aspectos parciales de la ejecución de los planes de mediano plazo, por ello se insiste en su evaluación en el mediano plazo y la forma de su financiamiento.

3.2 *El plan anual de la empresa*

El plan anual operativo puede definirse como el resultado de un proceso por medio del cual, dentro del marco de las estrategias y los planes de mediano plazo se determinan las me-

tas a corto plazo correspondientes a la institución, así como los recursos financieros, materiales y humanos necesarios para cumplirlas (1).

El plan anual tiene su reflejo en el presupuesto buscando alcanzar las metas impuestas por su propio plan de mediano plazo, las orientaciones del Plan Anual Operativo Nacional y los objetivos de carácter interno que en último término estarán en función de los que se ha fijado el sector público para el sector de la economía donde actúa la empresa.

De acuerdo a la metodología que desarrollaremos el presupuesto anual tendrá los siguientes componentes:

- a. Presupuesto de operaciones
- b. Presupuesto de inversiones
- c. Presupuesto de ingresos
- d. Presupuesto de caja
- e. Estado de resultados
- f. Cuenta de variaciones patrimoniales
- g. Información complementaria del presupuesto

A los efectos de una mejor comprensión de la metodología, de formulación, control y evaluación, procederemos a presentar un ejercicio sobre una empresa teórica. En dicha ejercitación solamente se tomarán los aspectos de la gestión que nos permitan expresar la aplicación de la técnica, evitando desarrollos extensos que pueden ser repetitivos y que cansen al lector alejándolo del objetivo de este documento.

Por otra parte los aspectos sustantivos de la técnica en su fundamentación serán complementarios de los presentados en el documento "El Presupuesto Integrado de la Empresa del Estado". Osvaldo Albano - Revista No. 6 de ASIP y "El Control de Gestión de los Entes Descentralizados. La Experiencia Venezolana". Osvaldo Albano, VIII Seminario Interamericano de Presupuesto Público. Por ese motivo se utilizarán conceptos, modelos y gráficos contenidos en los mismos para apoyar los aspectos vinculantes de la temática de este documento.

4. PRESUPUESTO DE OPERACIONES

Los objetivos de toda empresa se concretarán en la producción de bienes o servicios que se volcarán al mercado. Su gestión consistirá entonces en la combinación de recursos humanos, materiales y financieros de forma de lograr las metas físicas propuestas.

En términos generales, podemos decir que un presupuesto de operaciones tiene como objetivo fundamental satisfacer las ventas programadas, ya que serán éstas las que determina-

(1) Extractado de notas sobre Ejecución, Contabilidad y Control del Presupuesto por Programas, Jorge Israel Russo, ILPES, 1969.

rán las características básicas de las previsiones de los otros elementos de la gestión empresarial.

Tanto las empresas productoras de bienes como de servicios deberán hacer un estudio de mercado para estimar la cuantía de los bienes o servicios que la comunidad estará dispuesta a adquirir a determinados precios teniendo en cuenta los costos de producción y confrontando las distintas alternativas con los objetivos básicos de la empresa.

Si consideramos solamente las empresas productoras de bienes, observamos que existe un ritmo de ventas que generalmente no coincide con el ritmo regular de producción, ya sea porque los bienes tienen una demanda irregular a través del año, porque se dispone de insumos de carácter estacional, u otras causas, todo lo cual nos lleva a resaltar la importancia del nivel de existencia de bienes y su papel regulador en la producción.

En principio podemos afirmar que una regularidad en la producción proporciona beneficios, lo cual dependerá fundamentalmente del distinto peso relativo de los costos fijos y variables, entre otros factores estructurales a considerar. Las empresas estatales presentan en este aspecto una serie de factores de rigidez, tal como la estabilidad obligatoria de la mano de obra, dada por ciertas disposiciones legales, lo cual no permite darle a la producción un ritmo distinto de acuerdo a las necesidades del proceso.

Por otra parte los excesos de existencias elevan el capital de trabajo a niveles insostenibles e incluso los gastos financieros necesarios para su mantención, pueden incidir en el costo de forma de anular sus efectos favorables.

La política que determine los niveles de existencias óptimos surgirá de los estudios efectuados a través de las técnicas de investigación operativa, las que servirán de base a la programación presupuestaria para fijar sus previsiones.

A su vez el control de gestión será factor constante de confrontación en la ejecución, permitiendo efectuar las correcciones necesarias, de forma que los niveles de ventas, producción y existencias mantengan siempre las relaciones óptimas, que permitan el cumplimiento de las metas programadas.

Estas consideraciones se hacen extensivas, con las salvedades correspondientes, a las políticas de existencias de productos en proceso de elaboración, materiales, materias primas, maquinaria y equipos de reposición, resaltando la importancia de un adecuado control de las mismas en las empresas estatales.

Basada en estos principios, la metodología presupuestaria expuesta obliga a explicitar los movimientos de existencias ya se destinen a atender el proceso productivo del año, como a su utilización en ejercicios futuros.

Una vez lograda la adopción de sistemas de inventario permanente para el control de existencias en las empresas, recién podrán determinarse las responsabilidades de las distintas unidades ejecutoras en el cumplimiento de los programas.

En todo este proceso de programación de la gestión el presupuesto se transforma en un instrumento muy eficaz desde el momento que cuantifica la incidencia de las diversas opcio-

nes técnicas en el equilibrio económico y financiero de la empresa, aportando alternativas para que la dirección pueda tomar las decisiones más adecuadas a los objetivos planteados.

La empresa motivo de la ejercitación (Mateamargo, C.A.) es manufacturera, y a través de sus programas (Producción 1, Producción 2 y Comercialización) fabrica y comercializa seis (6) productos (A, B, C, D, E y F). Por las propias características del ejercicio no es posible individualizar productos o insumos, ya que ello significaría vigilar la correlación con las cuantificaciones, lo que dificultaría el aspecto didáctico de la presentación.

La extensión del documento no nos permite mostrar todo el proceso de programación, lo cual es sumamente interesante, por lo cual, partiremos del supuesto de que, a partir de la política presupuestaria establecida por el Directorio, este proceso ya se ha efectuado y que la Gerencia de Presupuesto está procediendo a formular el documento definitivo.

Posteriormente, analizaremos la ejecución y realizaremos su evaluación a través del sistema de control de gestión.

4.1 Programas de producción

Consideraremos en primer término los programas de producción por su complejidad y por tener la misma relevancia tanto en las empresas productoras de bienes como de servicios.

Estos programas tienen una serie de objetivos principales:

- a. En estrecha relación con la política de ventas y existencias el planeamiento de la producción para determinar: qué, cómo, cuánto y cuándo producir.
- b. Una correcta apreciación de la capacidad productiva de la empresa para hacer frente a la producción planeada, permitiendo de esa forma realizar las provisiones necesarias en los planes de inversión.

En ese sentido, es fundamental una exacta evaluación del grado de integración de los distintos departamentos en el proceso productivo. La capacidad productiva de toda la empresa no será mayor que la capacidad del departamento o proceso de menor producción. La programación adecuada permitirá evitar los cuellos de botella que pueden tornar irrealizables los planes más ambiciosos y a la vez crear situaciones de ineficiencia perniciosos para la empresa.

Estas consideraciones deben extenderse a la falta de coordinación que puede hacer que los recursos productivos no se incorporen al proceso en el momento requerido, lo que puede ser solucionado en el corto plazo; esto no ocurre cuando se deben realizar inversiones importantes para modificar la capacidad instalada de la empresa.

- c. Programar los recursos de personal necesarios para el cumplimiento de las metas, clasificándolos por tipo de trabajadores o especialidad y calificación.

En aquellas empresas que por razones legales o institucionales carecen de la necesaria libertad para disponer de la mano de obra, es imprescindible crear las condiciones de flexibilidad necesarias para la asignación del personal a los distintos programas de acuerdo a las necesidades del proceso productivo, de forma de lograr la mejor combinación de recursos.

d. Programar el abastecimiento de recursos materiales en base a las necesidades del proceso y la política de existencias adoptada.

A partir del proceso integral de programación se obtiene la alternativa más idónea para normar la actuación de la empresa en el próximo ejercicio, la que implicará una determinada combinación de factores, estableciendo los recursos humanos y materiales que demandará la empresa al sistema económico, y que se incorporarán en el ejercicio programado.

La expresión monetaria o sea el costo de las compras de los servicios y bienes que se incorporan o que se devenguen en el ejercicio constituirá la asignación presupuestaria correspondiente.

Para lograr niveles de agregación de las demandas de las diversas instituciones públicas a la economía las asignaciones presupuestarias se presentarán a través de una clasificación por objeto del gasto, utilizada por varios países latinoamericanos, que tiene el mérito de facilitar además la clasificación económica.

OBJETO	CONCEPTO
0	RETRIBUCION DE SERVICIOS PERSONALES
1	SERVICIOS NO PERSONALES
2	MATERIALES Y ARTICULOS DE CONSUMO
3	MAQUINARIA, EQUIPOS Y MOBILIARIO
4	ADQUISICION DE INMUEBLES Y EQUIPOS EXISTENTES
5	CONSTRUCCIONES, ADICIONES, MEJORAS Y REPARACIONES EXTRAORDINARIAS
6	CARGAS LEGALES Y PRESTACIONES DE CARACTER SOCIAL
7	TRANSFERENCIAS
8	DESEMBOLSOS FINANCIEROS
9	ASIGNACIONES GLOBALES

Para la formulación presupuestaria, las empresas deben ordenar sus planes o códigos de cuentas en esta clasificación del gasto, respetándose totalmente la especificidad de los sistemas de cuentas individuales que responden a las propias necesidades tecnológicas.

Debe insistirse en que la determinación de las asignaciones presupuestarias es un dato sobre la gestión, importante porque determina las obligaciones financieras que se generan en el ejercicio, pero no constituye la base de aprobación del presupuesto, ya que lo que se aprueba es una gestión programada y ello se refleja tanto en las asignaciones presupuestarias, como en los costos, ingresos, utilidades y forma de financiamiento del ejercicio.

MATEAMARGO, C.A. al confeccionar su presupuesto para el ejercicio 1980 en función de las metas anuales y trimestrales de comercialización (Cuadro 3 y 4) y de la política de inventarios, ha establecido sus metas anuales y trimestrales de producción, las que concretarán a través de sus programas: Producción 1 y Producción 2 (Cuadros 1 y 2).

Los formularios tipos captan los aspectos relevantes en cuanto a unidades de medida, capacidad instalada y metas físicas y costos de producción programados.

Es importante señalar que los formularios tipo han sido confeccionados para ser utilizados en forma individual, pero en este documento incluiremos información de varios programas en cada uno de ellos.

Para cumplir sus metas los programas de producción necesitan combinar los factores correspondientes, por lo cual se detallan los recursos de personal requeridos, clasificados por mano de obra directa e indirecta (Cuadro 5), así como las cargas legales generadas por esa mano de obra (Cuadro 9).

Los servicios no personales, o sea arrendamientos, servicios básicos, fletes, seguros, etc. constituyen también insumos básicos necesarios al proceso productivo (Cuadro 6).

En el cuadro 7, se presentan los requerimientos de materias primas y materiales, especificándose las compras a realizar (que darán lugar a la asignación presupuestaria) los consumos, que se incorporan al costo de la producción, así como los incrementos o disminuciones de inventarios.

En cada uno de los programas se analiza detalladamente su tratamiento ya que será determinante en los resultados económicos del ejercicio y en la variación de las cuentas patrimoniales.

Es interesante destacar que el programa Producción 2 consume materias primas adquiridas en el mercado, pero también la materia B que es producida por el programa Producción 1 generando lo que llamamos autoconsumos. Este hecho debe ser adecuadamente tratado en el momento de calcular los costos de cada programa y los globales de la institución.

La empresa desarrolla un programa de inversiones destinado a ampliación de la planta, pero en sus programas operativos también realiza gastos de capital por reposición de maquinarias, equipos, mobiliario, etc. En esta metodología este tipo de inversiones de reposición las incorporamos en los propios programas operativos, ya que contribuyen al proceso de producción del ejercicio y su realización es materia de los centros de decisión responsables de los respectivos programas operativos (Cuadro 8).

En el caso de las materias primas o maquinarias que pueden ser adquiridas en el exterior, los formularios captan ese hecho de relevancia para conocer su incidencia en la administración de las divisas a nivel nacional.

El criterio del gasto devengado habíamos dicho que tenía, entre sus méritos, el otorgar la posibilidad del manejo de los inventarios. Es por ese motivo que en el Cuadro 10 se esquematizan las variaciones de existencias, producto de la gestión programada.

Ya habíamos señalado que nuestra metodología trataba de independizar la gestión del ejercicio, por lo cual programaremos variaciones de existencias, en lugar de saldos.

La información de la variación de existencias de materias primas y materiales surge del Cuadro 7; la de productos terminados del Cuadro 3 al comparar los que prevé vender y producir; mientras que la variación de la producción en proceso se obtiene directamente del proceso de programación de la producción.

En el Cuadro 11 se resume el conjunto de asignaciones presupuestarias de los programas, que de acuerdo a nuestra metodología constituyen los costos de los bienes y servicios que se van a incorporar en el ejercicio y al mismo tiempo el total de las obligaciones que se generan por esa compra.

4.1.1 Costo global directo anual de producción

En capítulos anteriores habíamos establecido que la técnica del presupuesto por programas nos plantea responsabilidades adicionales para interpretar el comportamiento de nuestra empresa pública, ya que no alcanza con determinar las metas a cumplir, los gastos que vamos a realizar, sino que interesa conocer el costo en que incurre la empresa para producir sus bienes o servicios.

El proceso de programación buscará entonces las soluciones que aporten los mejores productos finales, para el cumplimiento de los objetivos, pero también al menor costo.

Las distintas acciones programadas para el cumplimiento de las metas del programa se reflejan, de acuerdo al sistema contable de partida doble en movimientos de las cuentas diferenciales, que determinarán en primer término el costo de producción global del programa y contribuirán a la obtención del resultado económico final de la gestión empresarial anual, y también en movimientos de las cuentas integrales que determinarán la situación patrimonial al final del ejercicio.

Como se puede observar en el Anexo 3, en el programa de producción, para la obtención de una unidad de producto final, se incorporan efectivamente servicios y sus correspondientes cargas y prestaciones, materias primas y materiales auxiliares, y la depreciación de los activos fijos afectados directamente al cumplimiento del programa.

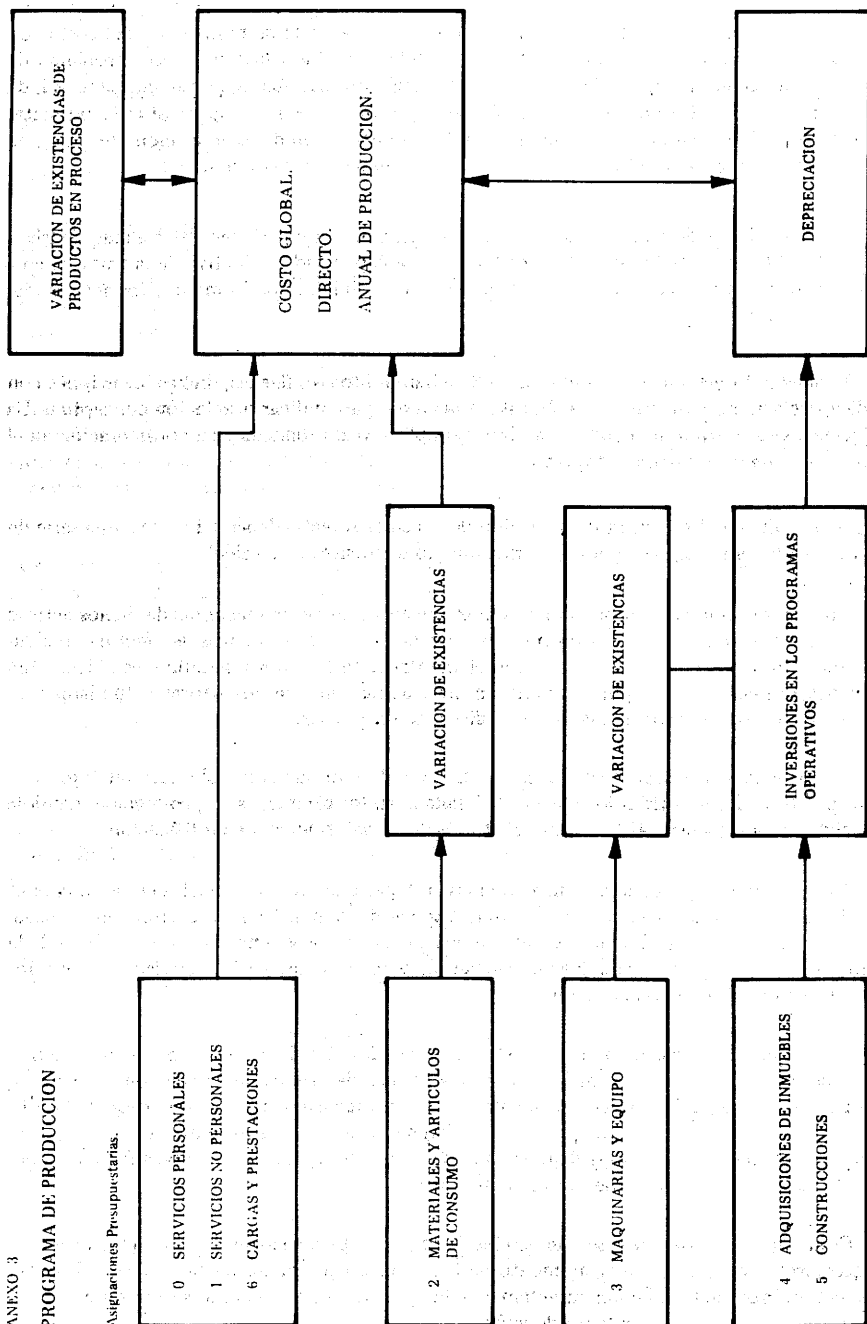
El proceso productivo es continuo y nuestro período de presupuestación es un corte artificial en el tiempo, por lo tanto, al comienzo y al final del mismo tendremos que identificar productos en proceso de elaboración.

La variación de existencias de productos en proceso nos indicará la cantidad de los mismos que se incorporan al costo de producción de los artículos terminados, en caso de que haya una reducción en las existencias; y la suma de servicios, materias primas, etc., que se prestaron o incorporaron efectivamente en el proceso productivo del ejercicio, pero que por no haberse completado el proceso que lo transforma en producto final, se incorporan o transforman en existencias que afectarán las cuentas patrimoniales; todo esto en el caso de que exista un incremento de las mismas.

La misma mecánica se aplica a los materiales y artículos de consumo con la diferencia de que no han entrado al proceso productivo, constituyendo parte de la política de existencias de la empresa.

PROGRAMA DE PRODUCCION

Asignaciones Presupuestarias.



Con respecto a las existencias en general, es importante la determinación del costo con que éstas deben ser incorporadas al proceso productivo. La solución de este problema de gran trascendencia por su incidencia en el costo final debe ser objeto, por su complejidad, de un estudio especial. Lo más importante desde el punto de vista presupuestal es la explicitación de la política seguida y fundamentalmente la continuidad de su aplicación, de forma de tener, en el tiempo, resultados que permitan realizar una correcta evaluación.

Las inversiones de reequipamiento del año —normalmente pertenecientes a maquinaria y equipos— que no constituyan una ampliación de la capacidad productiva de la empresa contribuyen también a la generación del producto final— en la misma forma que los activos reales ya existentes.

Es necesario aclarar que en el Anexo 3 se han unido con flechas, dichas inversiones con la de apreciación que se incorpora al costo, solamente para indicar su relación conceptual. La depreciación corresponde a todo el activo fijo aplicado al programa y su consideración en el costo, depende de la técnica adoptada.

Al incluir, en el costo, la depreciación de los activos reales deben adoptarse una serie de medidas en las empresas estatales de forma que no distorsionen su cálculo.

En este sentido es imprescindible contar con inventarios permanentes de dichos activos y una correcta valuación de los mismos. Ambas tareas parecen utópicas de efectuar en algunas empresas y en algunos países, pero es elemental su realización si se quiere establecer una clara determinación de responsabilidades a nivel de las unidades ejecutoras y fundamentalmente un cálculo de costos realistas de los distintos programas.

En las empresas productoras de servicios normalmente la venta coincide con la producción, por lo cual serán tratados en forma detallada en los programas de producción, dándole especial relevancia a las metas a cumplir a través de su descripción y cuantificación.

Estas empresas de servicio tienen oficinas o departamentos comerciales cuya función es facilitar el proceso de prestación del servicio a través de la mejor comunicación con los usuarios. Son por lo tanto actividades complementarias de los programas de producción o de la empresa en su conjunto, (actividades centrales), pero no cumplen los requisitos necesarios de un programa de comercialización.

En el Cuadro 13 calculamos los costos globales directos de los programas productivos a partir de incorporación de todos los bienes y servicios, determinando cuáles son inversiones, que pasarán a integrar los activos de la empresa; los autoconsumos que se incorporan al costo del respectivo programa; las variaciones de existencias de materias primas, materiales y productos en proceso así como las depreciaciones correspondientes de los activos fijos que contribuyen al cumplimiento de las metas de producción.

Como se puede observar se van estableciendo las interrelaciones en todo el proceso de programación, ya que desde el momento de la incorporación de los bienes y servicios, podemos determinar cuáles afectan directamente las cuentas patrimoniales, se incorporan a las existencias o se consumen en la producción.

4.2 Programas de comercialización

En este apartado estudiaremos los programas de comercialización de las empresas productoras de bienes, donde la prestación de dicho servicio tiene una importancia fundamental, como forma de preparar y poner a disposición del consumidor potencial, el producto elaborado por la empresa, en las condiciones, en el momento y al precio, que hagan que éste lo demande.

Para cumplir estos programas debe montarse un mecanismo sumamente complejo que va desde el diseño del envase, en cuanto a forma, tamaño, color; pasando por diversificados sistemas de distribución territorial; hasta mecanismos de estudio de la psicología del consumidor, para inducirlo a consumir a través de la propaganda organizada por los modernos sistemas de comunicación.

En este campo, donde la empresa estatal compete normalmente con la empresa privada, el empresario estatal tiene las oportunidades para una acción dinámica, donde puede lograr el cumplimiento de las metas propuestas a través de numerosas combinaciones de factores. Estas consideraciones están relativizadas, por supuesto, de acuerdo al tipo de producción y características de operación de la empresa en el medio.

Tal como lo indica el Anexo 4 el modelo de un programa de comercialización se puede esquematizar en la misma forma que el programa de producción, ya que para el cumplimiento de sus metas demandará servicios personales y sus respectivas cargas y prestaciones, servicios no personales, materias primas y materiales y utilizará determinados activos reales.

Todos estos elementos se incorporarán en distintas proporciones al costo del bien final que se volcará al mercado. En este programa también pueden existir productos en proceso, ya que algunos productos sufren algún proceso antes de la venta al consumidor final.

MATEAMARGO, C.A. ha establecido sus metas de comercialización previendo que volcará al mercado todos los productos producidos por la empresa en el año, salvo el Producto B que en parte será consumido internamente por el programa de Producción 2, además se venderán 2.000 Ton. del Producto F de los inventarios.

En el Cuadro 3 se especifica esta situación, así como los precios unitarios, el monto total de la venta, las devoluciones y descuentos, las ventas al contado y a crédito. Todos estos elementos serán determinantes en el momento de calcular los resultados económicos y las fuentes de financiamiento de la gestión.

En el Cuadro 4 se muestra la distribución trimestral de las ventas en unidades físicas y valor.

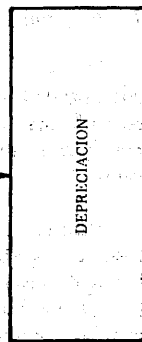
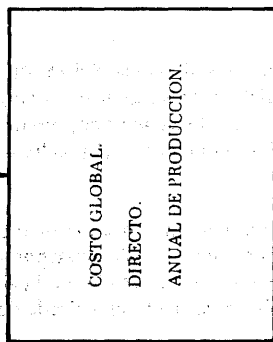
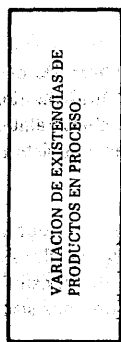
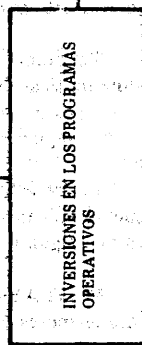
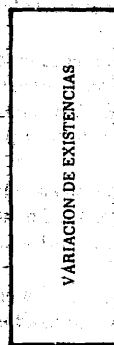
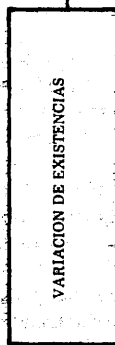
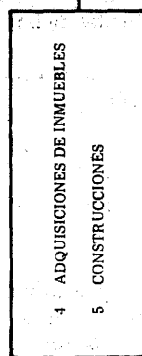
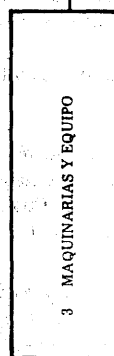
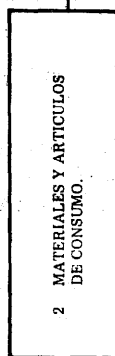
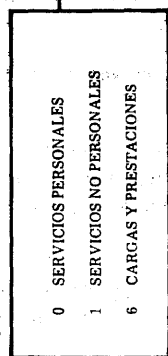
El cumplimiento de las metas de comercialización implica la combinación de factores productivos, tales como recursos de personal y sus respectivas cargas sociales (Cuadro 5 y 9); servicios no personales (Cuadro 6); materias primas y materiales (Cuadro 7); maquinaria y equipos de reposición (Cuadro 8).

Las asignaciones presupuestarias o sea el conjunto de bienes y servicios incorporados para cumplir las metas de este programa así como las obligaciones generadas con los propietarios de esos factores, se resumen en el Cuadro 9.

ANEXO 4

PROGRAMA DE COMERCIALIZACION

Asignaciones Presupuestarias.



Debemos conocer, al mismo tiempo, el grado de eficiencia de nuestras actividades comerciales, por lo cual es importante el análisis de los costos directos de comercialización (Cuadro 13).

4.3 Subprogramas

Cada uno de los programas, de acuerdo a su grado de complejidad admite la apertura en subprogramas, que contribuyen con su producción a conformar el conjunto de los productos del programa. Generalmente, los productos de cada subprograma tienen su propia especificidad y tecnología de producción. Así en el Anexo 1 se presentan los subprogramas de dos empresas de electricidad.

Los productos de todos los subprogramas, son sumables en unidades físicas, sin pérdida del significado de la unidad de medición de los productos del programa (2).

Los insumos de los subprogramas son sumables en términos financieros, y cada tipo de insumo es sumable en términos de unidades físicas a nivel del programa. (2)

Todo el proceso de formulación realizado para los programas es válido para los subprogramas, por lo cual nos remitimos a los apartados anteriores para su desarrollo.

4.4 Actividades

Los productos de las actividades están destinados a complementar o a apoyar las producciones finales de los programas. En ese sentido pueden ser actividades centrales (Administración, Contabilidad, Dirección General) que apoyan con sus productos a todos los programas, actividades comunes (transporte, mantenimiento) cuando colaboran a la producción de varios programas y actividades específicas o sea exclusivas de un programa.

El cumplimiento de las metas de una actividad implica la combinación de recursos materiales y humanos y es motivo también de un control de eficiencia, ya que es posible determinar el costo de la actividad.

En ese sentido en el Anexo 5 se presenta el modelo de una actividad y la forma como se combinan los diversos factores, así como la determinación de su costo directo global.

En el presupuesto de la empresa MATEAMARGO, C.A. no se han incluido actividades para simplificar la exposición, por esa causa no se considera ni siquiera la actividad de Administración.

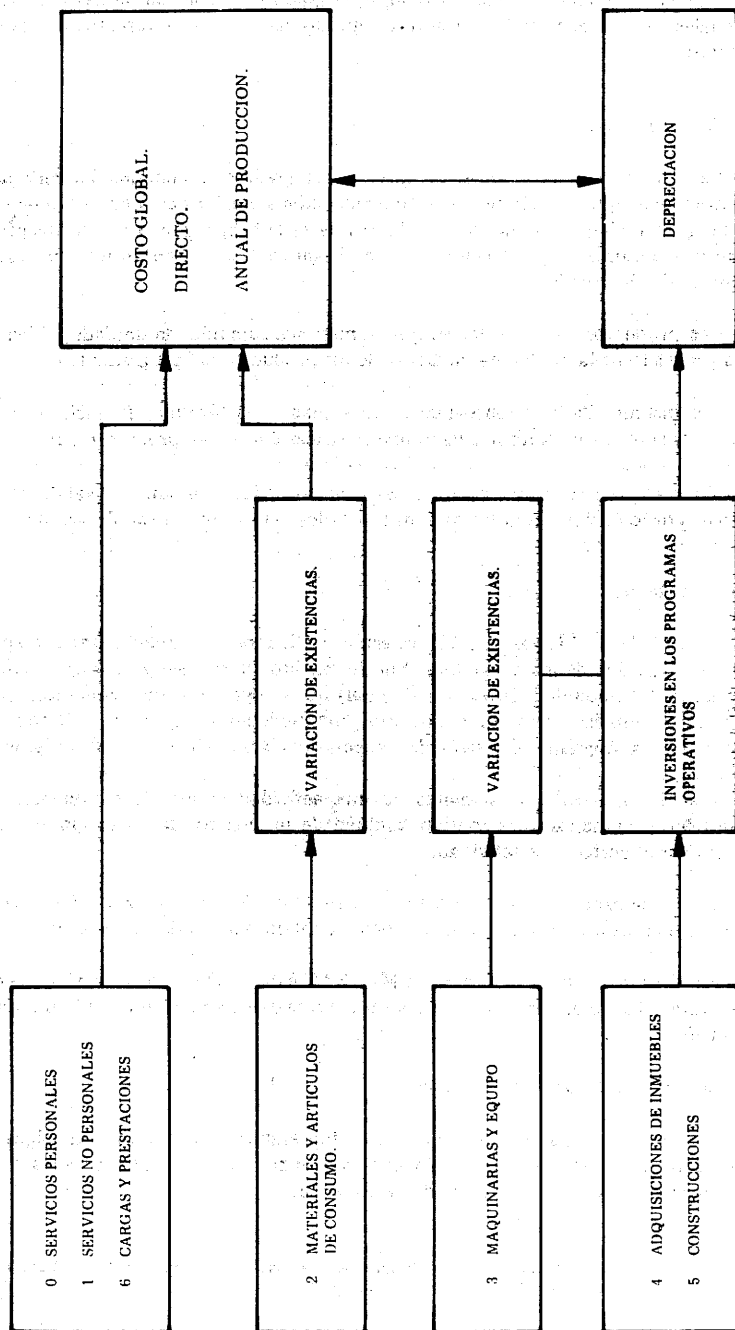
4.5 Cuadro de operaciones financieras

De acuerdo al sistema de presupuestación empleado vimos que las asignaciones presupuestarias representaban autorizaciones para utilizar efectivamente servicios o para incorporar bienes en el ejercicio por parte de las empresas.

(2) Bases Teóricas del Presupuesto por Programas. Carlos Matus, Marcos Makón y Víctor Arrieche. Asociación Venezolana de Presupuesto Público. 1979.

ACTIVIDAD

Asignaciones Presupuestarias.



En cada una de estas acciones distinguíamos dos aspectos: la incorporación física de los mismos a los distintos programas de la gestión empresarial y la obligación, o sea, la relación jurídica generada entre la empresa y los propietarios de los servicios de los factores incorporados al proceso productivo.

Establecimos también que ambos aspectos, originados en una misma acción, se independizaban pasando el servicio o el bien a cumplir su función física en la gestión, mientras que la obligación debía ser cancelada en forma anterior, concomitante o posterior al momento mismo de la acción física.

Si cualquiera de estas etapas se realiza dentro del período presupuestario en el cual se incorporó el bien o se prestó el servicio, la cuenta de Variaciones Patrimoniales reflejará la influencia de dicha operación a través de los resultados financieros del período.

Si la obligación se cancela en futuros ejercicios, habiéndose incorporado el bien en el período presupuestario, la misma se reflejará como Créditos Obtenidos en el ejercicio. Como veremos más adelante esta cuenta, de acuerdo a la clasificación económica adoptada, aparecerá en el Presupuesto de Ingresos como Ingresos o Recursos Complementarios del Ejercicio.

El cuadro de operaciones financieras está destinado a contemplar aquellos egresos de caja por incorporaciones de bienes realizadas en ejercicios anteriores o a efectuarse en el futuro, de la misma forma que a cancelar operaciones del propio capital financiero utilizado en la gestión empresarial.

Podemos establecer que este programa atiende:

- a. Amortización de Préstamos: quedando comprendidos dentro de este concepto los préstamos bancarios y de los proveedores ya sean internos o externos, teniendo en cuenta las consideraciones hechas anteriormente.
- b. Pagos anticipados: comprende pagos por bienes o servicios que se incorporarán en ejercicios futuros.
- c. Intereses del capital financiero: con el objeto de realizar una inversión —por ejemplo— se hace necesario obtener préstamos bancarios o de proveedores con determinadas condiciones de financiamiento, que implican el pago de intereses por el uso de dicho capital financiero.

Estos intereses se abonan generalmente durante el período de amortización de la deuda, que lógicamente es independiente del período de vida útil de la inversión que ayudó a realizar.

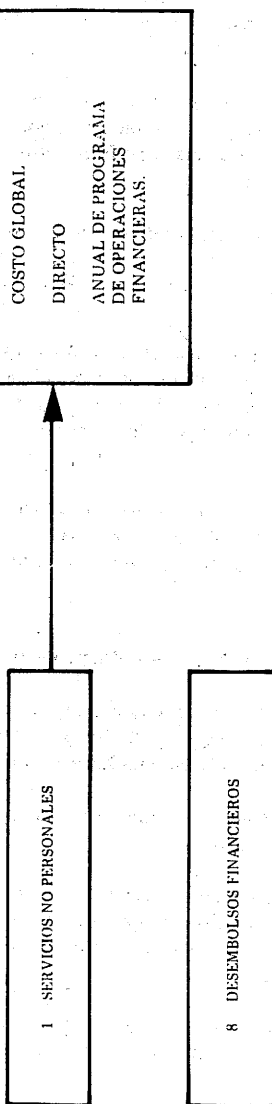
Tal como se señala en el Anexo 6 la mayoría de las asignaciones presupuestales de este programa, corresponden al Rubro 8 Desembolsos Financieros, cargándose los Intereses al Rubro 1 Servicios No Personales.

La empresa MATEAMARGO, C.A. programa en el ejercicio cancelar deudas de corto y largo plazo contraídas por incorporaciones de bienes en otros ejercicios, amortizar préstamos

ANEXO 6

CUADRO DE OPERACIONES FINANCIERAS

Asignaciones Presupuestales.



con sus correspondientes intereses y realizar pagos anticipados por bienes que se van a incorporar en futuros períodos presupuestarios.

El Cuadro 12 refleja todas estas operaciones financieras correspondientes a incorporaciones de bienes o servicios en períodos diferentes al presupuestado y en él se determinan las respectivas asignaciones presupuestarias.

Por otra parte, los intereses abonados motivan el cálculo del costo de dicho cuadro, que posteriormente será considerado para los resultados globales (Cuadro 13).

4.6 Costo de los productos vendidos o de producción de los servicios

En función de los costos globales directos anuales calculados para cada uno de los programas, subprogramas y actividades relacionadas directamente con el proceso productivo, teniendo en cuenta las variaciones de los distintos inventarios, eliminando los cargos realizados por autoconsumos, para evitar la duplicación de imputación, es posible calcular el costo de los productos vendidos o de producción de los servicios para toda la empresa.

En este caso procedemos a una reagrupación de las cuentas manejadas en las etapas anteriores de formulación presupuestaria para adecuarlas en forma más homogénea a la presentación contable.

El presupuesto para 1980 de la empresa MATEAMARGO, C.A. muestra su cálculo del costo de los productos vendidos en el Cuadro 14.

4.7 Gastos de comercialización

Los diversos gastos en que incurrió la empresa para cumplir con sus programas de comercialización se consolidan en este cuadro, debidamente reagrupadas sus cuentas para un mejor seguimiento en el momento del control de la ejecución.

La empresa MATEAMARGO, C.A. presenta sus gastos de comercialización en el Cuadro 15.

4.8 Gastos generales y de administración

Los diversos gastos generales en que incurre la empresa en su gestión no imputables directamente a un programa, así como el conjunto de actividades centrales son analizadas en este apartado y constituyen el complemento necesario para el cumplimiento de los programas básicos de producción y comercialización.

5. PRESUPUESTO DE INVERSIONES

El plan de mediano plazo, donde se determina la secuencia de las inversiones necesarias para la ampliación de la capacidad instalada o la adopción de nuevos procesos tecnológicos que permitan mantener la empresa en condiciones competitivas en el mercado, tendrán su concreción en el plan anual de inversiones.

El presupuesto recogerá las metas anuales del plan de mediano plazo implementándolo para su ejecución. Aquí, entonces, figurarán los proyectos con el máximo detalle de desagregación y también su forma de financiamiento.

Ya señalamos que el mediano plazo era el adecuado para la consideración de un plan de inversiones de este tipo, ya que normalmente, dichos proyectos abarcan, más de un ejercicio y su plan de financiamiento es también a mediano o largo plazo.

No obstante ello es en el corto plazo donde se determina la iniciación de cada uno de los proyectos, donde debe concretarse para su ejecución la correcta combinación de recursos humanos, materiales y financieros, de forma de que cada uno de ellos se incorpore en el momento, monto y cantidad apropiada para que el costo de cada proyecto sea mínimo.

Los programas de inversión tienen como objetivo fundamental atender al cumplimiento de los programas operativos, por lo tanto, se debe tratar de relacionar cada uno de los proyectos con los programas operativos a los cuales va a beneficiar. No hay duda de que muchos proyectos están destinados al cumplimiento de varios programas operativos, pero en la medida que se puedan identificar es importante establecer dicha relación, ya que de esa forma se podrá ir analizando con más facilidad el cumplimiento de las metas establecidas en el mediano plazo.

Se ha considerado conveniente distinguir entre los programas de inversión real, que se reflejarán en las cuentas de activo de la empresa como incorporación de equipos e instalaciones, edificios, etc., frente a los programas de inversión financiera —préstamos a largo plazo, compra de materiales y equipos usados, compra de acciones o títulos, etc.— ya que de acuerdo a sus características cumplirán funciones distintas en la gestión de la empresa. (Anexo 7).

Dada la trascendencia del plan de inversiones en una empresa se requiere un análisis detallado en el momento de su elaboración.

Nuestra empresa está desarrollando un plan de inversiones para ampliación de la capacidad instalada del programa de Producción 2, observándose que en el año 1980 se continúa el programa de construcciones (Cuadro 18) y se incorporan maquinarias y equipos para el montaje de la planta (Cuadro 19).

Las asignaciones presupuestarias de este programa se presentan en el Cuadro 20. Estas inversiones tendrán su reflejo directo en los activos fijos de la empresa, ya que constituyen inversiones reales.

6. PRESUPUESTO DE INGRESOS

Para el desarrollo normal de la gestión empresarial los egresos necesarios para cumplir los programas operativos y de inversión, deben ser atendidos con una determinada política de ingresos.

El presupuesto de ingresos reflejará dicha política si se agrupan sus cuentas de acuerdo por ejemplo con un criterio económico. Es decir, por un lado el producido de la gestión normal de la empresa, como consecuencia de la venta de los bienes o servicios que produce o los ingresos por rentas de activos y aquellos que fueran aportes o donaciones recibidas, destina-

dos a financiar los gastos operativos o corrientes del ente; por otro lado, los ingresos de capital, o sea, aquellos que implican variación en la estructura del patrimonio de la empresa, por venta de activos, obtención de préstamos, emisión de valores, apoyo de capital para inversiones.

Las estimaciones del ejercicio corresponderán al concepto de ingresos devengados, con la excepción de aquellas empresas que tengan como recursos propios impuestos afectados, en cuyo caso las estimaciones se remitirán a los ingresos percibidos efectivamente en el ejercicio. Este criterio se adopta por razones prácticas, fundamentalmente cuando existe un sistema de presupuesto de caja para los ingresos, en el resto del sistema público.

La empresa MATEAMARGO, C.A. formula su presupuesto (Cuadro 16) incluyendo sus ingresos devengados por motivo de sus ventas de productos, así como otros ingresos corrientes, tales como alquileres.

Por otra parte esta empresa se encuentra cumpliendo una política de fomento industrial, por lo cual el Ejecutivo Nacional le ha establecido precios políticos para ciertos productos, con ese motivo y a los efectos de no afectar su equilibrio económico el Presupuesto Nacional le realiza transferencias anuales de fondos.

En relación con sus ingresos de capital, la empresa ha vendido un inmueble, recibido préstamos internos a largo plazo de un banco público y otro privado y además ha obtenido créditos de proveedores públicos y privados por sus compras de bienes y servicios.

7. PRESUPUESTO DE CAJA

El presupuesto de caja constituye la programación de posiciones de efectivo por períodos intermedios al ejercicio anual, dependiendo dichos períodos de las necesidades de la empresa.

El presupuesto de caja comprende: la determinación, del nivel óptimo de existencias de efectivo, la programación de entradas, que estará directamente vinculada con el programa de ventas, y la política crediticia de la empresa, así como la programación de egresos de efectivo que se vinculará con la previsión de compras y desembolsos de capital.

Toda empresa tendrá un capital de trabajo, que cumplido el proceso de programación señalado, permitirá el cumplimiento de las metas propuestas en las mejores condiciones de economicidad.

Si consideramos como capital de trabajo la relación existente entre el volumen y composición de los Activos Disponibles, Exigible y Realizable y el Pasivo Exigible a Corto Plazo —existen otras formas para su determinación— observamos que el proceso de programación financiera deberá considerar cuáles serán las existencias de Caja y Bancos adecuadas, de acuerdo a las ventas al contado, al ritmo como se hacen efectivas las cuentas a cobrar, al volumen de deudores incobrables, a las necesidades técnicas de volumen de existencias de materias primas, materiales, productos terminados y a la política de endeudamiento adoptada para hacer frente a las necesidades de financiamiento a corto plazo.

Los programas de inversión, cuyo calendario de ejecución física puede determinarse perfectamente en el período presupuestado, permiten también una programación detallada en el

tiempo de sus necesidades financieras. Se puede entonces, establecer un programa mensual o trimestral. Estos programas serán atendidos normalmente con la reinversión de los resultados económicos de ejercicios anteriores o con préstamos o créditos a largo plazo. Las consideraciones realizadas son válidas tanto para los programas de inversión real como de inversión financiera.

Nuestra empresa diseña su presupuesto de caja en el Cuadro 21, estableciendo períodos trimestrales de situación de efectivo y presentando un análisis desagregado de la composición de sus recursos y sus erogaciones.

8. ESTADO DE RESULTADOS

La unidad de la gestión empresarial obliga a que para lograr el cumplimiento de las metas físicas de los distintos programas, deban evaluarse las posibilidades económico-financieras de la empresa para llevarlas a cabo.

El presupuesto, ya lo expresamos, se convierte en un instrumento fundamental en el proceso de programación. Tal como hemos conformado la estructura de presupuesto, estamos en condiciones de realizar la proyección del "Estado de Resultados" y las variaciones de las "Cuentas Patrimoniales" y de esa forma poder evaluar las distintas alternativas.

De acuerdo con los objetivos básicos previstos por el plan y con las posibles combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros disponibles, el empresario podrá, mediante la programación presupuestaria, prever los resultados finales de cualquier alternativa productiva y elegir la que cumpla con los requisitos, en cuanto a alcance de metas y óptima combinación de recursos.

El plan operativo sectorial puede determinar el cumplimiento de determinados objetivos de política económica, a través de las empresas del Estado. Algunas tendrán que operar a déficit, otras con cierto margen de rentabilidad, pero ello no afecta de ninguna forma a la gestión empresarial pública, que nunca puede tener como fin la rentabilidad por sí misma. El principio de economicidad debe sí preocupar al empresario estatal y es en el logro del mismo, que se obtendrá la máxima eficiencia interna y ayudará a lograr una mejor eficiencia externa de la empresa.

Las programaciones de costos directos globales de los programas de producción y comercialización, de las actividades, del cuadro de operaciones financieras, fueron consolidadas para obtener las programaciones del costo de los productos vendidos, de los gastos de comercialización y de los gastos generales y de administración.

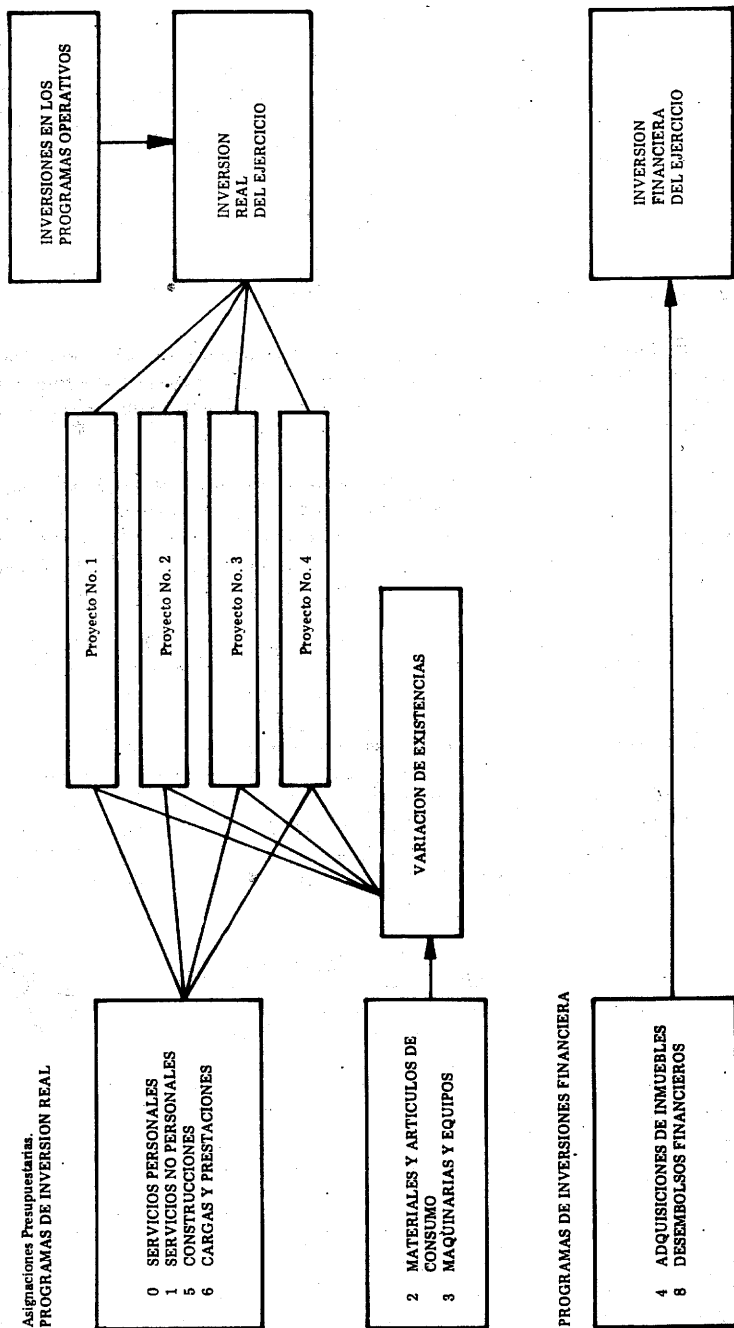
Con estos elementos, al cual adicionamos los gastos financieros, otros egresos de no operación, impuesto sobre la renta y las transferencias otorgadas al resto del sector público, podemos confeccionar la parte de egresos del Estado de Resultados.

A su vez si enfrentamos estos egresos con los ingresos corrientes del presupuesto de ingresos, podremos obtener los resultados económicos del ejercicio.

Es importante tener en cuenta, que nuestra metodología busca sincerar la actuación de la empresa pública, tratando de cuantificar y presentar todos aquellos aspectos de trascen-

PROGRAMAS DE INVERSION

Asignaciones Presupuestarias.
PROGRAMAS DE INVERSION REAL



dencia económica o financiera motivada por decisiones políticas y que pueden afectar el equilibrio de la institución.

Por ese motivo se apoyará en un código de cuentas que capte la incidencia de los precios políticos en los ingresos de la institución, así como de los costos sociales en los egresos, con motivo de la absorción de ciertos gastos que corresponden a la colectividad.

La empresa MATEAMARGO, C.A. desarrolla su Estado de Resultados en el Cuadro 17, dentro de las concepciones metodológicas señaladas.

9. CUENTA DE VARIACIONES PATRIMONIALES

El ritmo y características de la gestión empresarial serán particulares a cada proceso productivo, a la línea de bienes o servicios que resulten del mismo, al comportamiento del mercado donde la empresa se desempeña, demandando los servicios de factores y a su vez ofertando su producción.

El proceso de programación debe entonces prever si los distintos factores pueden estar disponibles en plaza en el momento adecuado para atender las necesidades productivas o por sus características especiales debe procederse a la formación de existencias; al mismo tiempo determinar si el programa de producción debe adecuarse a las disponibilidades de factores —caso de insumos estacionales— o adecuarse a los requerimientos de la demanda.

Íntimamente relacionado con el proceso de programación física que hemos analizado se presenta la programación de los recursos monetarios que permitirán el funcionamiento del esquema físico programado.

Los procesos de programación física y financiera deben estar interrelacionados de forma de que una vez estructurado el presupuesto de funcionamiento de la empresa, la predicción de los cobros y los pagos deberá surgir naturalmente como reflejo de las operaciones previstas. Utilizamos el término presupuesto de funcionamiento integrado en todos aquellos programas relacionados con la gestión normal para separarlos de los programas de inversión que, como ya señalamos, implican programas extraordinarios de ampliación de la capacidad productiva o la introducción de cambios tecnológicos de significación y que a su vez tienen una financiación especial.

El proceso de programación financiera tiene una influencia directa sobre las cuentas patrimoniales de la empresa y la mejor forma de reflejar la fuente u origen de los recursos y su destino final es a través de las variaciones patrimoniales del ejercicio.

Este instrumento de análisis financiero, muy útil para estudiar, por la comparación histórica de balances contables, la evolución del financiamiento interno y externo, mostrando las variaciones estructurales en cuanto a rubros que demandan y fuentes que se destinan a su atención, se transforma en un instrumento más útil aún cuando la utilizamos en un proceso de presupuestación empresarial.

De esta forma podemos reflejar a través de las variaciones patrimoniales del ejercicio, no solamente los resultados económicos de la política seguida o de las alternativas que tenemos a consideración, sino que también destacar el destino en que se aplicarán los fondos, el monto de los mismos y las fuentes de las cuales se obtendrán.

En el Anexo 8 se puede observar en forma integral el esquema de interrelaciones, partiendo de las asignaciones presupuestales y a través del cumplimiento de los distintos programas se llega a las cuentas de explotación y de variaciones patrimoniales, reflejándose de esa forma en todos sus términos la gestión proyectada.

Para la confección de dicho cuadro se ha recurrido a ciertas simplificaciones, con el solo objeto de presentar el esquema del presupuesto integral, pero las mismas no cambian el esquema conceptual que se trata de exponer.

Esta cuenta considera como aplicación de recursos:

- a. La política de inversiones reales de la empresa que surgirá de los Programas de Inversión propuestos; la reposición de maquinaria y equipo de los Programas de Operación; y la proyección de aumento de existencias ya sea de materiales o de productos acabados.
- b. La política de colocaciones patrimoniales de otra naturaleza, tales como: Préstamos, Adquisiciones de Inmuebles; Adquisición de Valores, etc., que estén proyectadas para el año.
- c. La política de amortización de deudas, que derivará de los compromisos contraídos en ejercicios anteriores; y
- d. La política de aumento de liquidez monetaria, reflejada en el incremento de los saldos de Caja y Cuentas Corrientes Bancarias.

También en esta cuenta se separan las relaciones de la empresa con el sector privado y externo, de sus relaciones con el Presupuesto Nacional y otros organismos estatales.

Por otra parte, considera como Financiamiento, los recursos y mecanismos en que se apoya la política patrimonial.

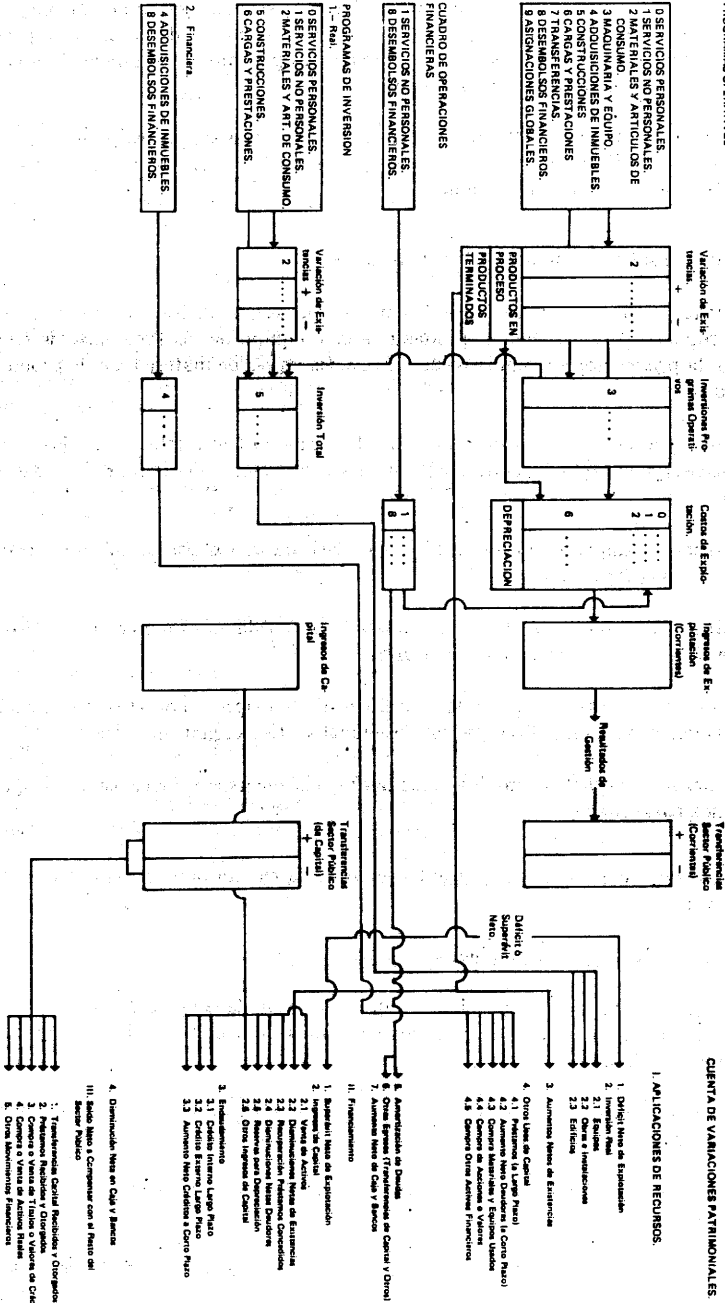
En sus relaciones con el sector privado y externo la cuenta determina, como fuentes de financiamiento:

- a. El Ahorro o Ganancias disponible de la empresa.
- b. El producto de sus ingresos propios de capital derivado de la venta de activos de cualquier naturaleza; la recuperación de sus préstamos; la realización de existencias; las donaciones recibidas; etc.
- c. Los nuevos créditos de que dispondrá en el año, excluidos como se indicó los de organismos gubernamentales.
- d. Los recursos derivados de la disminución de los saldos de Caja y Cuentas Corrientes Bancarias.

Finalmente, la cuenta muestra las relaciones de ingresos y egresos entre la empresa y el resto de la organización estatal.

PROGRAMAS OPERATIVOS

CUENTA DE VARIACIONES PATRIMONIALES



Se trata de los movimientos de capital, que afectan las respectivas cuentas patrimoniales de los organismos públicos involucrados, pero que no producen variantes en el balance de distribución del patrimonio nacional entre el sector público y el sector privado de la economía.

Nuestra empresa desarrolla su cuenta de variaciones patrimoniales en el Cuadro 22, donde se observa que la programación del ejercicio está basada en la realización de inversiones reales por 1.032.000, incrementos de existencias por 80.000, amortización de deudas por 239.000 e incrementos del saldo de caja y bancos, contando para ello con un esquema de financiamiento basado en el superávit del ejercicio por 634.000 ingresos de capital por 430.000 por venta de activos, reservas por depreciación y pagos anticipados, un endeudamiento con el sector privado y externo del orden de los 350.000, recibiendo préstamos del sector público por un valor neto de 20.000.

10. INFORMACION COMPLEMENTARIA DEL PRESUPUESTO

Según los países y los requerimientos, limitaciones y puntos de interés de análisis, las programaciones realizadas a lo largo de la metodología pueden ser complementadas con otra información de interés para la empresa y para los organismos asesores y contralores del Ejecutivo Nacional.

A vía de ejemplo presentaremos los casos más comunes de información adicional.

10.1 Balance general proyectado

Si bien las variaciones patrimoniales se constituyen en un instrumento valioso para el análisis financiero, muchas veces por tradición y búsqueda de informaciones adicionales, se requiere la proyección de la gestión basada en la situación prevista para el fin del ejercicio anterior.

A vía de ejemplo, presentamos el Balance General Proyectado de la empresa MATEA-MARGO, C.A. para 1980 (Cuadro 23).

10.2 Análisis de personal

Esta información puede ser muy útil para los estudios generales a realizar por la Oficina de Presupuesto, a los efectos de conocer la composición de la mano de obra en cuanto a retribuciones, beneficios, formas de contratación, proporciones entre los distintos servicios que prestan en las empresas los funcionarios, etc.

10.3 Detalle de compromisos para ejercicios futuros

El criterio de incorporación adoptado para definir el concepto de asignación presupuestaria puede implicar la concertación de compromisos para incorporar bienes en ejercicios futuros que podrían comprometer la situación de la empresa en el mediano plazo.

Para prever la acción deshonestas de ciertos administradores se puede exigir, de acuerdo de los distintos controles a que esté sometida la empresa en cada país, la presentación de análisis de este tipo.

10.4 Balance de divisas

En función de la actual coyuntura mundial, resulta fundamental presentar una relación que permite visualizar la incidencia de la gestión de la empresa en el balance de divisas del país. Para ello deberá destacarse el monto de las divisas necesarias para atender el normal abastecimiento de insumos, las compras de equipos y maquinaria, los compromisos de ejercicios anteriores, así como las divisas a generarse con motivo del cumplimiento de las metas de exportación programática.

11. EL CONTROL Y EVALUACION DE LA GESTION PRESUPUESTARIA

11.1 El control y evaluación tradicionales

En capítulos anteriores habíamos desarrollado distintos tipos de presupuesto que constituyen la programación de diversas facetas de la gestión, dando respuesta a determinadas necesidades de la administración empresarial.

Los sistemas de control y evaluación presupuestarios que se diseñen estarán directamente relacionados con las modalidades de formulación y serán determinantes de los instrumentos y responsables del seguimiento en la ejecución.

En la medida que existen presupuestos parciales, se han organizado sistemas de contabilidad presupuestaria para determinar las desviaciones y proceder a las acciones correctivas. En estos casos la formulación y control de la ejecución han quedado generalmente en manos de las Gerencias de Presupuesto, que si no actúan con dinamismo en el manejo de la información, convierten el sistema de control en la presentación de listados de diferencias, generalmente en forma inoportuna, sin ninguna posibilidad de alimentar el proceso de revisión y ajuste de la programación o la acción.

En otros casos los sistemas de control de la ejecución y evaluación quieren ir más lejos de la propia programación, cuando por ejemplo, se formulan presupuestos financieros y se quiere posteriormente realizar una evaluación de toda la gestión de la empresa.

Cuando el proceso de formulación es integral se deben utilizar un conjunto de instrumentos que permitan realizar el seguimiento de la gestión, asegurar una correcta evaluación de las desviaciones y una oportuna información para alimentar el proceso de decisiones.

Es por ese motivo que los sistemas tradicionales de contabilidad presupuestaria paralela han quedado obsoletos, ya que normalmente carecen de la dinámica necesaria para acompañar la gestión, son realizados por Gerencias de Presupuesto concentradas en manejos cuantitativos sin contacto con las vivencias empresariales; en consecuencia el producto de sus trabajos no ayuda a quienes tienen que tomar decisiones en los diversos niveles de la gestión empresarial.

Estos comentarios son válidos tanto a nivel de las empresas como de los ministerios sectoriales y oficinas nacionales de presupuesto.

11.2 Auditorías operativas

En función de lo anterior se requieren técnicas que permitan lograr un efectivo control de la gestión de las empresas, para completar en forma integral el proceso de programación empresarial.

En ese sentido las llamadas auditorías operativas se presentan como un instrumento idóneo para el control de la actividad productiva.

"La auditoría operativa es la evaluación exhaustiva y constructiva de la organización, objetivos, planes, medios de operación, información disponible y utilización de recursos humanos y físicos de una empresa o sector de la misma." (3)

Esta técnica busca dinamizar el análisis de la gestión de la empresa, interpretar su funcionamiento, detectar sus problemas a través de un análisis integral de la marcha de la organización; pero se trata de un trabajo esporádico, realizado por auditores externos a requerimiento de las autoridades de la empresa.

Esta técnica puede ser un importante apoyo auxiliar, para analizar empresas problema, dentro de un sistema permanente de control.

11.3 El control integrado de gestión

En materia empresarial es necesario crear los mecanismos administrativos de control interno que acompañen la gestión en forma sistemática, en un continuo proceso de relacionamiento entre la programación y la ejecución, alimentando la toma de decisiones y asegurando de esa forma el cumplimiento de las metas. Este sistema además deberá utilizar al máximo las potencialidades de información interna de la institución, tales como la contabilidad, las mediciones de rendimientos físicos de personal, de las maquinarias, etc. A esos efectos se ha desarrollado la técnica del control integrado de gestión que será motivo del próximo capítulo. El sistema puede ser desarrollado a nivel de una empresa, de una corporación de empresas, sectorial o global. Los principios teóricos son los mismos, lo que variará será la óptica de evaluación según los niveles y por lo tanto, los requerimientos de información. A los objetivos de este seminario se procederá a desarrollar la técnica a nivel global, como un enfoque de control de la gestión de las empresas dentro de un sistema nacional de planificación.

12. EL CONTROL DE GESTION EN LAS EMPRESAS DEL ESTADO (4)

Los instrumentos desarrollados en los capítulos anteriores que buscan la integración de la gestión empresarial dentro del contexto del proceso de planificación nacional se ven complementados por el desarrollo de la técnica del control integrado de gestión empresarial.

(3) Auditoría Operativa. Gutiérrez, Kaplun, Nycz. Primeras Jornadas de Gestión de Empresas. Santa Fe, Argentina, 1975.

(4) Los aspectos principales son extractados de: El Control de Gestión de los Entes Descentralizados. Osvaldo Albano. VIII Seminario Interamericano de Presupuesto Público. Colombia, 1979.

Esta técnica se plantea un control por objetivos de la gestión de las empresas del Estado, entendiendo por gestión el arte o la acción sobre aquellos factores variables que son manipulables para comprender el efecto o la acción de los factores o variables que son independientes y poder así tener un control real sobre el desarrollo de las operaciones. El control se define, no en el sentido latino de fiscalización de desviaciones entre lo programado y lo ejecutado, sino en el sentido anglosajón, pensando en una guía de actuación y la acción inmediata de corrección. Este enfoque coincide con las ideas de Francisco Blanco Illescas (5) que considera: "Controlar significa guiar los hechos para que los resultados reales coincidan o superen los deseados". De la misma forma, S.A. Tucker (6) maneja la misma idea al establecer que "Control de gestión significa la acción proyectada para ser ejercida durante la vida útil de un acontecimiento y no para que después que éste haya acaecido".

El sistema se ubica a nivel macro porque se alimenta de aquella información agregada e interpretada por los niveles empresariales (institutos, empresas, corporación de empresas, ministerios sectoriales) para asegurar el manejo de las grandes variables regionales, sectoriales y nacionales acorde con las decisiones que se encuentran en manos del más alto nivel del Poder Ejecutivo; lo que no es óbice para en determinados momentos se descienda en la cadena de información para estudiar problemas concretos de ciertas empresas.

En función de lo anterior, se puede establecer que el sistema de control de gestión está destinado a realizar un proceso continuo y permanente de control y evaluación de la actividad de las empresas públicas. La técnica se basa fundamentalmente en la creación de un sistema que permita fluir en forma orgánica la información a través de la pirámide del sector público, de manera que ésta se encuentre en el lugar, forma y oportunidad necesarias para la toma de decisiones.

En este sentido, no se busca que la información primaria que surja a nivel micro-empresarial llegue a la Oficina Central de Control de Gestión para su procesamiento, lo cual redundaría en un cúmulo de información a nivel central del Poder Ejecutivo de difícil interpretación y manejo, sino, por el contrario, que cada información sea recibida e interpretada a los distintos niveles de la pirámide, apoyando sus propias decisiones para luego ser elevada a niveles superiores, en un proceso que llevará a que solamente llegue a la instancia máxima aquella información suficientemente estudiada, elaborada y agregada, que permita una adecuada toma de decisiones del nivel superior del Ejecutivo Nacional.

El sistema asegura de esa forma un manejo integral de la información empresarial y la toma de decisiones en cada uno de los niveles del sector público, en el entendido que los canales de comunicación de la información permitirán que la misma se traslade en todos los sentidos en un proceso de retroalimentación buscando la mayor coordinación posible a nivel nacional, regional e institucional.

12.1 Características del sistema

En forma muy esquemática presentaremos las principales características del sistema, como forma de comprender las diversas interrelaciones existentes en el proceso de programación de la gestión empresarial pública.

(5) El Control Integrado de Gestión. Asociación para el Progreso de la Dirección. Madrid, 1973.

(6) Control de Gestión (Método de los Ratios) Colección E.S.A.D.E. Editorial Hispano Europea. Barcelona, España, 1968.

a. Objeto del control

Es importante definir que el sistema va a controlar:

- i. Que los objetivos, metas y programas de la gestión de las empresas públicas estén enmarcados dentro de los contenidos en la estrategia de desarrollo, el plan de la nación y el plan anual operativo.
- ii. Que las empresas públicas operen con el mayor grado de eficiencia interna.
- iii. Que se establezcan responsabilidades en los respectivos niveles jerárquicos encargados de la toma de decisiones sobre la gestión productiva.

b. Alcance del control

En función de las necesidades del Ejecutivo Nacional, el sistema de control se organiza con diverso grado de agregación a distintos niveles de la gestión empresarial.

i. Individual

ii. Grupos o familias de empresas

- por tipo de producción
- por sectores de actividad económica
- por programas
- por estados o regiones

iii. Global

c. Momentos del control

i. Formulación

O sea que el sistema verifica la compatibilización existente en el momento de fijación de objetivos y políticas y de formulación de planes y programas.

ii. Ejecución

El sistema busca determinar las causas de las desviaciones y aporta los elementos necesarios para la evaluación y toma de decisiones sobre la misma marcha de la gestión.

d. Tiempo del control

i. Largo plazo

ii. Mediano plazo

iii. Corto plazo

12.2 Operación del sistema de control

En este apartado se explicará sintéticamente la forma como se realiza el proceso de control tomando en cuenta los tres principales objetos definidos anteriormente:

- a. Adecuación de los objetivos, metas y programas de la organización con los contenidos a nivel regional, sectorial y global en la Estrategia de Desarrollo, el Plan de la Nación y el Plan Anual Operativo.

Este tipo de control estará condicionado de acuerdo a las variables que se consideren prioritarias y el tiempo en el cual se analicen.

i. En el largo plazo

En el largo plazo se verificará que en el proceso de programación y en la ejecución los principales indicadores de prospectiva de la organización, se encuentren operando dentro de los lineamientos de la Estrategia de Desarrollo. Dentro de esta concepción se realizará un seguimiento de las principales variables considerando entre otras:

- Imagen objetivo de la Institución
- Características de la participación proyectada de la empresa en los mercados interno y externo
- Programas de ampliación de la capacidad productiva o de variación de procesos técnicos de producción

ii. En el mediano plazo

El control sobre las variables de la institución en el mediano plazo se verificará en el proceso de planificación y en la posterior ejecución teniendo como componentes principales el plan de mediano plazo del organismo y las proyecciones sectoriales, regionales y globales contenidas en el Plan de la Nación.

El control se remitirá a un seguimiento de dichos indicadores durante el quinquenio, basándose entre otras en:

- Metas de producción y comercialización por producto o servicio final
- Características de la participación de la empresa en los mercados interno y externo
- Destino de las ventas por sectores de actividad
- Política de precios y tarifas por producto o servicio final
- Incidencia y origen de los insumos principales
- Proyectos de inversión para la ampliación de la capacidad instalada o para la variación de procesos técnicos de producción

- Política de endeudamiento
- Situación económica y financiera proyectada

iii. En el corto plazo

En la programación de corto plazo representada básicamente por el presupuesto integrado de la empresa se verificará el grado de relación existente entre las variables de coyuntura con las contenidas en el Plan Anual Operativo y en el Presupuesto General.

En este sentido se realizará el seguimiento en el ejercicio de los principales indicadores tales como:

- Metas de producción y comercialización por producto o servicio final
- Características de la participación de la empresa en los mercados interno y externo
- Destino de las ventas por sectores de actividad
- Política de precios y tarifas por producto o servicio final
- Incidencia y origen de los insumos principales
- Política de personal y remuneraciones
- Presupuesto de operaciones
- Presupuesto de inversiones
- Presupuesto de ingresos
- Presupuesto de caja
- Estados financieros proyectados
- Política de endeudamiento
- Balance de divisas

b. Máxima eficiencia en la gestión de los entes descentralizados.

El sistema de control pone especial énfasis en el análisis de la gestión interna de los entes con el objeto de conocer el grado de eficiencia como administran sus recursos, a esos efectos realiza un seguimiento de la gestión en su aspectos sustantivos para analizar las desviaciones y proporcionar a los ejecutivos los elementos de información necesarios para la adecuada evaluación y toma de decisiones oportuna.

Con ese motivo se han detectado los principales indicadores los que serán agrupados para su mejor estudio.

i. Análisis de la ejecución de las principales variables.

Se realiza el control trimestral de la evolución de las variables sustantivas tanto en términos físicos como financieros para la interpretación de las desviaciones.

ii. Análisis de los agregados de la gestión empresarial.

Se analizan en forma cronológica los Balances Generales y los Estados de Resultados a través del estudio de la evolución de cada una de las cuentas, se formula el Estado de Origen y Aplicación de Fondos y la Cuenta de Variaciones Patrimoniales Agregada como forma de realizar un análisis sustantivo de los resultados económicos y financieros de la gestión anual de la empresa o de los grupos de empresas.

iii. Análisis de la gestión mediante ratios.

Se organiza una batería de ratios formulados con carácter general para ser aplicados a los resultados de la gestión empresarial como forma de interpretarla así como de evaluar, a través del análisis cronológico, la evolución de las principales variables y de esta forma poder realizar una adecuada prognosis del equilibrio del presente y futuro de la empresa.

12.3 Ejercicio práctico

A los efectos de una mejor comprensión de la interrelación existente entre las técnicas de presupuesto integrado y de control de gestión procederemos a desarrollar parcialmente los elementos sustantivos del cuadro de mando de la empresa MATEAMARGO, C.A., suponiendo que se ha ejecutado el Ejercicio 1980.

El control está planteado desde la Oficina Central de Control de Gestión, a nivel asesor del Ejecutivo Nacional y la empresa, suponiendo que ésta lideriza su sector y que su gestión es determinante en las tendencias del mismo.

La información sobre el comportamiento de las variables se plantea en el término de diez (10) años, suponemos que 1980 es el primer año de ejecución del Plan de la Nación (1980-1984) y que ya se ha realizado todo el proceso de compatibilización entre los objetivos, metas y programas nacionales y de la empresa —en el largo, mediano y corto plazo.

a. Análisis de las ventas

Estudiando el Gráfico 1 y el Cuadro 25, podemos observar que la ejecución de las ventas estuvo por debajo en un 5 0/o de la programación, lo cual se corrobora a través del análisis de las ventas trimestrales, (Gráfico 2) que nunca alcanzaron el nivel esperado.

Los estudios realizados establecen que el programa de COMERCIALIZACION se ha visto afectado por la baja producción del año, lo que le ha impedido cumplir las metas establecidas en el presupuesto, con el agravante de que no ha podido reducir sus costos, ya que la empresa debió realizar gastos importantes en publicidad para mejorar la imagen, afectada por el desabastecimiento de productos básicos para la economía. (Cuadro 27).

b. Análisis de la producción

Las metas de producción no se cumplieron (Gráficos 3 y 4, Cuadro 24) ya que el programa Producción 2 tuvo averías en sus equipos, produciendo en forma irregular el Producto F y no pudiendo abastecer adecuadamente al programa de comercialización.

Por otra parte el programa Producción 1 tuvo problemas de abastecimiento de materias primas y para poder cumplir con sus metas tuvo que pagar precios por encima de los programados.

Ambos aspectos tienen un efecto directo en el costo de los productos vendidos (Cuadro 26) donde se observa la incidencia de los costos fijos, desestabilizándose la programación de inventarios, ya que aumentan las existencias de materias primas, ya que debieron incorporarse porque estaban comprometidas y no fueron utilizadas, y bajan las de productos en proceso.

Como consecuencia la utilización de la capacidad instalada de planta (72 0/o) estuvo por debajo de lo programado (77 0/o) (Gráfico 5, Cuadro 24).

c. Productividad de los activos

La reducción en las ventas tiene un efecto directo en la productividad de los activos, en su diversa composición, tal como se observa claramente en el Cuadro 32 y en el Gráfico 7.

d. Resultados económicos

Los resultados económicos se ven lógicamente afectados por la situación planteada (Cuadro 28), observándose una reducción del 15 0/o en las utilidades del ejercicio programadas.

Es necesario destacar que las utilidades de operación se vieron disminuidas en un 10 0/o, pero la contratación de préstamos a corto plazo para sustituir los ingresos no generados por las ventas, implicaron elevados gastos financieros, que afectan los resultados del ejercicio.

El análisis de las series históricas del Estado de Resultados, indica la forma como la gestión del ejercicio 1980 altera las tendencias de sus diversos componentes (Cuadro 30, Gráfico 6).

e. Rendimiento de las ventas

El análisis de las utilidades que generan las ventas se realiza en el Cuadro 33 y Gráfico 8, indicando la misma tendencia señalada en el apartado anterior, en cuanto a la incidencia de los gastos financieros.

f. Rendimiento de la inversión

En este caso analizamos la relación entre la utilidad neta con los activos en operación y el capital contable, así como la rentabilidad del capital contable más el pasivo de terceros (Cuadro 34, Gráfico 9).

El año 1980 presenta una distorsión en el rendimiento creciente del capital invertido.

Este breve análisis sobre la incidencia económica de la gestión de la empresa MATEA-MARGO, C.A., para el Ejercicio 1980, se ha realizado a los efectos de una mejor comprensión de la rica información que poseemos en el presupuesto integrado y las inmensas posibilidades que nos otorga para realizar un adecuado control de su gestión.

Para el análisis financiero y de otras variables de la gestión se incluyen una serie de cuadros, que no agotan todas las posibilidades, pero que sirven de referencia para conocer los instrumentos con los cuales se está trabajando en el sistema integrado de control de gestión.

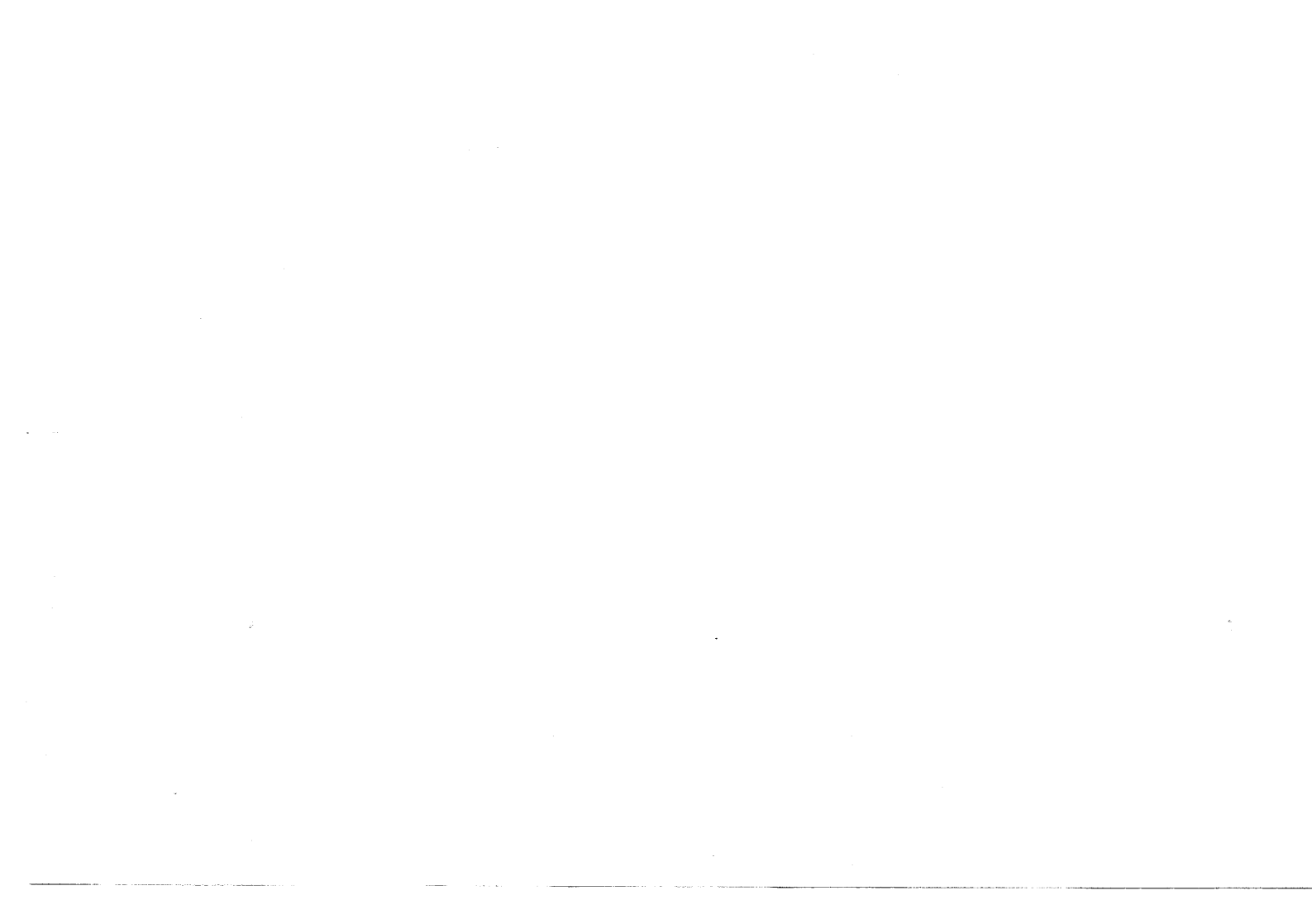
- Balance general comparado (Cuadro 29)
- Serie histórica del balance general (Cuadro 31)
- Productividad de la mano de obra (Cuadro 35)
- Relaciones de endeudamiento (Cuadro 36)
- Solvencia y capacidad de cobertura de endeudamiento (Cuadro 37)
- Solidez financiera (Cuadro 38)
- Composición del capital de trabajo (Cuadro 39)
- Liquidez y otras relaciones (Cuadro 40)
- Estructura del capital (Cuadro 41)

Finalmente es necesario señalar que la aparente complejidad de esta cantidad de cuadros y de información contenida en ellos, se ve sumamente simplificada en la práctica ya que trabaja con un sistema computarizado, donde toda la información histórica y de programación está contenida en el banco de datos, donde están programados todos los análisis rutinarios de ratios, comparaciones históricas, agregaciones de variables por grupos de empresas y aplicación de rutinas de análisis a esos grupos.

Las tareas principales de los analistas son la incorporación de nueva información de ejecución o de reprogramación y la interpretación de la información que le ofrece la computadora. A esos efectos se trabaja con pantallas de video, para que el analista busque la información del banco de datos, solicite la salida que necesita, y realizando el menor esfuerzo posible operacional, dedique su tiempo a los aspectos interpretativos de la gestión.

Del conjunto de información procesada se extraen los aspectos sustantivos, relevantes, que son objeto de incorporación al cuadro de mando que apoya la toma de decisiones de los niveles superiores.

CUADROS DE FORMULACION DEL PRESUPUESTO INTEI



OCEPRE OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO		PRESUPUESTO DE EMPRESAS		CUADRO No.1 Metas de Producción			
RAZON SOCIAL		SUB-PROGRAMA					
PROGRAMA							
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)							
PRODUCTO O SERVICIO				Unidad de Medida	Capacidad Instalada	Presupuestado	
						Unidad-física	Costo
A	PRODUCCION 1			TON TON TON	3.500	2.500	1.000.000
B					2.500	1.500	300.000
C					5.500	4.700	1.540.100
TOTAL					11.500	8.700	2.840.100
PRODUCCION 2				TON TON TON			
D					1.000	800	150.000
E					1.250	1.000	300.000
F					3.750	3.000	1.071.200
TOTAL					6.000	4.800	1.521.200

OCOPRE OFICINA CENTRAL
DE PRESUPUESTO

RAZON SOCIAL

[illegible]

UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)

CUADRO No. 2

Programación trimestral de la producción

PRODUCTO O SERVICIO		1er. trimestre		2do. trimestre		3er. trimestre		4to. trimestre	
		Unidades	Importe	Unidades	Importe	Unidades	Importe	Unidades	Importe
PRODUCCION 1	A	600	240.000	600	240.000	650	260.000	650	260.000
	B	300	60.000	400	80.000	400	80.000	400	80.000
	C	1.000	330.000	1.200	390.000	1.200	390.000	1.300	430.100
	TOTAL	1.900	630.000	2.200	710.000	2.250	730.000	2.350	770.100
PRODUCCION 2	D	200	37.500	200	37.500	200	37.500	200	37.500
	E	250	75.000	250	75.000	250	75.000	250	75.000
	F	700	250.000	800	285.000	800	286.200	700	250.000
	TOTAL	1.150	362.500	1.250	397.500	1.250	398.700	1.150	362.500

OCOPRE OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO									
PRESUPUESTO DE EMPRESAS									
CUADRO No. 3									
Metas de comercialización									
RAZON SOCIAL									
PROGRAMA									
SUB-PROGRAMA									
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)									
PRODUCTO	Unidad de Medida	Producción 1980 Unidades	VENTAS PRESUPUESTADAS 1980					AUTOCONSUMOS	
			Unidades	Precio unitario	Importes	Devoluciones y Dctos.	Ventas netas	Crédito	Contado
a) Venta producción propia									
	TON	2.500	2.500	500	1.250.000		1.250.000		1.250.000
	TON	1.500	1.000	400	400.000		400.000		400.000
	TON	4.700	4.700	500	2.350.000		2.350.000		2.350.000
	TON	800	800	250	200.000		200.000		200.000
	TON	1.000	1.000	350	350.000		350.000		350.000
	TON	3.000	5.000	300	1.500.000		1.500.000		1.500.000
TOTAL		13.500	15.000		6.050.000		6.050.000		6.050.000
									150.000

OCEPRE OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO		PRESUPUESTO DE EMPRESAS				CUADRO No. 4 Distribución trimestral de las ventas			
RAZON SOCIAL									
PROGRAMA									
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)									
PRODUCTO O SERVICIO	1er. trimestre		2do. trimestre		3er. trimestre		4to. trimestre		
	Unidades	Importe	Unidades	Importe	Unidades	Importe	Unidades	Importe	
a) Venta producción propia									
A	500	250.000	600	300.000	700	350.000	700	350.000	350.000
B	250	100.000	250	100.000	250	100.000	250	100.000	100.000
C	1.000	587.500	1.000	587.500	1.000	587.500	1.700	587.500	587.500
D	150	37.500	200	50.000	200	50.000	250	50.000	62.500
E	300	105.000	300	105.000	300	105.000	100	35.000	35.000
F	1.200	360.000	1.200	360.000	1.000	300.000	1.600	480.000	480.000
TOTAL	3.400	1.440.000	3.550	1.502.500	3.450	1.492.500	4.600	1.615.000	

OCDEPE OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO			PRESUPUESTO DE EMPRESAS			CUADRO No. 6		
RAZON SOCIAL			SUB PROGRAMA			Recursos materiales - Consumo de servicios no personales que constituyen gastos directos de fabricación o comercialización		
PROGRAMA			UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)					
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)								
OBJETO	CONCEPTO	Unidad de Medida				Precio unitario	Consumo previsto (unidades)	Consumo previsto (bolívars)
1	SERVICIOS NO PERSONALES	PRODUCCION 1						247.000
1.01	Arrendamientos							50.000
1.06	Correos, telegramos y teléfonos							800
1.07	Luz, agua y gas							180.000
1.08	Seguros							15.000
1.12	Gastos varios							1.200
1	SERVICIOS NO PERSONALES	PRODUCCION 2						202.000
1.01	Arrendamientos							20.000
1.04	Fletes							10.000
1.07	Luz, agua y gas							160.000
1.08	Seguros							12.000
1	SERVICIOS NO PERSONALES	COMERCIALIZACION						525.000
1.01	Arrendamientos							100.000
1.02	Propaganda y publicidad							100.000
1.04	Fletes							100.000
1.05	Gastos de puerlos							80.000
1.06	Correos, telegramos y teléfonos							22.000
1.07	Luz, agua y gas				110.000			
1.08	Seguros				13.000			

PRESUPUESTO DE EMPRESAS												
CUADRO No. 7												
Recursos materiales - Compras de materias primas y materiales que constituyen gastos directos de fabricación o comercialización												
RAZON SOCIAL												
PROGRAMA												
SUB-PROGRAMA												
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)												
OBJETO	CONCEPTO	Unidad de Medida	Existencia inicial estimada (unidades)	Compras del año	Costo de compras a incorporar en el año			Consumo estimado del año		Existencia final estimada		
					Importac. valor C.F. U\$S	Recarg. y Ctos. Imp. U\$S	Compras en Plaza Bs.	Total en moneda nac. Bs.	Unidades	Importe Bs.	Unidades	Importe Bs.
2.01	PRODUCCION 1 a) Compras a terceros Materia prima H Materia prima M Materia prima O Materia prima Z	TON	1.100	1.200	-	-	810.000	810.000	1.200	800.000	1.100	720.000
		TON	2.500	2.000	-	-	600.000	600.000	1.000	200.000	2.500	600.000
		TON	6.000	5.000	-	-	900.000	900.000	3.000	300.000	6.000	900.000
		TON	2.000	2.200	-	-	200.000	200.000	2.200	200.000	2.000	160.000
			11.600	10.400	-	-	2.510.000	2.510.000	9.900	2.000.000	12.100	2.460.000
2.05 2.01 2.04	PRODUCCION 2 a) Compras a terceros Artículo J Materia prima N Materiales Y b) Autoconsumo Materia prima B	M. unid.	1.000	2.000	-	-	200.000	200.000	2.100	200.000	900	150.000
		M. litros	3.000	2.500	-	-	750.000	750.000	3.000	850.000	2.500	700.000
		TON	200	100	-	-	10.000	10.000	100	10.000	200	8.000
		TON					960.000	960.000		1.060.000		858.000
								500	150.000			
									1.210.000			
2.03 2.04	COMERCIALIZACION a) Compras a terceros Envases y accesorios Materiales VV	M. unid.	2.000	3.000			300.000	300.000	2.500	250.000	2.500	250.000
		TON	100	100			100.000	100.000	100	100.000	100	100.000
							400.000	400.000		350.000		350.000

OCEPRE OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO									
PRESUPUESTO DE EMPRESAS									
CUADRO No. 8									
Recursos materiales - Reposición de maquinaria y equipo									
RAZON SOCIAL									
PROGRAMA									
SUB-PROGRAMA									
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)									
OBJETO	CONCEPTO	EXISTENCIAS			Costo de compras a incorporar en el año			COMPRAS	
		Bajas del ejer- cicio. (Vol. físico)	Bajas del ejer- cicio (Bs.)	Importacio- nes Valor C.F. (U\$S)	Recargos y Glos. Imp. (U\$S)	Compras y moneda Nal. (Bs.)	Total mo- neda Nal. (Bs.)	Canti- dad	Precio unitario
3	Maquinaria y equipo								
3.01	Maquinaria BB					32.000	32.000	2	16.000
3.01	Maquinaria VV					50.000	50.000	1	50.000
						82.000	82.000		
									82.000
3	Maquinaria y equipo								
3.01	Maquinaria CC					80.000	80.000	1	80.000
3.04	Material rodante AA					70.000	70.000	1	70.000
						150.000	150.000		
									150.000
3	Maquinaria y equipo								
3.02	Equipo de oficina					20.000	20.000	4	5.000
3.04	Material rodante EE					50.000	50.000	1	50.000
						70.000	70.000		
									70.000

OCEPRE OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO						
PRESUPUESTO DE EMPRESAS						
CUADRO No. 10 Variaciones de existencias						
RAZON SOCIAL						
PROGRAMA						
SUB-PROGRAMA						
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)						
CONCEPTO	Cantidad	Precio unitario	Compras	Autoconsumo	Consumo	Variación
I. MATERIALES Y ARTICULOS DE CONSUMO						
Producción 1	-	-	2.510.000	-	2.000.000	+ 510.000
Producción 2	-	-	980.000	-	1.210.000	- 100.000
Comercialización	-	-	400.000	-	350.000	+ 50.000
			3.870.000	150.000	3.560.000	+ 460.000
II. PRODUCTOS EN PROCESO						
Producto A	200	400				- 80.000
Producto B	100	300				- 30.000
Producto C	175	400				- 70.000
Producto D	100	200				- 180.000
Producto E	200	100				+ 20.000
Producto F	800	200				+ 20.000
						+ 160.000
						+ 200.000
III. PRODUCTOS TERMINADOS						
Producto F	2.000	200				+ 20.000
Variación total de existencias						- 40.000
						+ 80.000

PRESUPUESTO DE EMPRESAS				
RAZON SOCIAL		CUADRO No. 11 Asignaciones Presupuestarias Hoja 1		
PROGRAMA				
SUB-PROGRAMA				
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)				
OBJETO	CONCEPTO	Producción 1	Producción 2	Comercializac.
0	SERVICIOS PERSONALES	221.000	177.000	112.000
	01 Sueldos	140.000	50.000	95.000
	02 Salarios	70.000	107.000	10.000
	03 Compensaciones	6.000	15.000	5.000
	04 Otras retribuciones y beneficios del contrato colectivo	5.000	5.000	2.000
1	SERVICIOS NO PERSONALES	247.000	202.000	525.000
	01 Arrendamientos	50.000	20.000	100.000
	02 Propaganda y publicidad	—	—	100.000
	04 Fletes	—	10.000	100.000
	05 Gastos de puertos	—	—	80.000
	06 Correos, telégrafos y teléfonos	800	—	22.000
	07 Luz, agua y gas	180.000	160.000	110.000
	08 Seguros	15.000	12.000	13.000
	12 Gastos varios	1.200	—	—
2	MATERIALES Y ARTICULOS DE CONSUMO	2.510.000	960.000	400.000
	01 Materias primas	2.310.000	750.000	—
	03 Envases y sus accesorios	—	—	300.000
	04 Materiales	200.000	10.000	100.000
	05 Artículos de consumo	—	200.000	—

OCEPRE OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO		PRESUPUESTO DE EMPRESAS	
RAZON SOCIAL		CUADRO No. 11 Asignaciones Presupuestarias	
PROGRAMA			
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)			
OBJETO	CONCEPTO	PRESUPUESTADO 1980	
		Producción 1	Producción 2 Comercializac.
3	MAQUINARIA Y EQUIPOS	82.000	150.000
	01 Maquinaria	82.000	80.000
	02 Mobiliario y equipo de oficina	—	—
	04 Material rodante	—	70.000
6	CARGAS Y PRESTACIONES	12.100	32.200
	01 Servidas a la Seguridad Social	22.100	17.700
	02 Otras prestaciones	20.000	14.500
		3.102.100	1.521.200
			
			1.133.700
			

Hoja 2

OCUPRE OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO			PRESUPUESTO DE EMPRESAS	
RAZON SOCIAL			CUADRO No. 12 Cuadro de Operaciones Financieras	
PROGRAMA				
SUB-PROGRAMA				
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)				
OBJETO	CONCEPTO		Presupuestado 1980	
8	DESEMBOLOS FINANCIEROS		370.000	
8.01	Amortización de deudas a largo plazo Proveedor maquinaria equipo JJJ incorporado ejercicios anteriores		150.000	
8.01	Amortización de deudas corto plazo Pago proveedores XX AA EE por bienes que ingresaron en ejercicios anteriores		9.000	
8.05	Pagos anticipados Pago adelantado de máquina DJJ que ingresará el próximo ejercicio		20.000	
8.06	Amortización de préstamos a largo plazo Banco X (Público) (Servicio de la deuda) 100.000 Banco II (Servicio de la deuda) 80.000		180.000	
1.03	Intereses Servicio de la deuda Banco X 6.000 Servicio de la Deuda Banco II 5.000		11.000	

OCEPRE OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO				PRESUPUESTO DE EMPRESAS				CUADRO No. 13 Estimación del gasto directo global				Hoja 1
RAZON SOCIAL												
PROGRAMA				SUB-PROGRAMA								
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)												
OBJETO	CONCEPTO			Asignación presupues- ria	Inversiones	Autoconsumos	Variación de existencias	Costo Global				
0 1 2 3 6	PRODUCCION 1 Servicios personales Servicios no personales Materiales y artículos de consumo Maquinaria y equipo Cargas y prestaciones Variación de existencias producidos en proceso Partidas contables Depreciación			221.000 247.000 2.510.000 82.000 42.100	- - - 82.000 -	- - - - -	- - 510.000 - 180.000	221.000 247.000 2.000.000 - 42.100 180.000 150.000				
				3.102.100	82.000	-	330.000	2.840.100				
0 1 2 3 6	PRODUCCION 2 Servicios personales Servicios no personales Materiales y artículos de consumo Maquinaria y equipo Cargas y prestaciones Variación de existencias producidos en proceso Partidas contables Depreciación			177.000 202.000 940.000 150.000 12.200 -	- - 150.000 - -	- - 150.000 - -	- - 100.000 - 200.000 -	177.000 202.000 1.210.000 32.200 -200.000 100.000				
				1.521.200	150.000	150.000	100.000	1.521.200				

PRESUPUESTO DE EMPRESAS						
OCEPRE OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO		CUADRO No. 13 Estimación del gasto directo global				
RAZON SOCIAL		Hoja 2				
PROGRAMA						
SUB-PROGRAMA						
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)						
OBJETO	CONCEPTO	Asignación presupues- ta	Inversiones	Autoconsumos	Variación de existencias	Costo Global
0	COMERCIALIZACION Servicios personales Servicios no personales Materiales y artículos de consumo Maquinaria y equipo Cargas y prestaciones Partidas contables Depreciación	112.000	—	—	—	112.000
1		525.000	—	—	—	525.000
2		400.000	—	—	50.000	350.000
3		70.000	70.000	—	—	—
6		26.700	—	—	—	26.700
			1.133.700	70.000	—	50.000
1	OPERACIONES FINANCIERAS Servicios no personales	370.000	359.000			11.000

OCEPRE OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO		PRESUPUESTO DE EMPRESAS			
RAZON SOCIAL		SUB-PROGRAMA		CUADRO No. 14 Estimación del costo de los productos vendidos o costo de producción de los servicios	
PROGRAMA					
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)					
CODIGO	CONCEPTO				
61.00	Costo de los productos vendidos o de producción de los servicios				4 611 300
61.10	Costo de las ventas de la producción propia				
61.11	Costo de producción del período				4 611 300
61.11.10	Materias primas y materiales utilizados				1 231 300
61.11.12	Compras de materias primas y materiales	3 060 000			
	Variación de inventario de materias primas y materiales	3 470 000			
61.11.20	Mano de obra directa	- 410 000			
		317 800			
61.11.30	Gastos de fabricación	853 500			
61.11.31	Mano de obra indirecta	154 500			
61.11.32	Materiales y suministros	-			
61.11.33	Combustibles	-			
61.11.34	Reparaciones y mantenimiento	27 000			
61.11.35	Primas de seguros	250 000			
61.11.36	Depreciación/amortización	-			
61.11.37	Ingresos indirectos	-			
61.11.38	Otras retribuciones y beneficios del contrato colectivo	-			
61.11.39	Servicios básicos	340 800			
61.11.40	Gastos diversos de fabricación	81 200			
61.12	Variación inventario productos en proceso	- 20 000		- 20 000	
61.13	Variación inventario productos terminados de producción propia	- 400 000		+ 400 000	

OCOPRE OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO		PRESUPUESTO DE EMPRESAS	
RAZON SOCIAL		CUADRO No. 15 Gastos de comercialización	
PROGRAMA		SUB-PROGRAMA	
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)			
CODIGO	CONCEPTO		
62.11.00	GASTOS DE COMERCIALIZACION		
62.11.31	Remuneraciones		
62.11.32	Materiales y suministros		
62.11.33	Commutables		
62.11.34	Repuestos y mantenimiento		
62.11.35	Primas de seguros		
62.11.36	Depreciación y amortización		
62.11.37	Impuestos indirectos		
62.11.38	Otras retribuciones y beneficios del contrato colectivo		
62.11.39	Servicios básicos		
62.11.40	Publicidad y gastos diversos de comercialización		
	1.063.700		
	138.700		
	350.000		
	-		
	-		
	13.000		
	50.000		
	-		
	-		
	132.000		
	380.000		

OCEPRE OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO				PRESUPUESTO DE EMPRESAS			
RAZON SOCIAL				CUADRO No. 16 Cuenta de ingresos			
PROGRAMA							
SUB-PROGRAMA							
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)							
CONCEPTO				Parciales	Parciales	Totales	
1. INGRESOS CORRIENTES							
1.1 Ventas netas de bienes y servicios							
— Ventas brutas de bienes y servicios							
— (menos): devoluciones y descuentos							
1.1.1 Ventas netas de producción propia				6.050.000	6.050.000	6.050.000	
1.1.2 Ventas netas de producción de terceros							
1.2 Otros ingresos no de operación				70.000	70.000	70.000	
— Alquileres, dividendos y otros ingresos de la propiedad							
— Utilidad por venta de activos							
— Otros ingresos no especificados							
1.3 Transferencias corrientes recibidas del sector público					200.000	200.000	560.000
2. INGRESOS DE CAPITAL							
2.1 Venta de activos fijos					80.000	80.000	
Venta de inmueble Padrón 1231 ubicado...							
2.4 Préstamos internos recibidos					250.000	250.000	
Banco PPP (Privado) Papaya C.A. Largo plazo				200.000			
Banco (Público) Verdolaga C.A. Largo plazo				50.000			
2.5 Préstamos externos recibidos largo plazo					100.000	100.000	
Banco Nevada C.A.							
2.9 Ingresos o recursos complementarios					130.000	130.000	
Créditos obtenidos privado Transnacional C.A.				50.000			
Créditos obtenidos público CEVEFE				30.000			
TOTAL DE INGRESOS						6.880.000	*****

OCEPRE OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO		PRESUPUESTO DE EMPRESAS		
RAZON SOCIAL		CUADRO No. 17 Estado de resultados		
PROGRAMA SUB-PROGRAMA				
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)				
CODIGO	CONCEPTO			
51.01	Ventas brutas de bienes y servicios	6.050.000		
	Menos: devoluciones y descuentos	-		
51.00	Ventas netas de bienes y servicios		6.050.000	
71.00	Más: ajustes de ventas por precios políticos		+ 200.000	
61.00	Menos: costo de los productos vendidos o costo de producción de los servicios		- 4.611.300	
81.00	Utilidad bruta			1.638.700
62.00	Menos: gastos de comercialización		- 1.063.700	
63.00	Menos: gastos generales y de administración		-	
72.00	Menos: ajustes por costos sociales		-	
82.00	Utilidad de operación			575.000
64.00	Menos: gastos financieros		- 11.000	
65.00	Menos: gastos de tipo social		-	
66.00	Menos: otros egresos no de operación		-	
52.00	Más: otros ingresos no de operación		+ 70.000	
73.00	Menos: contrapartida por ajustes de ventas por precios políticos		- 200.000	
74.00	(+ -): contrapartida por ajustes por costos sociales		-	
67.00	Menos: impuesto sobre la renta		-	
83.00	Utilidad neta			434.000
53.00	Más: transferencias corrientes recibidas del sector público		200.000	
63.00	Menos: transferencias corrientes otorgadas al sector público		-	
84.00	Utilidad del ejercicio			634.000

OCEPRE OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO		PRESUPUESTO DE EMPRESAS		
RAZON SOCIAL		CUADRO No. 18 Presupuesto de inversiones Producción 2 —Construcciones—		
PROGRAMA	SUB-PROGRAMA			
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)				
OBJETO	CONCEPTO			
5	<u>CONSTRUCCIONES</u>		500.000	
5.01	Construcción ampliación planta Proyecto 1		200.000	
5.01	Construcción ampliación planta Proyecto 1		300.000	

OBJETO ORIGINATIVO DE PRESUPUESTO		PRESUPUESTO DE EMPRESAS				
RAZÓN SOCIAL		CUADRO No. 19 Presupuesto de Inversiones - Producción 1 -Maquinaria y equipo para el montaje-				
PROGRAMA						
SUB-PROGRAMA						
UNIDAD EJECUTORA (S)						
OBJETO	CONCEPTO	Cantidad	COMPRAS PRESUPUESTADAS 1980			
			Importaciones Valor C.F. en U\$S	Recargos y Gtos. de Imp. Bs.	Compras moneda nacional Bs.	Total Bs.
3	MAQUINARIA Y EQUIPO				230.000	230.000
3.01	Máquina III				50.000	50.000
3.01	Equipo ABC				180.000	180.000

OCFRE OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO		PRESUPUESTO DE EMPRESAS	
RAZON SOCIAL		CUADRO No. 20 Presupuesto de Inversiones Producción 1 --Asignaciones presupuestarias--	
PROGRAMA			
SUB-PROGRAMA			
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)			
OBJETO	CONCEPTO	Presupuestado 1980 Bs.	
3	<u>MAQUINARIA Y EQUIPO</u> 01 Maquinaria y equipo	230.000	
5	<u>CONSTRUCCIONES</u> 01 Edificios	230.000	
		500.000	
		500.000	
		730.000 *****	

OCOPRE, OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO		PRESUPUESTO DE EMPRESAS				
RAZON SOCIAL		CUADRO No. 21 Presupuesto de Caja (millones de Bs.)				
PROGRAMA		SUB-PROGRAMA				
UNIDAD (ES) EJECUTORA(S)						
		Hoja 1				
CONCEPTO		1er. Tr. mestre	2o. Tr. mestre	3er. Tr. mestre	4o. Tr. mestre	Total
1. SALDO INICIAL DE CAJA		480	440	470	600	450
1. RECURSOS		1.700	1.750	1.730	1.700	6.880
1. Ingresos operativos		1.440	1.502,5	1.492,5	1.615	6.050
1.1 Ventas		1.440	1.502,5	1.492,5	1.615	6.050
2. Otros ingresos		135	87,5	57,5	—	280
2.1 Otros ingresos no de operación		55	15	—	—	70
2.2 Ventas de activos		50	30	—	—	80
2.3 Créditos obtenidos		30	42,5	57,5	—	130
3. Transferencias del sector público		50	50	50	50	200
3.1 Aporte por precios políticos		50	50	50	50	200
4. Recursos extraordinarios		75	110	130	35	350
4.1 Préstamos externos recibidos largo plazo		25	30	45	—	100
4.2 Préstamos internos recibidos largo plazo		50	80	85	35	250
RECURSOS MAS SALDO INICIAL		2.150	2.190	2.200	2.200	7.330
						

OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO				PRESUPUESTO DE EMPRESAS				CUADRO No. 21 Presupuesto de Caja (millones de Bs.)				Hoja 2	
RAZON SOCIAL				PROGRAMA				SUB-PROGRAMA					
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)													
CONCEPTO				1er. Tri- mestre	2o. Tri- mestre	3er. Tri- mestre	4o. Tri- mestre	Total					
II. ERRORACIONES				1.710	1.720	1.700	1.727	6.857					
1. Gastos de operacion				1.300	1.300	1.400	1.455	5.455					
1.1. Servicios personales				127	128	127	128	510					
1.2. Servicios no personales				250	240	250	234	974					
1.3. Materiales y articulos de consumo				900	950	1.000	1.020	3.870					
1.4. Cargas y prestaciones				-	-	-	-	101					
2. Gastos no operativos				107	52	-	-	159					
3. Cancelacion de pasivos				4	5	-	-	9					
3.1 Cuentas por pagar corto plazo				103	47	-	-	150					
3.2 Cuentas por pagar largo plazo				-	-	-	-	-					
4. Servicios de la deuda				48	48	48	47	191					
4.1 Amortización deuda largo plazo				45	45	45	45	180					
4.2 Intereses				3	3	3	2	11					
5. Pagos anticipados				5	13	2	-	20					
6. Inversiones				250	307	250	225	1.032					
6.1 Maquinaria y equipos				130	140	150	112	532					
6.2 Edificios				120	167	100	113	500					
III. SALDO FINAL DE CAJA				440	470	500	473	473					
				----	----	----	----	----					

OCFRE: OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO			PRESUPUESTO DE EMPRESAS		
RAZON SOCIAL			CUADRO No. 23 Balance general proyectado Foja 1		
PROGRAMA					
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)					
CODIGO	CONCEPTO		Balance 31-12-79	Variaciones Patrimoniales	Balance Proyectado 31-12-80
10	ACTIVO		11.160.000	+ 725.000	11.885.000
11	ACTIVO CIRCULANTE		3.060.000	+ 103.000	3.163.000
	Caja y bancos		450.000	+ 23.000	473.000
	Deudores		600.000		600.000
	Inventarios		2.000.000	+ 80.000	2.080.000
	Otras				
12	INVERSIONES FINANCIERAS		-	-	-
	- Valores publicos				
	- Otros				
13	ACTIVO FIJO		7.800.000	+ 652.000	8.452.000
	- Activos fijos en operación		8.000.000	+1.032.000	9.032.000
	- (Menos): depreciación		- (900.000)	- 300.000	- (1.200.000)
	- Otros fijos		200.000	- 80.000	120.000
	- Obras en proceso		500.000		500.000
14	ACTIVO INTANGIBLE		210.000	-	210.000
	- Intangible		210.000	-	210.000
	- (Menos): amortización		(10.000)	-	(10.000)
15	ACTIVO DIFERIDO				
16	OTROS ACTIVOS		100.000	+ 20.000	70.000
				- 50.000	

OCOPER: OFICINA CENTRAL DE PRESUPUESTO					PRESUPUESTO DE EMPRESAS				
RAZON SOCIAL					CUADRO No. 23				
PROGRAMA					Balance general proyectado				
UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)					Hoja 2				
CODIGO	CONCEPTO	Balance 31-12-79	Variaciones Patrimoniales	Balance Proyectado 31-12-80					
20	PASIVO CIRCULANTE	1.150.000	- 91.000	1.241.000					
21	- Cuentas y efectos a pagar	1.150.000	- 53.000	1.203.000					
	- Acreedores por préstamos		- 37.000						
	- Porción circulante del pasivo a mediano y largo plazo	1.000.000	- 50.000	1.071.000					
	- Otros pasivos circulantes	800.000	- 9.000	800.000					
22	PASIVO A MEDIANO Y LARGO PLAZO	150.000	- 50.000	20.000					
	- Cuentas y efectos a pagar	1.500.000	- 80.000						
	- Acreedores por préstamos								
	- Plan de jubilaciones y prestaciones sociales	200.000							
30	PATRIMONIO	7.010.000	+ 150.000	2.350.000					
	- Capital en acciones	200.000	- 150.000	350.000					
	- Capital no accionario		- 300.000	1.800.000					
	- Transferencias de capital del sector público								
	- Superavit de capital								
31	RESERVAS	210.000	+ 634.000	7.044.000					
32	SUPERAVIT NO DISTRIBUIDO O DEFICIT ACUMULADO			5.000.000					
34	- Saldo de ejercicios anteriores	1.800.000		5.000.000					
	- (Más o menos): ajustes de ejercicios anteriores								
	- Más: superavit del ejercicio no distribuido								
	- Menos: deficit del ejercicio								
20 + 30	PASIVO Y PATRIMONIO	11.160.000	+ 795.000	11.985.000					

CUADROS Y GRAFICOS DE CONTROL DE GESTION

Millones de Bs.

GRAFICO 1

VENTAS ANUALES.

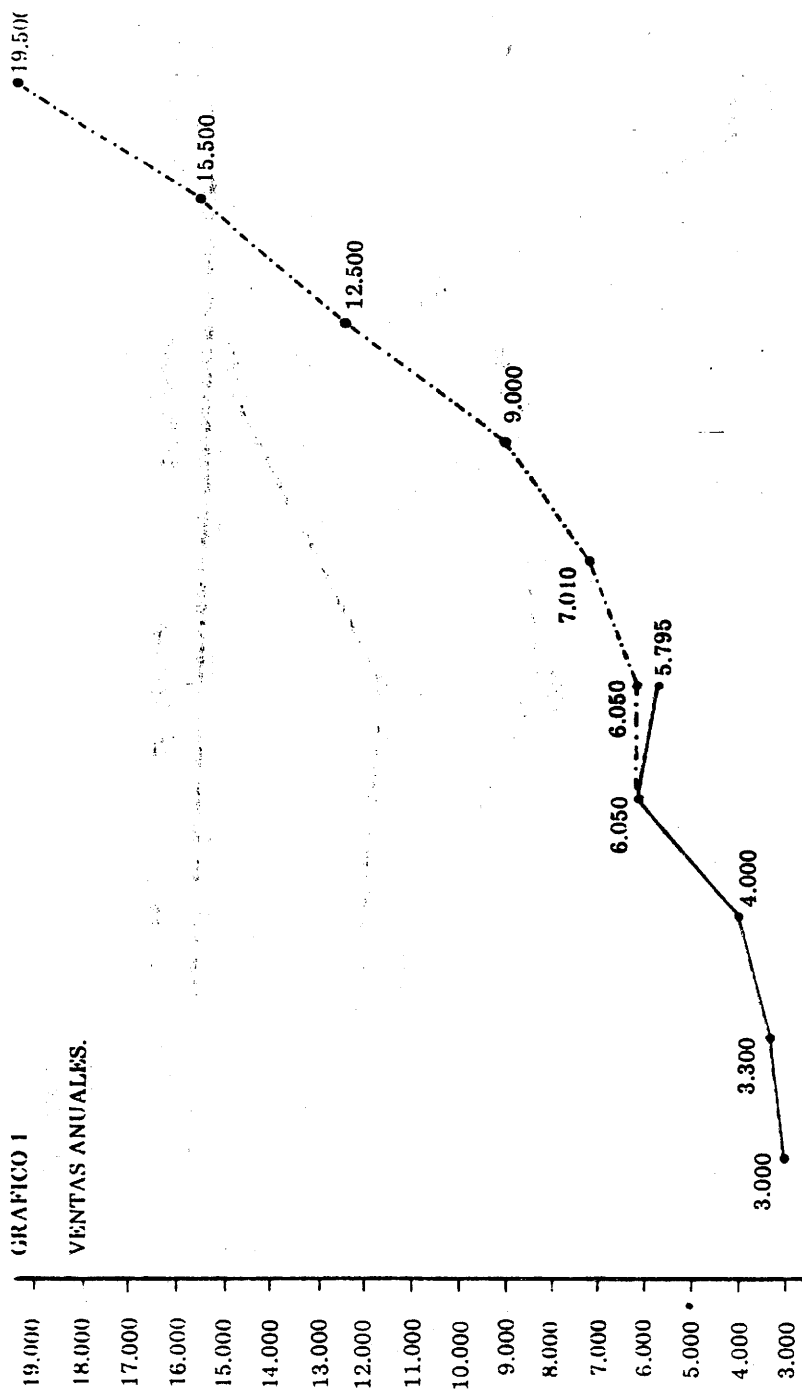


GRAFICO 2

VENTAS TRIMESTRALES

Millones de Bs.

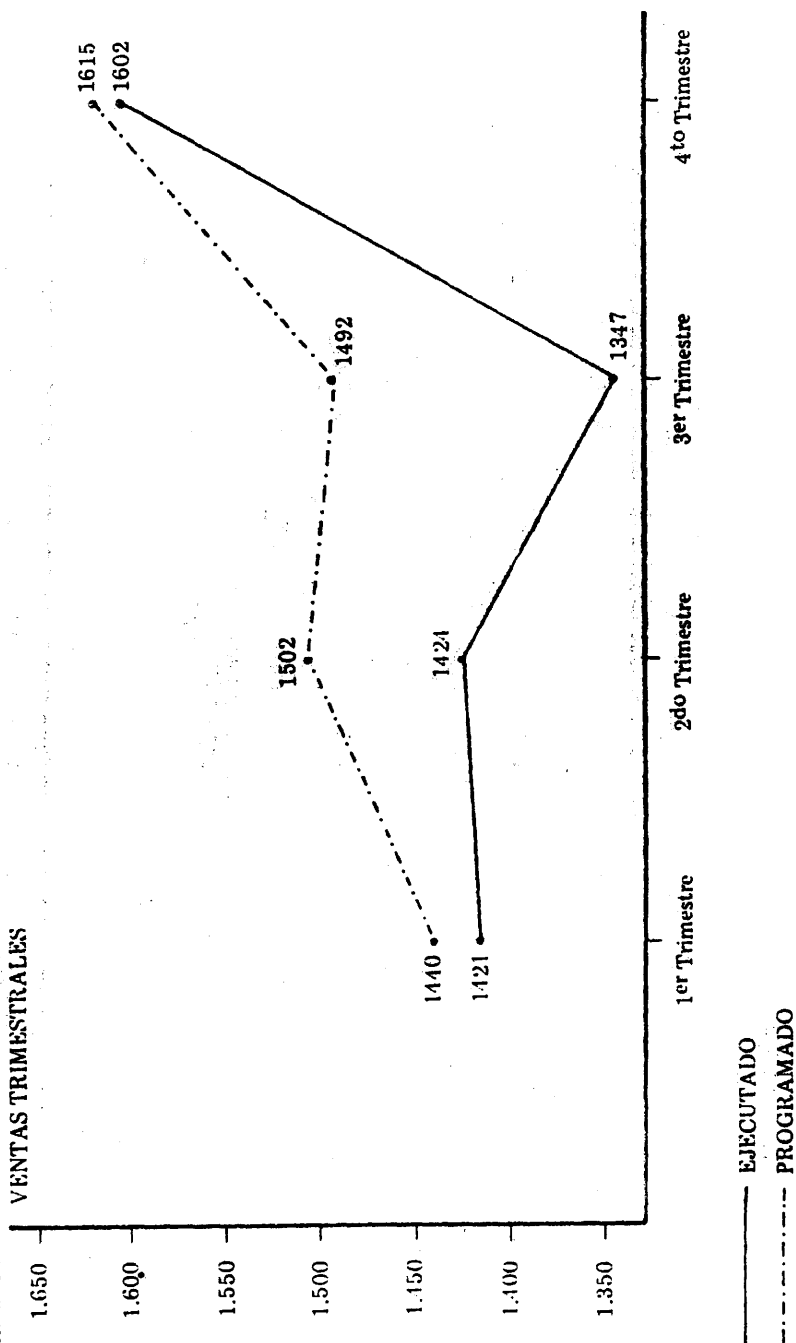


GRAFICO 3

PRODUCCION ANUAL.

Millones de Bs.

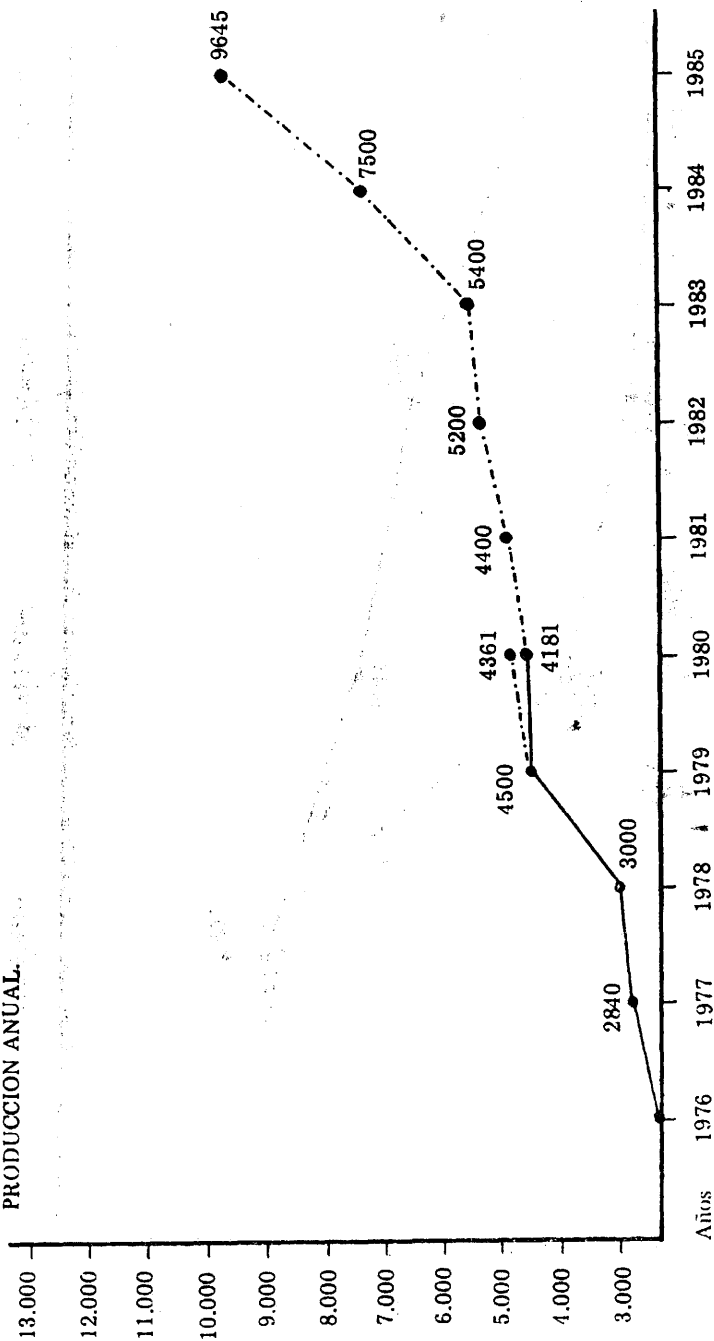


GRAFICO 4

Millones de Bs. PRODUCCION TRIMESTRAL

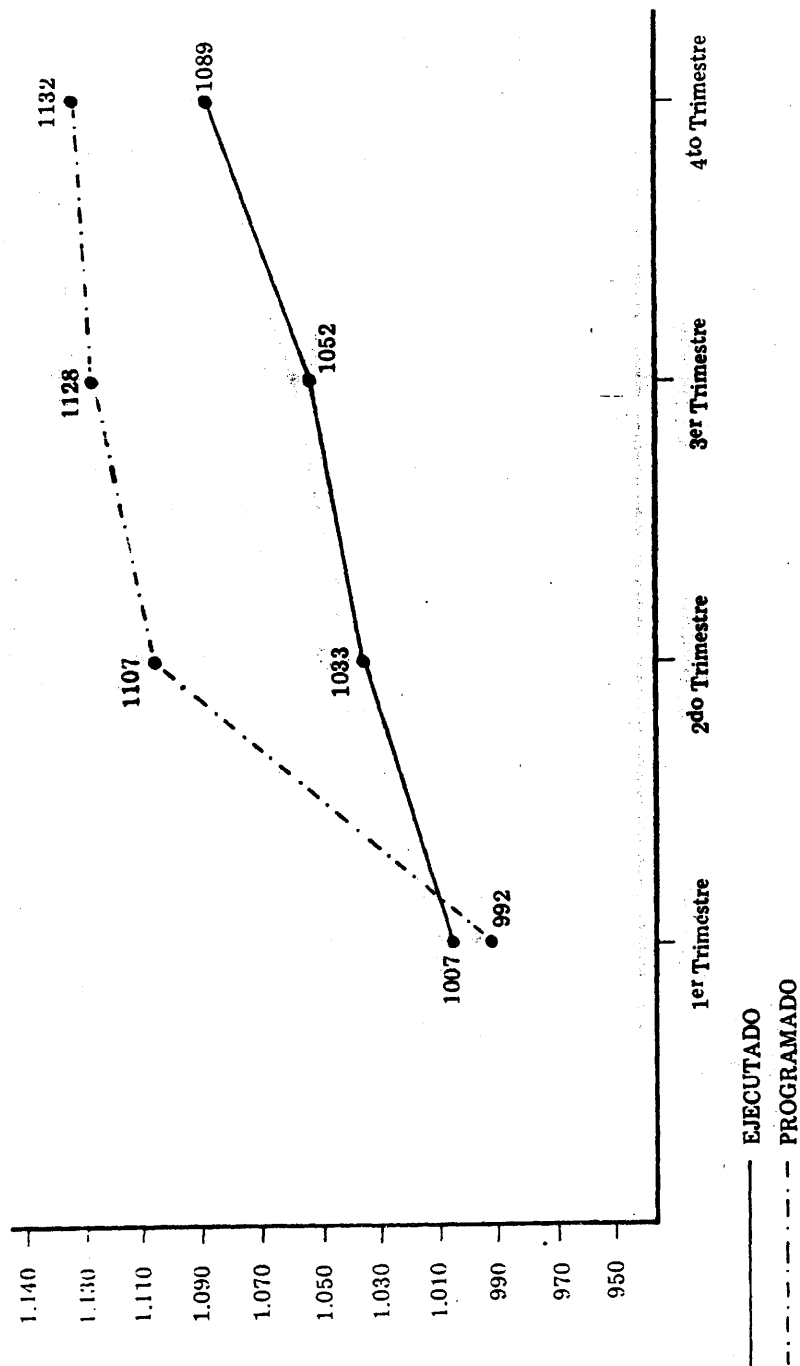
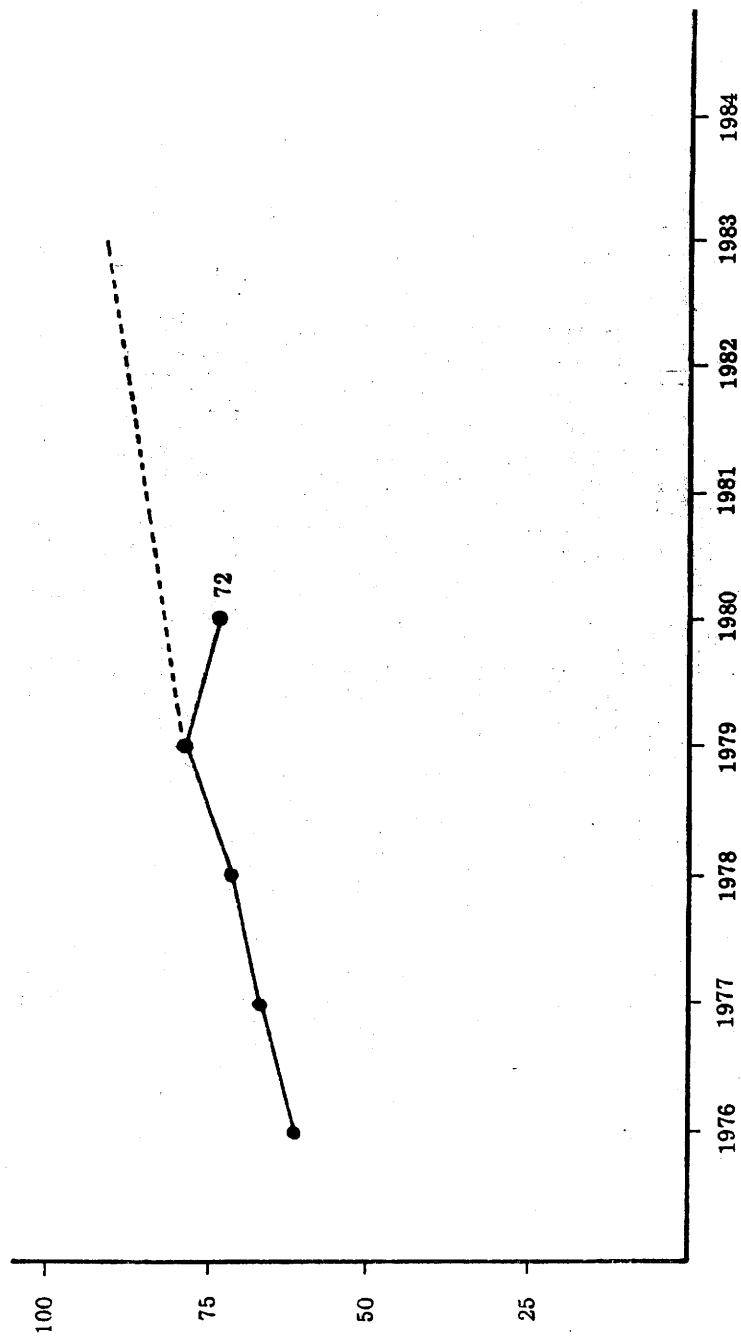


GRAFICO 5

UTILIZACION DE LA CAPACIDAD INSTALADA.



CONTROL DE GESTION DE EMPRESAS															
CUADRO No. 25 Ejecución de las Ventas															
RAZON SOCIAL															
ANO															
TRIMESTRE															
PRODUCTO	Unidad de Medida	1er. trimestre			2do. trimestre			3er. trimestre			4 to. trimestre			Anual	
		Estimado	Ejecutado	Coef. de ejecución	Estimado	Ejecutado	Coef. de ejecución	Estimado	Ejecutado	Coef. de ejecución	Estimado	Ejecutado	Coef. de ejecución	Estimado	Coef. de ejecución
VENTAS (UNIDADES FISICAS)															
A	TON	500	550	1.10	600	600	1.00	700	600	0.86	700	650	0.93	2,500	0.96
B	TON	250	250	1.00	250	250	1.00	250	250	1.00	250	250	1.00	1,000	1.00
C	TON	1,000	1,100	1.10	1,000	1,250	1.25	1,000	1,200	1.20	1,700	1,250	0.74	4,700	1.02
D	TON	150	180	1.20	200	180	0.90	200	200	1.00	250	250	1.00	800	1.01
E	TON	300	280	0.93	300	240	0.80	300	250	0.83	100	200	2.00	1,000	0.95
F	TON	1,200	1,200	1.00	1,200	900	0.75	1,000	700	0.70	1,600	1,400	0.87	5,000	0.84
		3,400	3,540	1.04	3,550	3,420	0.96	3,450	3,200	0.93	4,600	4,000	0.87	15,000	0.94
VENTAS (MILLONES DE BOLIVARES)															
A	MBS	250	275	1.10	300	300	1.00	350	300	0.86	350	325	0.93	1,250	0.96
B	MBS	100	100	1.00	100	100	1.00	100	100	1.00	100	100	1.00	400	1.00
C	MBS	587.5	550	0.94	587.5	625	1.06	587.5	600	1.02	587.5	625	1.06	2,350	1.02
D	MBS	37.5	45	1.20	50	45	0.90	50	50	1.00	62.5	62.5	1.00	200	1.01
E	MBS	105	91	0.87	105	84	0.80	105	87.5	0.83	35	70	2.00	350	0.95
F	MBS	360	360	1.00	360	270	0.75	300	210	0.70	480	420	0.87	1,500	0.84
		1,440.0	1,421	0.99	1,502.5	1,424	0.95	1,492.5	1,347.5	0.90	1,615.0	1,602.5	0.99	6,050	0.96

CONTROL DE GESTION DE EMPRESAS

CUADRO No. 26

PRIMERS

CUADRO No. 26

245

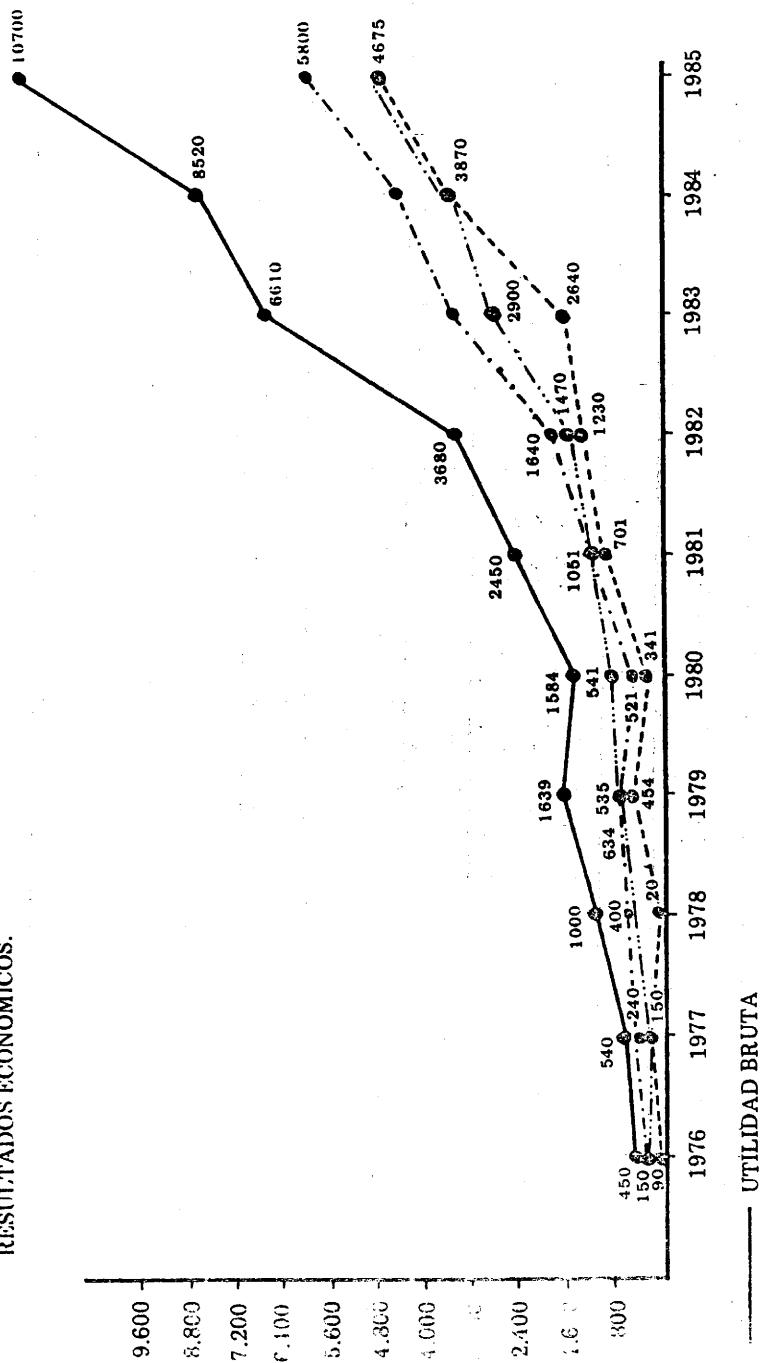
OCECON OFICINA CENTRAL DE CONTROL DE GESTION		CONTROL DE GESTION DE EMPRESAS		
RAZON SOCIAL		CUADRO No. 27 Gastos de Comercialización		
AÑO		TRIMESTRE		
CODIGO	CONCEPTO	Presupuestado	Ejecutado	Variación
61.11.00	GASTOS DE COMERCIALIZACION	1.063.700	1.063.000	- 700
62.11.31	Remuneraciones	138.700	130.000	- 8.700
62.11.32	Materiales y suministros	350.000	320.000	- 30.000
62.11.35	Primas de seguros	13.000	13.000	-
62.11.36	Depreciación y amortización	50.000	50.000	-
62.11.39	Servicios básicos	132.000	130.000	- 2.000
62.11.40	Publicidad y gastos diversos de comercialización	380.000	420.000	+40.000

OCECON OFICINA CENTRAL DE CONTROL DE GESTION		CONTROL DE GESTION DE EMPRESAS		CUADRO No. 28 Estado de Resultados Comparado		
RAZON SOCIAL						
AÑO		TRIMESTRE				
CODIGO	CONCEPTO	Presupuestado	Ejecutado	Variación		
51.00	Ventas netas de bienes y servicios	6.050.000	5.795.000	- 255.000		
71.00	Más: ajustes de ventas por precios políticos	+ 200.000	+ 200.000	-		
61.00	Menos: costos de los productos vendidos	- 4.611.300	- 4.411.000	- 200.300		
81.00	Utilidad bruta	1.638.700	1.584.000	54.700		
62.00	Menos: gastos de comercialización	-	- 1.063.000	- 700		
63.00	Menos: gastos generales y de administración	-	-	-		
72.00	(+ o -): ajustes por costos sociales	-	-	-		
82.00	Utilidad de operación	575.000	521.000	-54.000		
64.00	Menos: gastos financieros	- 11.000	- 50.000	- 39.000		
65.00	Menos: gastos de tipo social	-	-	-		
66.00	Menos: Otros egresos no de operación	-	-	-		
72.00	Más: otros ingresos no de operación	+70.000	+70.000	-		
72.00	Menos: contrapartida por ajustes de ventas por precios políticos	- 200.000	- 200.000	-		
72.00	(+ o +): contrapartida por ajustes por costos sociales	-	-	-		
67.00	Menos: impuesto sobre la renta	-	-	-		
83.00	Utilidad neta	434.000	341.000	93.000		
53.00	Más: transferencias corrientes recibidas del sector público	+ 200.000	+ 200.000	-		
63.00	Menos: transferencias corrientes otorgadas al sector público	-	-	-		
84.00	Utilidad del ejercicio	634.000	541.000	93.000		

OCHCON OFICINA CENTRAL DE CONTROL DE GESTION				
CONTROL DE GESTION DE EMPRESAS				
RAZON SOCIAL		CUADRO No. 29		
AÑO		Balances General Comparado		
TRIMESTRE		Hoja 1		
CODIGO	CONCEPTO	Balance Presupuestado	Balance Real	Variaciones
10	ACTIVO	11.885.000	12.117.000	- 232.000
11	ACTIVO CIRCULANTE	3.153.000	3.385.000	- 232.000
	— Caja y bancos	123.000	645.000	- 172.000
	— Deudores	600.000	600.000	—
	— Inventarios	2.080.000	2.140.000	- 60.000
	— Otros	—	—	—
12	INVERSIONES FINANCIERAS	—	—	—
	— Valores públicos	—	—	—
	— Otros	—	—	—
13	ACTIVO FIJO	8.452.000	8.452.000	—
	— Activos fijos en operación	9.032.000	9.032.000	—
	— Menos: depreciación	(1.200.000)	(1.200.000)	—
	— Otros fijos	120.000	120.000	—
	— Obras en proceso	500.000	500.000	—
14	ACTIVO INTANGIBLE	210.000	210.000	—
	— Intangible	220.000	220.000	—
	— Menos: amortización	(10.000)	(10.000)	—
15	ACTIVO DIFERIDO	—	—	—
16	OTROS ACTIVOS	70.000	70.000	—

OCECON OFICINA CENTRAL DE CONTROL DE GESTION			CONTROL DE GESTION DE EMPRESAS		
RAZON SOCIAL			CUADRO No. 29 Balance General Comparado		
ANO			Hoja 2		
TRIMESTRE					
CODIGO	CONCEPTO	Balance Presupuestado	Balance Real	Variaciones	
20	PASIVO	4.241.000	4.566.000	- 325.000	
21	PASIVO CIRCULANTE	1.891.000	2.216.000	- 325.000	
	— Cuentas y efectos a pagar	1.891.000	1.891.000	—	
	— Acredores por prestaciones	800.000	1.125.000	- 325.000	
	— Porción circulante del pasivo a mediano y largo plazo	20.000	20.000	—	
	— Otros pasivos circulantes	—	—	—	
22	PASIVO A MEDIANO Y LARGO PLAZO	2.350.000	2.350.000	—	
	— Cuentas y efectos a pagar	1.800.000	1.800.000	—	
	— Acredores por prestaciones	200.000	200.000	—	
	— Plan de jubilaciones y prestaciones sociales	—	—	—	
30	PATRIMONIO	7.644.000	7.551.000	93.000	
31	CAPITAL	5.000.000	5.000.000	—	
	— Capital en acciones	—	—	—	
	— Capital no accionario	—	—	—	
	— Transferencias de capital del sector público	—	—	—	
	— Superavit de capital	—	—	—	
32	RESERVAS	210.000	210.000	—	
34	SUPERAVIT NO DISTRIBUIDO O DEFICIT ACUMULADO	2.434.000	2.341.000	93.000	
	— Saldo de ejercicios anteriores	1.800.000	1.800.000	—	
	— Más o menos: ajustes de ejercicios anteriores	634.000	541.000	93.000	
	— Más: superavit del ejercicio no distribuido	—	—	—	
	— Menos: déficit del ejercicio	—	—	—	
20 + 30	PASIVO Y PATRIMONIO	11.895.000	12.117.000	- 222.000	

GRAFICO 6
RESULTADOS ECONOMICOS.



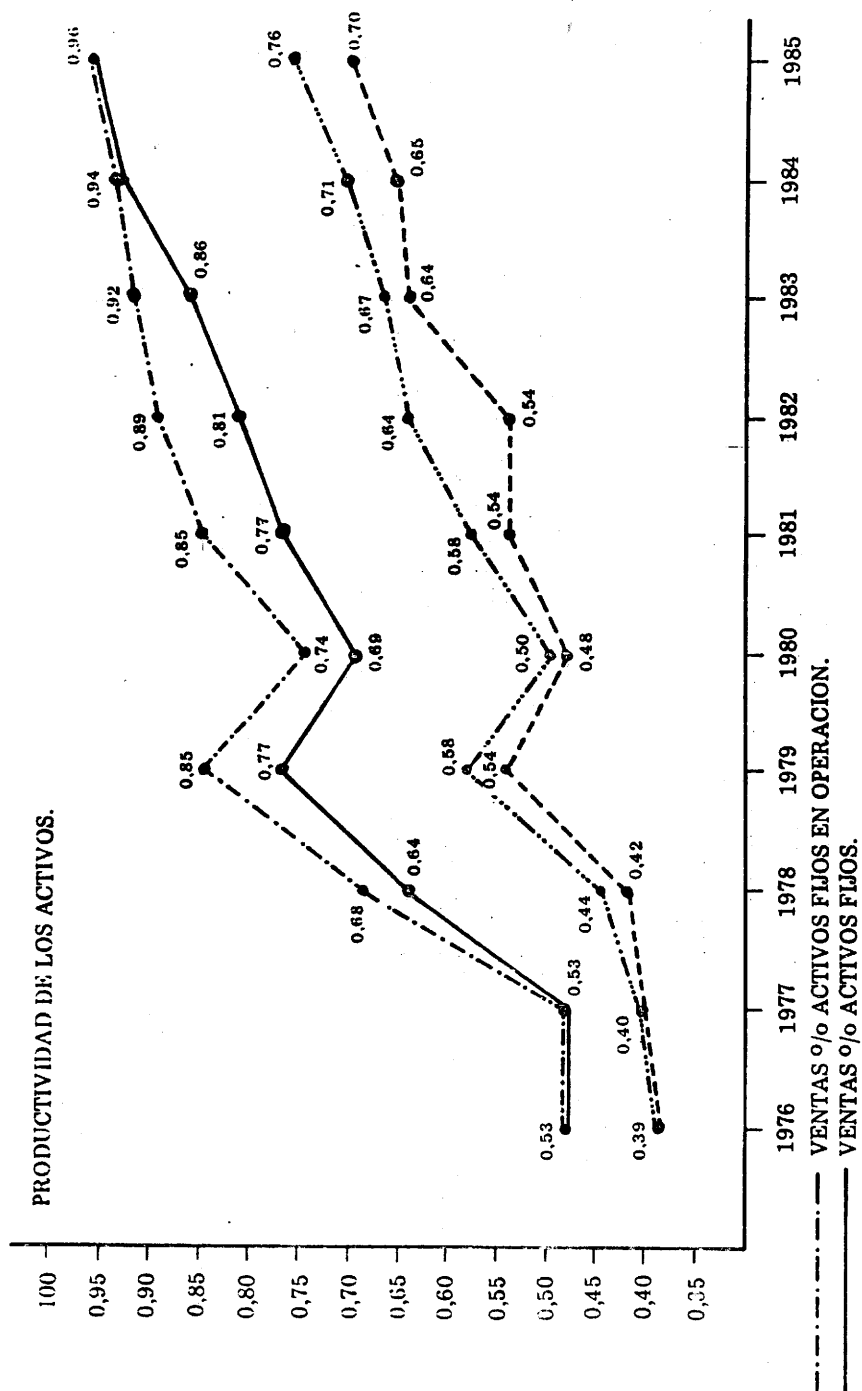
OCDECON OFICINA CENTRAL DE CONTROL DE GESTION											
CONTROL DE GESTION DE EMPRESAS											
RAZON SOCIAL		CUADRO No. 30 Serie histórica del estado de resultados (en millones de Bs)									
AÑO		TRIMESTRE									
CODIGO	CONCEPTO	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985
51.00	Ventas netas de bienes y servicios	3.000	3.300	4.000	6.050	5.795	7.010	9.000	12.500	15.500	19.500
71.00	Más: ajustes de ventas por precios	50	80	140	200	200	270	330	585	700	845
61.00	Menos: costos de los productos vendidos	2.600	2.840	3.180	4.611	4.411	4.830	5.650	6.475	7.680	9.645
81.00	Utilidad bruta	450	540	1.000	1.639	1.584	2.450	3.680	6.610	8.520	10.700
62.00	Menos: gastos de comercialización	300	300	600	1.063	1.063	1.399	2.040	3.305	3.370	4.900
82.00	Utilidad de operación	150	240	400	575	521	1.051	1.640	3.305	4.650	5.800
64.00	Menos: gastos financieros	10	10	10	11	50	80	80	80	80	80
52.00	Más: otros ingresos no de operación	50	80	140	+ 70 - 200	+ 70 - 200	270	330	585	700	845
73.00	Menos: contratos ajust. V.P.P.P.	90	150	250	- 134	341	701	1.230	2.640	3.870	4.875
83.00	Utilidad neta	60	90	150	1200	1200	350	240	260	-	-
53.00	Más: transferencias Rec. del Sector Público	150	240	400	634	541	1.051	1.470	2.900	3.870	4.875
84.00	Utilidad del ejercicio										

CONTROL DE GESTION DE EMPRESAS											
OCECON OFICINA CENTRAL DE CONTROL DE GESTION											
CUADRO No. 31											
Serie histórica del balance general											
(millones de bolívares)											
Hoja 1											
TRIMESTRE											
RAZON SOCIAL											
AÑO											
CODIGO	CONCEPTO	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985
10	ACTIVO	7.706	8.216	9.420	11.160	12.117	12.980	15.262	19.462	23.932	27.802
11	ACTIVO CIRCULANTE:										
	Caja y bancos	2.050	2.040	3.000	3.050	3.385	3.700	3.870	4.900	5.280	5.300
	Deudores	500	470	600	450	445	400	500	500	650	700
	Inventarios	550	500	600	600	600	600	570	600	600	600
		1.000	1.000	1.900	2.000	2.140	2.500	2.800	3.800	4.000	4.000
12	INVERSIONES FINANCIERAS										
	Acciones	-	-	-	-	-	-	110	-	2.200	2.200
13	ACTIVO FIJO	5.656	6.176	6.250	7.800	8.452	9.100	11.152	14.452	16.432	20.302
	Activos en operación	5.956	6.576	6.430	8.000	9.032	9.650	11.672	15.262	18.232	22.502
	(Menos): depreciación	(300)	(400)	(600)	(900)	(1.200)	(1.400)	(1.600)	(1.800)	(2.000)	(2.200)
	Otros tipos	-	-	-	200	120	250	180	200	200	-
	(Obras en proceso)	-	-	420	500	500	600	900	800	-	-
14	ACTIVO INTANGIBLE:										
	Intangible	-	-	170	210	210	170	220	70	20	-
	(Menos): amortización	-	-	-	(10)	(10)	(50)	(100)	(150)	(200)	-
15	OTROS ACTIVOS										
		-	-	-	100	70	10	10	30	-	-

CONTROL DE GESTION DE EMPRESAS											
OCECON OFICINA CENTRAL DE CONTROL DE GESTION											
RAZON SOCIAL											
ANO											
TRIMESTRE											
CUADRO No. 31 Serie histórica del balance general (millones de bolívares)											
Hoja 2											
CODIGO	CONCEPTO	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985
20	PASIVO	2.080	2.300	3.074	4.150	4.568	4.376	5.100	6.100	6.500	6.500
21	PASIVO CIRCULANTE	1.500	1.500	2.000	1.950	2.216	2.378	3.000	4.000	4.500	4.500
	- Cuentas y efectos a pagar	500	600	1.050	1.000	1.071	1.071	1.300	1.800	2.100	2.100
	- Acreedores por préstamos	1.000	900	950	800	1.125	1.100	1.500	2.000	2.200	2.200
	- Porción circulante del pasivo a mediano y largo plazo				150	20	200	200	200	200	200
22	PASIVO A MEDIANO Y LARGO PLAZO	580	800	1.074	2.200	2.352	2.000	2.100	2.100	2.000	2.000
	- Cuentas y efectos a pagar				600	350	250	300	300	200	200
	- Acreedores por préstamos	500	700	924	1.500	1.800	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500
	- Plan de jubilaciones y prestaciones soc.	80	100	150	200	200	250	300	300	300	300
30	PATRIMONIO	5.828	5.916	6.345	7.010	7.551	8.602	10.162	13.562	17.432	21.302
31	CAPITAL	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000
	- Capital en acciones	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000
32	RESERVAS	100	150	180	210	210	210	300	600	800	800
34	SUPERAVIT NO DISTRIBUIDO O DEFICIT ACUMULADO	528	766	1.166	1.800	2.341	3.392	4.862	7.762	11.632	15.502
	- Saldo de ejercicios anteriores	316	526	766	1.166	1.800	2.341	3.392	4.862	7.762	10.627
	- (Mas); superavit del ejercicio no distribuido	150	240	400	634	541	1.051	1.470	2.900	3.870	4.875
20 + 30	PASIVO Y PATRIMONIO	7.706	8.216	9.420	11.160	12.117	12.990	15.262	19.462	23.932	27.802

GRAFICO 7

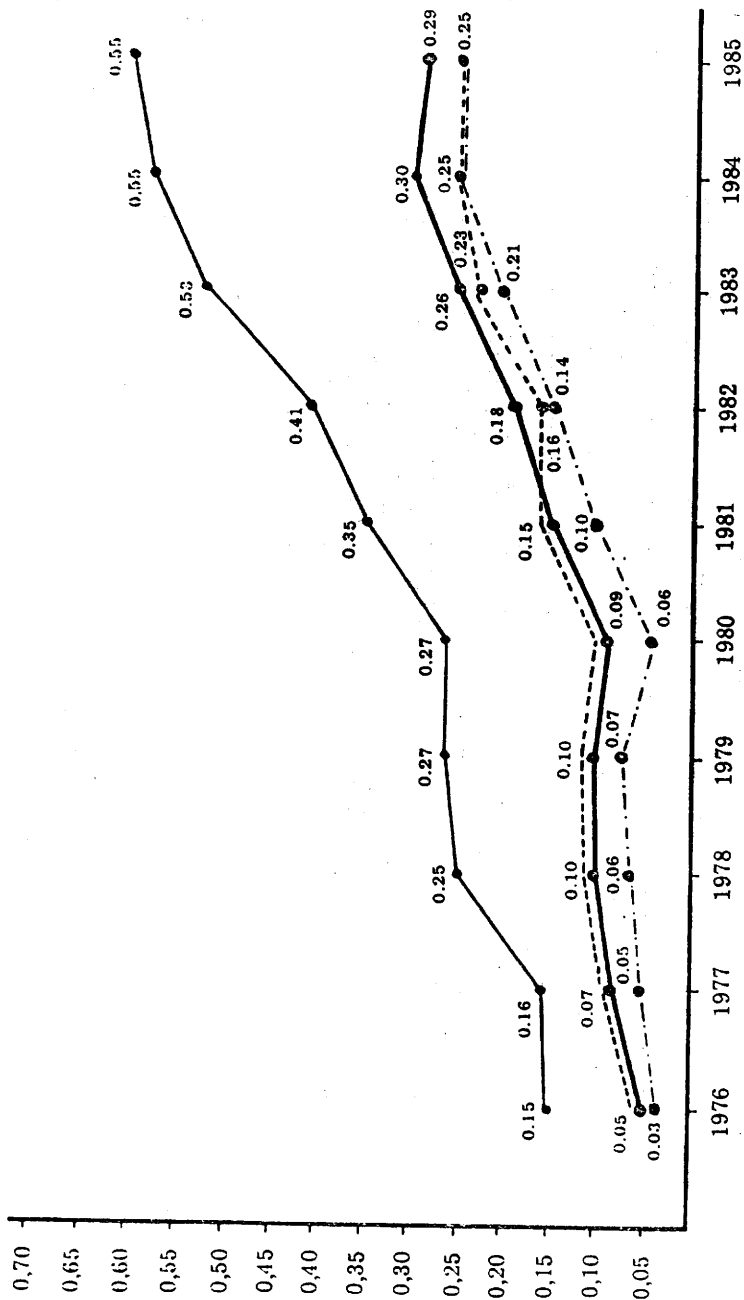
PRODUCTIVIDAD DE LOS ACTIVOS.



COMISION OFICINA CENTRAL DE CONTROL DE GESTION										CONTROL DE GESTION DE EMPRESAS										CUADRO No. 32 Productividad de los activos (millones de Bs.)									
RAZON SOCIAL										TRIMESTRE																			
AÑO																													
Ventas Netas 51.00		Activos Fijos 13.00		Activos Fijos en Operación (X)		Activos en Opera- ción (XX)		Activos Totales 10.00		Ventas Netas ÷ Activos Fijos (1) ÷ (2)		Ventas Netas ÷ Activos Fijos en Operación (1) ÷ (3)		Ventas Netas ÷ Activo en Operación (1) ÷ (4)		Ventas Netas ÷ Activos Totales (1) ÷ (5)													
Bohvaras (1)	Indice	Bohvaras (2)	Indice	Bohvaras (3)	Indice	Bohvaras (4)	Indice	Bohvaras (5)	Indice	Relación (6)	Indice	Relación (7)	Indice	Relación (8)	Indice	Relación (9)													
1976	3.000	100	5.556	100	5.556	100	7.706	100	0.53	100	0.53	100	0.39	100	0.39	100													
1977	3.300	110	6.176	109	6.176	109	8.216	107	0.53	100	0.53	100	0.40	102	0.40	102													
1978	4.000	133	6.250	110	5.830	103	9.000	117	0.64	121	0.68	128	0.41	113	0.42	108													
1979	6.050	202	7.800	138	7.100	125	10.460	136	0.77	145	0.85	160	0.58	139	0.54	138													
1980	5.795	193	8.452	149	7.832	138	11.497	149	0.69	130	0.74	140	0.50	128	0.48	123													
1981	7.010	234	9.100	161	8.250	146	12.130	157	0.81	153	0.85	160	0.58	149	0.54	138													
1982	9.000	300	11.152	197	10.072	178	14.072	183	0.81	153	0.89	168	0.64	164	0.54	138													
1983	12.500	417	14.462	256	13.462	238	18.462	240	0.86	162	0.92	174	0.67	172	0.64	164													
1984	15.500	517	16.132	291	15.432	281	21.732	282	0.94	177	0.94	177	0.71	182	0.65	167													
1985	19.500	650	20.312	355	20.302	359	25.602	332	0.96	181	0.96	181	0.76	195	0.70	179													

GRAFICO 8

RENDIMIENTO SOBRE LAS VENTAS.



UTILIDAD BRUTA % VENTAS.
UTILIDAD OPERACION % VENTAS.

CONTROL DE GESTION DE EMPRESAS

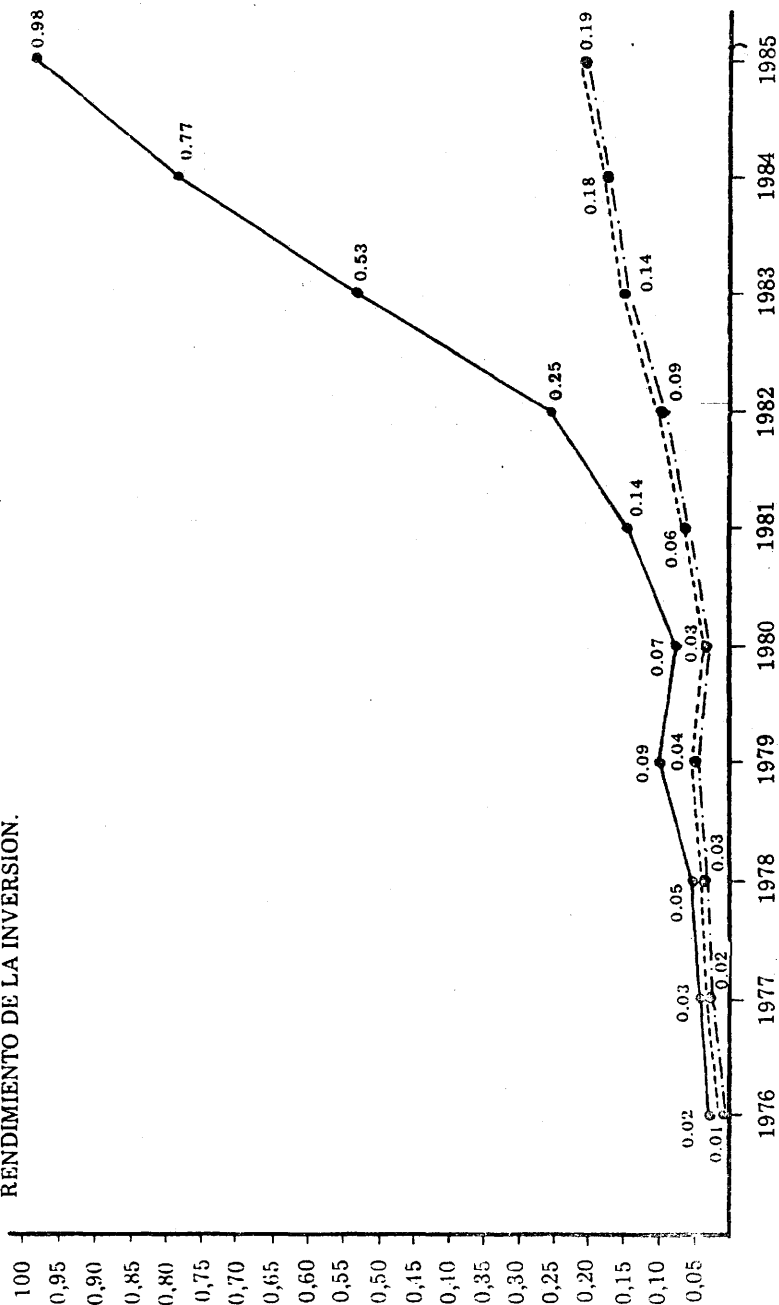
CUADRO No 33

PRIMISTRE

257

GRAFICO 9

RENDIMIENTO DE LA INVERSION.



UTILIDAD NETA % CAPITAL CONTABLE
UTILIDAD NETA % ACTIVO EN OPERACION

CONTROL DE GESTION DE EMPRESAS

**Rendimiento sobre la inversión
(millones de Bs.)**

TRIMESTRE

259

CONTROL DE GESTION DE EMPRESAS

CUADRO No. 35
Productividad de la mano de obra

TRIMESTRE

260

COLOCAN OFICINA CENTRAL DE
(CONTROL DE GESTION

TRIMISTRE

CUADRO No. 36
Relaciones de endeudamiento
(millones de Bs.)

Años	Capital Contable		Deuda Largo Plazo		Deuda Total		Activo Fijo		Activo Total		Deuda Total + Activo Total (3) + (5)		Deuda Largo Plazo + Activo Total (2) + (5)		Deuda Largo Plazo + Activo Fijo (2) + (4)		Deuda Total + Capital Contable (3) + (1)	
	Bolívares (1)	Índice	Bolívares (2)	Índice	Bolívares (3)	Índice	Bolívares (4)	Índice	Bolívares (5)	Índice	Relación (6)	Índice	Relación (7)	Índice	Relación (8)	Índice	Relación (9)	
1976	5.625	100	580	100	2.080	100	5.656	100	7.706	100	0,26	100	0,08	100	0,10	100	0,37	100
1977	5.916	105	800	138	2.300	110	6.176	109	8.215	107	0,28	108	0,10	125	0,13	130	0,39	105
1978	6.346	113	1.074	185	3.074	148	6.250	110	9.420	122	0,33	127	0,11	137	0,17	170	0,48	130
1979	7.010	125	2.200	379	4.150	200	7.800	138	11.160	145	0,37	142	0,20	250	0,28	280	0,59	159
1980	7.551	134	2.350	405	4.566	220	8.452	149	12.117	157	0,38	146	0,19	237	0,28	280	0,60	162
1981	8.602	153	2.000	345	4.378	210	9.100	161	12.980	168	0,34	131	0,15	187	0,22	220	0,51	138
1982	10.162	181	2.100	362	5.100	245	11.152	197	15.262	198	0,33	127	0,14	175	0,19	190	0,50	135
1983	13.362	238	2.100	362	6.100	293	14.452	256	19.462	252	0,31	119	0,11	137	0,15	150	0,46	124
1984	17.432	310	2.000	345	5.500	312	16.432	291	23.932	310	0,27	104	0,08	100	0,12	120	0,37	100
1985	21.302	379	2.000	345	6.500	312	20.302	359	27.802	361	0,23	88	0,07	87	0,10	100	0,31	84

OFICINA CENTRAL DE
CONTROL DE GESTION

CUADRO No. 37
Solvencia y capacidad cobertura endeudamiento
(millones de Bs)

CUADRO No. 37 Solvencia y capacidad cobertura endeudamiento (millones de Bs)																
TRIMESTRE																
Años	Utilidad Neta 83.00		Depreciación y amortización (X)		Fondos Generados Interamente (1) + (2)		Gastos Financieros 64.00		Amortización deuda de largo plazo (XX)		Gastos Financieros amort. deuda largo plazo (4) ÷ (5)		Cobertura de gastos financieros (3) : (4)		Cobertura de gastos financieros y amort. deuda largo plazo (3) ÷ (6)	
	Bolívares	Índice	Bolívares	Índice	Bolívares	Índice	Bolívares	Índice	Bolívares	Índice	Bolívares	Índice	Relación	Índice	Relación	Índice
1976	90	100	100	100	190	100	10	100	—	—	—	—	19.00	100	—	—
1977	150	167	100	131	250	131	10	100	—	—	—	—	25.00	131	—	—
1978	250	278	200	237	450	237	10	100	—	—	—	—	45.00	237	—	—
1979	434	482	310	392	744	392	11	110	—	—	—	—	67.63	356	4.62	100
1980	341	379	300	337	641	337	50	500	150	100	161	100	12.82	67	9.16	198
1981	701	779	240	240	941	495	80	800	20	13	70	43	11.76	62	3.36	73
1982	1.230	1.367	250	250	1.480	779	80	800	200	133	280	174	13.50	97	5.29	114
1983	2.640	2.933	250	250	2.990	1.521	80	800	200	133	280	174	36.12	190	10.32	223
1984	3.870	4.300	250	250	4.120	2.168	80	800	200	133	280	174	51.50	271	14.71	318
1985	4.875	5.417	200	200	5.075	2.671	80	800	200	133	280	174	63.44	334	18.12	392
											</					

CONTROL DE GESTION DE EMPRESAS

CUADRO No. 38
Liquidez financiera
(millones de Bs.)

(millones de Bs.)

263

CONTROL DE GESTION DE EMPRESAS												
CUADRO No. 39 Composicion del capital de trabajo (millones de Bs.)												
RAZON SOCIAL												
TRIMESTRE												
Años	ACTIVO CIRCULANTE			PASIVO CIRCULANTE							Capital de tra- abajo neto (1) - (6)	
	Total Activo circulante 11.00	Activo Dispo- nible 11.01-11.02 11.03	Cuentas a Cobrar 11.04 11.05	Activo exigi- ble (1)	Activo realizable (II)	Total pasivo circulante 21.00	Cuentas por pagar 21.01-21.02	Porción circu- lante de pasivo a largo plazo (III)	Créditos banca- rio a corto plazo 21.03	Capital de tra- abajo neto (1) - (6)		
	Bolívares (1)	Bolívares (2)	Bolívares (3)	Bolívares (4)	Bolívares (5)	Bolívares (6)	Bolívares (7)	Bolívares (8)	Bolívares (9)	Bolívares (10)		
	Indice	Indice	Indice	Indice	Indice	Indice	Indice	Indice	Indice	Indice		
1976	2 050	560	550	100	1 000	1 500	500	100	1 000	100	550	
1977	2 040	540	500	91	1 000	1 500	500	100	900	90	540	
1978	3 000	500	600	109	1 900	2 000	1 060	210	950	95	1 000	
1979	3 050	450	600	109	2 000	1 950	1 000	200	800	80	1 100	
1980	3 185	645	600	109	2 140	2 216	1 071	214	1 125	112	1 189	
1981	3 700	600	600	109	2 500	2 378	1 559	218	1 100	110	1 322	
1982	3 870	500	570	104	2 800	3 000	1 300	260	1 500	150	2 370	
1983	4 900	500	600	109	3 800	4 000	1 800	360	2 000	200	900	
1984	5 280	680	600	109	4 000	4 500	2 100	420	2 200	220	780	
1985	5 300	700	600	109	4 000	4 500	2 100	420	2 200	220	800	

11.04 11.05 11.06 11.07 11.08 11.09 11.10 11.11 11.12 11.13 11.14 11.15 11.16 11.17 11.18 11.19 11.20 11.21 11.22

UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)

UNIDAD (ES) EJECUTORA (S)

Liquidez y otras relaciones

265

