

Revista

de

Ciencias Económicas

PUBLICACIÓN DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
CENTRO DE ESTUDIANTES Y COLEGIO
DE GRADUADOS

La dirección no se responsabiliza de las afirmaciones, los juicios y las doctrinas que aparezcan en esta Revista, en trabajos suscritos por sus redactores o colaboradores.

DIRECTORES

Dr. Luis A. Podestá Costa

Por la Facultad

Emilio Bernat

Por el Centro de Estudiantes

José S. Mari

Por el Centro de Estudiantes

SECRETARIO DE REDACCIÓN

Carlos E. Daverio

REDACTORES

Silvio Pascale

Ovidio V. Schiopetto

Por la Facultad

Angel Boigen

Por el Centro de Estudiantes

Armando Massacane

Por el Centro de Estudiantes

Año XIX

Junio, 1931

Serie II, N° 119

DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN
CALLE CHARCAS 1835
BUENOS AIRES

de Remo Malinverni

Nuevo horizonte administrativo: El control del presupuesto ⁽¹⁾

I — DEFINICIÓN — PRESUPUESTO DE ESTADO Y PRESUPUESTO PRIVADO.

Desde hace un tiempo los diarios de varios países se ocupan del problema del "Control del Presupuesto". Recientemente en Ginebra un Congreso se ocupó de éste tema, Congreso promovido por el "Instituto Internacional de Organización científica del Trabajo", al cual asistieron delegados de varias naciones, entre los cuales estuvo el suscrito.

¿Qué es lo que se entiende por Control de Presupuesto? Se entiende por tal el control de la previsión que se puede hacer, sea en la economía privada o en la pública, por el individuo en la empresa.

No es solamente "previsión" lo que debe tenerse en cuenta, sino especialmente "control" constante del presupuesto. Tal control, permite constatar las desviaciones en más o menos de la línea preventivamente trazada, desviaciones que servirán para una mejor valuación de los presupuestos siguientes y también una mayor valorización por la experiencia adquirida, y también servirá para un mejor control en todos los ramos de finanzas. Es obvio que cualquier previsión debe fundarse sobre un análisis riguroso, exacto, de la experiencia adquirida, como también de las condiciones generales de la industria y del mercado. La preparación del presupuesto como lo veremos más adelante, requiere una serie de indagaciones laboriosas, de manera que la previsión sea lo más exacta posible. La administración basada en el instinto, en el oportunismo, es sustituida

(1) Traducción de Jacobo Wainer.

por la administración cuidadosa, basada en elementos positivos, o sea la *administración razonada*, así entendido, el presupuesto se convierte en un importante instrumento en el campo de la hacienda, en el cual introduce un elemento de mayor estabilidad. De una mayor estabilidad en la hacienda, se consigue una mayor estabilidad en la vida económica del país. Alguien, en el Congreso de Ginebra, ha afirmado que la crisis americana de 1929, ha traído como consecuencia el desenvolvimiento del sistema del "Control del Presupuesto", puesto que las empresas, que lo habían ya adoptado, habían podido sobreponerse a la crisis de una manera bastante eficiente. A su debido tiempo hablaremos de la importancia del sistema para la economía pública y privada. Por lo tanto se puede establecer que así entendido, el "Control del Presupuesto", es substancialmente diferente al "balance preventivo" en uso en la hacienda pública y particularmente en el Estado. Las diferencias pueden ser resumidas a las siguientes:

1.º) El Presupuesto del Estado es una Ley; de aquí que le falte la elasticidad que tiene en las haciendas privadas y que en cada caso, para resultar eficaz, el presupuesto debe tener. En la hacienda privada el presupuesto constituye una medida administrativa, no legislativa.

2.º) Por el hecho de ser Ley, el presupuesto del Estado tiene una *autorización*, así como, en la hacienda privada tiene un *programa* a seguir, un límite. No hay posibilidad de economía. El funcionario del Estado, una vez que un gasto ha sido aprobado, piensa que se debe invertir totalmente la suma indicada, aunque hubiera una posibilidad de economía; gasta en ésta forma hasta el límite previsto. Por éstas razones el Presupuesto del Estado no será más que el instrumento de organización económica, un medio de control al rendimiento. El hecho es que en la hacienda pública tal sistema pierde gradualmente su interés y eficacia, mientras que asume cada vez más importancia en la hacienda privada. Sin embargo, en la hacienda pública el Presupuesto pierde su carácter de autorización para asumir el de programa. Así, sobretodo, en las haciendas públicas que tienen un carácter industrial (haciendo del servicio público). Por eso, y todos los oradores del Congreso han estado de acuerdo, el presupuesto deberá ser establecido sobre la base de la hacienda industrial privada.

3º.) En el Estado — y en la hacienda pública en general, — el presupuesto es parte integrante del sistema de contabilidad; mientras que en la hacienda privada el “control del presupuesto” se establece por medio de datos estadísticos.

En cuanto a la denominación de éste nuevo sistema, no se ha podido establecer una italiana, que respondiese perfectamente. Los americanos lo llaman “Budgetair Control”, los alemanes “Budgetkontrolle”, los franceses “Control Budgetaire”. La denominación adoptiva para la previsión en la hacienda pública, de “Bilancio preventivo” o “Bilancio de Previsione” no puede servir en nuestro caso, dada la limitación del significado. Prevee un lado solo del sistema; el presupuesto, la previsión; no el segundo, importantísimo del control. Podría si se quisiera tener una terminología propia italiana, llamarse “Control de previsión”. Pero tal expresión no nos parece suficientemente feliz, por eso preferimos adoptar una denominación mitad italiana mitad francesa el “Controllo Budgetaire”.

II — INTRODUCCIÓN DEL PROCESO DEL PRESUPUESTO EN LA EMPRESA.

La introducción del proceso del presupuesto en la empresa, se ha desenvuelto después de la guerra, especialmente en los Estados Unidos, aunque en Alemania el sistema ha tenido y está por tener cierta difusión. Entre nosotros, apenas si se habla de ellos ahora. No faltan grandes haciendas que establecen presupuestos particulares y standards sobre cuyas cifras controlan los datos efectivos, y miden la eficiencia conseguida.

Para la ejecución del presupuesto en la práctica debe distinguirse la hacienda, que según su característica, por la particular naturaleza de su elaboración, oponga a ésta ejecución. De ahí esta clasificación que dá Coes:

- 1º) Hacienda a número limitado de productos en gran cantidad (esp. automóviles).
- 2º) Hacienda con gran variedad de productos, pero en gran cantidad;;
- 3º) Hacienda con gran variedad de productos, pero en pequeña cantidad y con recargo de comisión;
- 4º) Hacienda que opera solo por comisión.

Es obvio que el establecimiento del proceso del presupuesto sea más fácil en la hacienda del primero, y más difícil en las del último tipo. La previsión en una hacienda que opera esencialmente por comisión, no es fácil. Es igualmente difícil la previsión en la hacienda sujeta a las oscilaciones de la moda; en los productos nuevos, en las que faltan los datos estadísticos del ejercicio anterior, sobre lo que basar la nueva previsión.

En cada caso, para que el sistema pueda introducirse con eficacia, es necesario, siguiendo a Mac Kinsey:

- 1) Aquellos que deben aplicar el presupuesto, deben estar bien penetrados de la política general de la empresa.
- 2) Que la hacienda tenga una organización racional.
- 3) Que el presupuesto sea constituido según datos basados en experiencias anteriores, ya establecidas.
- 4) Que la apreciación de los datos de previsión sea hecha por el mismo que resulte el responsable en la aplicación del presupuesto.
- 5) Que el presupuesto no sea estricto sino elástico, debe ser examinado en periodos regulares de manera que los datos de previsión se ajusten según las nuevas condiciones del mercado.
- 6) Por último, se instruya al personal acerca de la utilidad del sistema y su método para aplicarlo a satisfacción.

Resumiendo: la introducción del sistema, hace que los dirigentes y el personal subalterno tengan una más estrecha colaboración. Los dirigentes y personal se reúnen en determinados periodos de tiempo, para discutir la línea general del presupuesto. Se crea así un nuevo hábito mental, un mayor sentido de la propia responsabilidad y un mayor interés sobre la marcha de la hacienda. Y ésta es una de las faces más importantes del sistema. La costumbre actual, especialmente en nuestra hacienda, es tener al personal subalterno a oscuras sobre los datos de la hacienda; solo los conoce la Dirección. En vez, cada empleado es llamado a establecer la previsión o rendimiento de un Departamento; periódicamente se proyectan los datos efectivos, confrontándolos con lo previsto, a fin de que del examen de lo gastado en más o menos, se pueda rectificar la previsión en el futuro, o para introducir una mayor economía en su

reparto. Se consigue una participación más directa en las gestiones de la empresa de parte del personal subalterno, mayor precisión y ejercicio de responsabilidad.

Es un punto muy discutido en la política del presupuesto si, adoptando el sistema, se debe proceder de arriba abajo o si de abajo arriba. El segundo sistema por el cual el empleado prepara su propio presupuesto para remitirlo a la Dirección, que luego lo estudia, parece mejor. La responsabilidad y el amor propio del empleado se estimulan al máximo. Cada uno debe tener a la vista los datos del precedente periodo de presupuesto, junto con las cifras standard. Luego, la línea general de la política del presupuesto, en relación a la tendencia general de la empresa, deben ser establecidas por la Dirección. La Dirección debe hacer conocer en un informe, las condiciones generales del mercado en lo que atañe a la empresa, si se debe seguir tal o tal otro rubro del ejercicio, si se debe estimular uno o abandonar otro.

La Dirección puede someter a la consideración del empleado las cifras tratadas, de manera que cada uno opine sobre lo que se puede hacer. Lo importante es que en la elaboración de los datos de cada presupuesto particular, participen especialmente aquellos que luego tengan que cuidar su mantenimiento.

Así establecido, para la introducción de éste procedimiento del presupuesto ocurre en la práctica — según Coes — cuatro etapas.

1) Determinación del programa y del plan de las operaciones por mes, trimestre o año.

2) Valuación del programa y del plan del presupuesto particular.

3) Elaboración del presupuesto general (coordinación de todos los presupuestos particulares).

4) Preparación del haber para confrontar los datos del presupuesto con los resultados reales.

Es necesario cuidarse de los dos errores fundamentales, en que fácilmente incurren los industriales aplicando el presupuestos, estos son:

1) Que es necesario introducir el presupuesto en cada rama de la Administración.

2) Que el presupuesto sea estricto, inmutable para todo un ejercicio.

Tal error puede conducir a no pocas decepciones. El presupuesto se aplica ante todo a aquella rama de la administración que tiene más necesidad de ser controlada, vigilada. Es siempre oportuno comenzar con un presupuesto general. En segundo lugar — refiriéndonos a lo dicho más arriba — el presupuesto debe ser elástico, y examinado periódicamente; y tanto más según que la hacienda esté más o menos sujeta a las oscilaciones del mercado, a las variaciones en la moda, etc. Por lo que, mientras el presupuesto pueda aplicarse a la previsión o al control de mayor número de hechos de la producción, con tal que sea convertibles a cifras, prácticamente es mejor comenzar con introducirlo solo en algunos de ellos. Además su introducción debe adaptarse a la organización de la contaduría y administrativa de hacienda. Puede suceder, que algunos sea necesario cambiar en cierta parte el orden contable, la clasificación y el agrupamiento de los gastos en relación a la responsabilidad que se desee instituir y controlar. Además la introducción de un sencillo presupuesto de los gastos implica una importante labor preliminar, sea para rever la clasificación o el reagrupamiento de los gastos en sentido indicado; sea también sobre todo, para desechar la entidad de único elemento de los gastos en relación a los varios grados de actividad, establecer el gasto “mínimo” para cada título que debe ser “máximo” para el responsable de su mantenimiento — fijar el “coeficiente” de comparación. Todo ésto requiere una labor continua, examen de los datos de los ejercicios precedentes, estudio de la posibilidad de reducir el gasto único, eventualmente análisis del tiempo, modificaciones del sistema, etc. En cada caso es sobre datos positivos y no sobre cálculos que se debe obrar. Importante es la fijación de los presupuestos de venta.

Puede ser establecido el “coeficiente”-tipo siempre según Coes, en la siguiente forma:

- 1) El precio de costo y el importe neto de la venta.
- 2) El gasto de elaboración y la producción neta;
- 3) El gasto de elaboración y el monto neto de la venta;
- 4) El Stock de materia prima y la producción neta;
- 5) La cantidad del producto en curso de elaboración la producción neta;
- 6) La materia prima empleada directamente en la elaboración y el monto neto de la venta;

- 7) La mano de obra directa y el importe neto de la venta;
- 8) La mano de obra directa y la indirecta;
- 9) El Stock complementario y el monto de la venta;
- 10) El Stock de producto acabado y el monto neto de la venta;
- 11) El costo fijo y el importe total del costo de fabricación;
- 12) La utilidad bruta y el importe neto de la venta;
- 13) El gasto de la venta y el importe neto de la venta;
- 14) El costo de la publicidad y el importe neto de la venta;
- 15) El gasto general y el importe neto de la venta; etc.

La importancia de la institución de tal coeficiente en una empresa es grande y lo saben muy bien, por lo mismo que pueden confrontarlo aquellas empresas, que los han adoptado recientemente. "Coeficiente", "tipo" y "Standards", sirven de base para la elaboración del presupuesto. Los Standards pueden ser determinados por cada operación de la producción, por cada título de los gastos. Se pueden tener Standards del tiempo de trabajo, como se puede tener Standards del consumo. Standards expresados en minutos, en cantidad, en valor. Lo ideal sería tener para cada tipo de producción una recopilación exacta de coeficiente-tipo y de Standards (informes). Cada producción del mismo tipo podría compararse así sus propios datos con los Standards del grupo y deducir una pérdida o malgasto eventual, disponer si el mal debe eliminarse, o si conviene corregir. De cualquier modo, el trabajo de elaboración del Standards o del coeficiente-tipo es laborioso, y requiere un minucioso análisis de las distintas categorías de gastos de los varios elementos del costo, y es propio en éste trabajo de análisis de revisión de la producción en todos sus detalles que hace resaltar una serie de diferencias, errores y disipaciones. Por lo que la introducción a la práctica del presupuesto trae, como legítima consecuencia un trabajo continuado, costoso; por lo que conviene cambiarlo, si se quiere reducir el gasto. En otro caso se encontrará que faltan los elementos para establecer un Standards y un coeficiente; convendrá hacer un análisis del tiempo, un examen comparativo de los resultados de la pasada experiencia, etc. En otro caso se encontrará que para el ejercicio efectivo de la responsabilidad, que el presupues-

to importa, es necesario modificar el plano general de la organización y de las funciones, de modo que cada responsable pueda ejercer una vigilancia plena sobre los elementos que para el presupuesto le son conferidos.

Para la actuación del sistema del "Control del Presupuesto", es necesario en la práctica la constitución de una comisión especial.

Se establece generalmente — y con razón — que el Presidente de tal comisión debe ser la autoridad más alta de la hacienda para dar fuerza y autoridad al asunto, superar los obstáculos — sobre todo de naturaleza psicológica — que la introducción del presupuesto importa. Las varias comisiones trabajan a su vez para la fijación de los Standars, la determinación del coeficiente, el examen del presupuesto particular aumentado del primitivo servicio, etc.

Pueden constituirse comisiones para la producción, la venta, los gastos generales de elaboración, la mano de obra, publicidad, manutención, etc.

El procedimiento del presupuesto, según Coes, se desenvuelve como sigue:

- 1) El Director del presupuesto es encargado de su vigilancia y del control de la previsión como de su preparación y ejercicio.
- 2) Recibe la provisión mensual del jefe de servicio o división.
- 3) Trasmite ésta previsión a la comisión del Presupuesto con sus propuestas de modificaciones, comentarios, recomendaciones, que le parezca formular.
- 4) Recibe de vuelta de comisión ésta previsión una vez aprobado y restituye al Jefe de servicio o división.
- 5) Recibe el prospecto comparativo mensual, preparado por la Contaduría, con los resultados obtenidos en cada servicio o división.
- 6) Trasmite tal informe a la Comisión de presupuesto con sus observaciones, propuestas, etc.
- 7) Trasmite al jefe de servicio o división las modificaciones a su previsión primitiva adoptados por la Comisión del Presupuesto.
- 8) Hace, por último, al Director General y a la Comisión del Presupuesto todas las recomendaciones necesarias acerca de las modificaciones en el proyecto del presupuesto, la dirección a seguir y los procedi-

mientos, los cuales por su naturaleza deben ser aprobados por la comisión y por el Director General. Toda propuesta que el Jefe de servicio o división intenten formular relativamente al presupuesto, debe ser presentado por escrito al Director del Presupuesto y no dirigirse a la Comisión.

Tal es en forma bastante esquemática, el procedimiento del "Control del Presupuesto" en la empresa.