Cod. 1502/0598

tiswern, insucid

1-C. 02/02/1998

FORMULACION Y EJECUCION PRESUPUESTARIA: APORTES PARA UNA MEJORA EN SU OPERATIVIDAD

I.- INTRODUCCION:

A partir de la sanción de la Ley Nº 24.156 llamada Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, se inició un proceso de reingeniería de los distintos elementos que conformaban el manejo del erario público.

Dado el enfoque sistémico aplicado en dicha Ley, se denominó "SISTEMAS" a cada uno de dichos elementos. Estos son:

- -Presupuesto
- -Crédito Público
- -Contabilidad
- -Tesorería.

Se agregan también como sistemas componentes de la Administración Financiera del Sector Público, el Sistema de Inversión Pública, el Sistema de Administración de Bienes y el Sistema de Contrataciones. Por la Ley N° 24.354 se aprobó el régimen que rige las Inversiones Públicas en el Sector Público. En lo que respecta a los otros dos sistemas restantes, continúan vigentes los capítulos V y VI, respectivamente, del Decreto Ley de Contabilidad, N° 23.354/56, que en todos sus demás aspectos fue dejada sin efecto por la sanción y promulgación Ley N° 24156.

El cambio operado a partir de la sanción de la Ley antes mencionada es profundo y apuntó a cambiar no sólo normas y procedimientos sino también la cultura y formas de pensamiento aplicadas.

Además en el *PROGRAMA DE REFORMA DE LA ADMINISTRACION FINANCIERA GUBERNAMENTAL*, cuyos principales objetivos son:

-lograr la economicidad, eficiencia y eficacia en la gestión del Sector Público

¹ A los fines del presente trabajo se define el concepto de "Sistema" como aquel conjunto de elementos, interrelacionados entre sí, con un objetivo común. Generalmente un sistema es a su vez parte integrante de un macro sistema que lo contiene.

-generar información oportuna y confiable

-realizar la gestión de los recursos públicos con transparencia,

expresa en su presentación que "para que la reforma alcance sus objetivos no bastarán las concepciones metodológicas y los nuevos diseños de sistemas, lo importante es que éstos queden operando en condiciones óptimas; de no ser así, no habrá reforma, sino manuales para llenar los anaqueles de centros de documentación, lo que por cierto es muy caro e inútil"².

El párrafo es duro y comprometedor pero manifiesta una realidad: de nada sirve el diseño de un sistema si en la fase de su implantación y uso falla.

Es en estos aspectos: Utilización, implantación y operatividad del sistema de administración financiera, es en donde versarán los análisis de este trabajo. Pero dada la importancia que reviste la herramienta presupuestaria en dicho sistema la misma constituirá el centro del desarrollo de este trabajo, sin olvidar que el Presupuesto es parte de un macro sistema, la Administración Financiera, y que se encuentra íntimamente relacionado con el Sistema Contabilidad, Crédito Público, Tesorería, Inversión Pública, Administración de Bienes y Contrataciones.

Las restricciones presupuestarias imperantes en la economía fiscal por un lado y las crecientes necesidades que la sociedad le reclama al Estado llevan a tener que hacer más con menos. En este proceso es fundamental un "análisis productivo" de las erogaciones públicas en donde el problema central a tratar es la relación imperante entre los insumos requeridos (los cuales serán llamados en forma genérica "y") y los bienes que el Estado vuelca a la sociedad como fruto de su gestión (los cuales se conocen como "x"). Estas x son los bienes que responden a las necesidades de la sociedad las cuales deben ser satisfechas por el Sector Público en cumplimiento del rol que desempeña.

Las terribles restricciones financieras de las que se hablaba en el párrafo anterior llevan muchas veces a perder de vista esta relación

² "Programa de Reforma de la Administración Financiera Gubernamental - 1992", Ricardo A. Gutierrez. Página nº 10.

"insumos-productos", conduciendo a definiciones erróneas de las actividades a desarrollar en un determinado período. Estas definiciones erróneas pueden tener

consecuencias muy graves en la sociedad toda vez que los errores se cometen en ámbitos tales como la salud o la seguridad.

Fundamentalmente los siguientes ítems constituyen los puntos claves a tratar en el presente trabajo:

- -Elaboración del Presupuesto:
- * La necesidad de planificar la producción de los bienes públicos y preferentes
 - * El proceso de formulación del presupuesto
- -Programación y Ejecución Presupuestaria:
- * Algunas consideraciones generales acerca de la ejecución presupuestaria
 - * Asignación de las cuotas de compromiso, devengado y pagado
 - * Centralización normativa y descentralización operativa
- -Definición de metas físicas y su ejecución.

El desarrollo de los puntos detallados anteriormente conforman básicamente el cuerpo del presente trabajo. Su solución podría significar un aporte para resolver las restricciones presupuestarias que afectan hoy el desarrollo de las actividades del Estado.

II.- ESQUEMA TEORICO DE REFERENCIA:

A.- EL ROL DEL ESTADO EN LA SOCIEDAD

Desde las primeras concepciones del Estado hasta nuestros días, muchas han sido las teorías y tesis que sobre este tema han versado.

Lo cierto es que el rol del Estado fue evolucionando a medida que la propia sociedad que lo creó, así se lo exigía.

En las primeras etapas se encuentra un "ESTADO GENDARME", tal como lo definiera el economista inglés Adam Smith allá por el siglo XVIII. Este concepto establecía que sólo se debían brindar servicios de defensa, seguridad interna y justicia. El resto estaba a cargo del mercado. Es fácil apreciar el rol pasivo que el Estado desempeñaba en esta fase de la historia definido por la frase "laissez faire, laissez passer" (dejar hacer, dejar pasar).

A medida que la sociedad fue evolucionando en sus ideas sobre el bienestar general, la equidad y la igualdad, el Estado fue asumiendo roles cada vez más importantes ya que la salud pasó a ser un bien preferente, como así también la educación, la distribución de la renta, el crecimiento constante del ingreso, etcétera. El Sector Público de la economía iba asumiendo estas responsabilidades porque así se lo "mandaba" la sociedad que lo había creado.

A partir de estas nuevas corrientes de pensamiento, la participación del Estado en la economía ha pasado por distintos momentos, algunos más intervencionistas otros más liberales; pero nunca volvió a ser aquel Estado Gendarme de fines del siglo XVIII, debido a que la sociedad toda entiende que hay necesidades que las debe satisfacer a través del Sector Público.

Los economistas de este siglo han tratado de definir el rol del Estado en la sociedad justificando su existencia a partir de aceptar que la Teoría de la Competencia Perfecta de los Mercados rara vez, sino nunca se cumple en las sociedades modernas.

En un plano hipotético se define a la competencia perfecta como una situación de "óptimo paretiano", en donde existe una asignación eficiente de los recursos de una economía, por lo tanto no existe posibilidad de aumentar la

producción de un bien sin disminuir la de otro. En este esquema se incluye el concepto del "óptimo de bienestar social" en donde, además de darse el óptimo económico o paretiano, existe una equitativa distribución de la renta.

Por lo tanto este óptimo social se da por la concurrencia de un óptimo paretiano en la economía y una distribución equitativa de los ingresos entre los miembros de la sociedad. Es un concepto eminentemente ético.

Si los mercados pudiesen alcanzar la competencia perfecta, el Estado sólo debería asegurar que se realizaran las transferencia de ingresos necesarias para lograr la equidad previamente definida. Pero evidentemente dicha competencia perfecta no se da en los mercados naturalmente porque existe una apreciable cantidad de factores que coexisten y participan en la economía distorsionando algunos aspectos de ésta (inflación, bienes públicos, externalidades, ineficiencias de algunos sectores, etcétera).

Hoy en día esta es la situación imperante en las economías modernas y estas son las condiciones con las que debe participar el Estado, sin perder de vista que su objetivo final es lograr ese óptimo social.

Se plantea así la existencia de una relación Estado-Sociedad, en donde definir el concepto de óptimo de bienestar social será la piedra fundamental para continuar con la tarea de obtener su logro.

Es así que en toda relación existe una retroalimentación o *feedback* entre las partes que la componen; es decir, si la sociedad justifica la existencia de una entidad que la agrupa, que la representa y la satisface en aquellas *NECESIDADES* definidas como "bienes públicos y preferentes", exigirá del Estado el cumplimiento de los *OBJETIVOS* que aquélla le define. En esta relación la sociedad acepta que se le detraigan una parte de sus *INGRESOS* para el alcance eficiente de los objetivos a que se hacía referencia.

Están planteados así los tres conceptos, NECESIDADES, OBJETIVOS e INGRESOS, que permitirán explicar a continuación el

enfoque que se dará en este trabajo al rol del Estado en una sociedad moderna.

B.- <u>ESTADO</u>: <u>EMPRESA PROVEEDORA DE BIENES</u> PUBLICOS Y PREFERENTES

La existencia y permanencia de cualquier organización dentro de una determinada sociedad, se justifica por la correcta captación de las necesidades de los individuos que la componen como así también la satisfacción de las mismas. Si una sociedad entiende que un determinado emprendimiento no cumple con estas premisas básicas, en el mediano o largo plazo dicho emprendimiento fenecerá.

El Estado no escapa a estos conceptos; fue creado por la sociedad para cumplir con determinadas necesidades, que <u>deben</u> transformarse en los objetivos del mismo. Ahora bien, el alcance de dichos objetivos deberá ser eficaz y eficiente.

Es decir, el análisis financiero y productivo que realizaría cualquier empresa privada productora de bienes, sean estos servicios o productos, no distaría en gran medida con el que deberían realizar los conductores del Estado, respecto de los bienes públicos o preferentes que tienen a su cargo producir³.

Ya lo decía Drucker: "...el secreto mejor mantenido en la gestión empresaria es que las primeras aplicaciones sistémicas de la teoría de la gestión empresaria y los primeros principios de la administración no tuvieron lugar en la empresa privada. Se desarrollaron en el Sector Público..."

³ Para un mejor entendimiento del lector se aclara que en el presente trabajo se considera "Bien Público" a aquél que cumple con los principios de "no exclusión mediante el pago" y "no rivalidad en el consumo". Un ejemplo característico de bien públicos es el medio ambiente. Un "Bien Preferente" es aquél que aunque no cumple con las características de los públicos, por la gran externalidad (efectos que se "derraman" sobre la sociedad) que producen, El Estado interviene deliberadamente para afectarlos. Ejemplos de estos bienes los constituyen la salud y la educación.

Para una mayor comprensión de estos conceptos, Ver a Musgrave Richard y Musgrave Peggy: "Hacienda Pública Teórica y Aplicada", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1983, página 77.

⁴ Texto extraído del Libro "Administración Financiera Gubernamental" del Lic. José María Las Heras, 1º edición, Editorial Eudecor, página 5.

Por lo tanto, si se salvan las distancias con las características intrínsecas de cualquier empresa privada productora de bienes, los análisis que están realizan para cumplir sus objetivos, pueden aplicarse a la gestión gubernamental. Esto es, la percepción y análisis de las necesidades del mercado (para el Sector Público, el mercado para el cual destina los bienes que produce es la sociedad toda), la determinación de los objetivos a alcanzar, es decir la

definición del *Qué*, *Cómo y Para Quién* producir, deben ser elementos que **no** pueden faltar en las definiciones políticas si se pretende una gestión de gobierno eficiente y eficaz.

A su vez si el Estado no cumple con sus objetivos, es decir no satisface a la sociedad en las necesidades que ésta le demanda con los bienes que éste **debe producir**, puede caer en incumplimiento de aquél "contrato social" del que nos hablaba Rousseau por el cual la sociedad sacrifica parte de su ingreso en pos de un mantenimiento de la estructura social por parte de esta Entidad Superior llamada Estado. Claro ejemplo de esto son aquellas sociedades del subdesarrollo con gran índice de evasión impositiva, en donde se forma un círculo vicioso ya que la población no tributa porque percibe que no se cumple eficazmente con la prestación de los bienes públicos y preferentes que necesita; pero a su vez el Estado no puede funcionar si no ingresan los tributos a sus arcas.

Es por todo lo antes expresado que el Sector Público debe ser considerado administrativamente como una hacienda productiva y no erogativa tal como lo expresa el Dr. Le Pera cuando dice "La hacienda pública es una coordinación activa de personas y de bienes como resultado de la cual, se producen bienes con los que se satisfacen necesidades humanas, públicas y privadas. La hacienda pública debe producir bienes públicos con los que dará satisfacción a las necesidades públicas."⁵. También se podría agregar a esta definición que esta "hacienda productiva" debe colaborar en la producción de los bienes preferentes para satisfacer el contenido público de algunos bienes privados.

Continuando con el análisis, se define aquí una concepción de *ADMINISTRACION POR OBJETIVOS Y RESULTADOS* (APOR)⁶ en

⁵ Ver "La Hacienda Pública Productiva", del Dr. Alfredo Le Pera (Compendio del trabajo presentado en el Simposio de Profesores Universitarios de la asignatura en Posadas, Misiones, Octubre 1995), página n°

donde se establece una relación entre las funciones que debe cumplir el Estado y sus objetivos, para lo cual se requiere de una producción de bienes que aplica determinados insumos. En síntesis, se establece una relación entre el análisis financiero de gastos e ingresos y el productivo referido a los bienes que satisfacen las necesidades de la población, previamente definidos como los objetivos del Sector.

Si se habla de un "análisis productivo" el concepto de gasto se transforma en un concepto de costo del producto, que enfrentado a los ingresos permite realizar un análisis de viabilidad financiera y definir la relación de productividad (producto/insumos) en donde la mejor situación de productividad es la **eficiencia**, entendiéndose a ésta como el logro de los objetivos (efectividad) con la mejor utilización de los recursos.

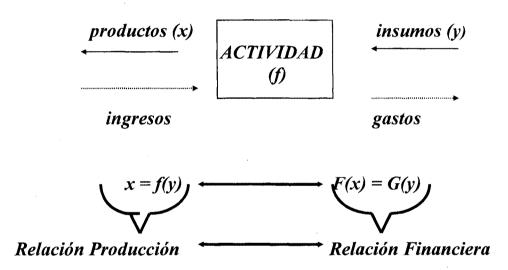


Gráfico: Relación Productiva-Financiera de una actividad del Sector Público.⁷

La APOR define los objetivos, es decir los bienes que satisfacen las necesidades previamente captadas de la sociedad, pero también mide los resultados, es decir en qué medida se produjeron esos bienes y a qué costo.

Como toda actividad productiva, la gestión del Sector Público se debate entre el flujo de bienes necesarios para satisfacer las necesidades

⁶ Ver "Economía y Administración: Consideraciones sobre análisis económico de la producción" por el Dr. Angel Ginestar. Del libro "Proyectos de Inversión: Financiamiento y Negociación", CITAF-OEA, página 29.

⁷ Gráfico extraído de "Premisas Conceptuales para un Sistema de Inversiones Públicas Integrado con un Sistema Presupuestario" por el Dr. Angel Ginestar del documento "Lecturas sobre Administración Financiera del Sector Público" Volumen I Notas Introductorias, compilador Dr. Angel Ginestar. Buenos Aires, 1996, página n° 271.

de la sociedad y el flujo de fondos necesarios para financiar dicha producción.

Dentro de la definición de lo sustantivo de la gestión pública, se fija como prioritario el desarrollo de aquellos bienes públicos y preferentes que se orientan a una definición de cuán eficaz es el Sector. La mejor forma de llegar a producir dichos bienes es parte obligada del análisis; esto es la definición del nivel de eficiencia esperado, tal como se expresara en párrafos anteriores. Por último es necesario que el sistema productivo se retroalimente a través de indicadores que comparen lo planificado con lo alcanzado a fin de determinar en qué medida se ha dado satisfacción a quienes se pretendía.

En un análisis financiero de todo este proceso productivo, son dos los conceptos a tener en cuenta: los ingresos y los costos.

Los ingresos corresponden a los precios que están dispuestos a pagar los consumidores de los bienes que produce el Estado. Mientras que los costos son las erogaciones necesarias para obtener el producto que se desea: "...los costos públicos, que pueden ser de dos tipos, gastos en insumos operacionales o cargas por insumos durables y existencias. Las cargas incluyen siempre los intereses de los activos disponibles como costo de oportunidad del capital. Además, las cargas incluyen la depreciación del valor de los activos "8.

Al existir una relación entre el aspecto sustantivo (producción) y financiero de la gestión pública, hace desembocar el análisis en que la planificación de los bienes que el Estado tiene que desarrollar para satisfacer las necesidades de la sociedad, debe, indefectiblemente estar reflejada en la planificación presupuestaria.

En función de lo expresado anteriormente, el Presupuesto es un medio para planear la producción y asignar los recursos que la misma requiere. Así como debe mantener una "coherencia interna" entre dichos productos y recursos (eficiencia) debe contener una "coherencia externa" entre los objetivos que quiere alcanzar y las políticas que se definieron previamente (eficacia)

⁸ Texto extraído del artículo del Dr. Angel Ginestar "Capacitación y Profesionalización Presupuestaria Gubernamental", Revista Nº 29 de la Asociación Internacional de Presupuesto Público, página nº 109.

Actualmente la elaboración de la herramienta presupuestaria se basa en la definición de un cierto nivel de **gastos** (gastos en personal, bienes de consumo, etcétera) que son necesarios para realizar determinadas actividades para las cuales se creó un organismo. Por lo cual la definición de las metas físicas está totalmente disociada de la expresión financiera del presupuesto. No se desarrollará más este tema en esta instancia del trabajo ya que se ha definido como una de los puntos a tratar en el desarrollo del mismo.

En un nivel superior de la administración se puede citar la gestión pública integrada, en donde también se define una relación insumo-producto a partir de objetivos a cumplir mediante determinadas funciones, pero se establece que la forma de llevar a cabo la producción es un bien en sí misma al provocar satisfacción en los factores humanos que participan en ella e indirectamente a toda la sociedad.

De acuerdo a lo que establecía el Sociólogo Maslow cuando hablaba de la escala de necesidades del hombre, la seguridad, la pertenencia y la autorrealización se verían cubiertas al lograr que mediante un proceso productivo integrado se alcanzaran bienes-productos como así también bienes relación.

Es mucho lo que debe realizarse en materia de Administración Integrada en el Sector Público. La percepción de una gran desazón y falta de interés en los que participan de las actividades del Estado, es una muestra clara de que la dicha metodología no está siendo aplicada.

Básicamente la falta de definición de objetivos claros de cada uno de los organismos que lo conforman, la falta de planificación de la producción de los bienes públicos o preferentes a ofrecer, la definición de un presupuesto a partir de la sumatoria de gastos (no costos) totalmente desconectada de la definición de la cantidad de "productos" a ofrecer (debido a que no existe), la falta de análisis de las actividades a emprender en relación con los objetivos fijados, lleva a la toma de decisiones errónea que sumergen al Estado en una situación en donde la sociedad toda cuestiona su accionar y en algunos casos su existencia.

Es fundamental para cualquier organización conocer cuáles son las necesidades a satisfacer, cómo y con qué lo hará y de qué forma se verificará su cumplimiento.

Mientras no se haga realidad y práctica común para el Sector Público lo definido en el párrafo anterior, el mismo continuará siendo ineficiente al no producir lo que se le demanda e ineficaz al no poder satisfacer las necesidades para las cuales fue creado y existe.

La frase "La administración como técnica y la política como armonizadora de los conflictos de la sociedad no deberían ser considerados independientemente" del Lic. José María Las Heras, encierra en sí misma el sentido de gran parte de las dificultades a los que se enfrenta el Estado moderno en la Argentina. El nivel político, el cual ha obtenido su legalidad y legitimidad a partir del voto de la sociedad toda, se separa en la toma de las decisiones del

nivel técnico y científico, quien es el idóneo para definir la viabilidad de dichas decisiones, perdiendo de vista así también el objetivo final: El bienestar social.

Como toda actividad productora de bienes, sean estos servicios o productos, son tres las fases involucradas en su desarrollo: la planificación, la ejecución y el control. Cada una de ellas debe existir y funcionar correctamente si se desea llegar al objetivo previamente fijado. En base a todo la expresado hasta este momento, será en los aspectos operativos de estas tres fases sobre los que versará el presente trabajo, sin olvidar los conceptos antes vertidos, en donde se definió al Estado como productor de bienes públicos y preferentes, con relaciones de insumo-producto y necesidades a satisfacer tanto de la sociedad como de aquellos factores humanos que participan en las producción de los mismos.

C.- EL PRESUPUESTO: CONCEPTO E IMPORTANCIA

"No hay barómetro más exacto para medir el grado de sensatez y civilización de cada país que su ley de presupuesto. La ley de gastos (si habla la verdad) nos dice a punto fijo si el país se halla en manos de explotadores o está regido por hombres de honor; si marcha a la barbarie o camina a su engrandecimiento; si sabe donde está y adónde va o se encuentra a ciegas sobre su destino y posición." 10

Op.cit. nota nº 4, página nº 39.

Juan Bautista Alberti, frase extraída de Op.cit nº 4, página nº 163.

El presupuesto es una herramienta de planificación que coordina y conjuga los aspectos técnicos y financieros de las decisiones políticas.

Se entiende que la presupuestación es la etapa final de un proceso en donde se plasman las decisiones tomadas por el nivel político que definen el qué y el para quién de la actividad del Estado y las apreciaciones técnicas de cómo se llevarán a cabo y con qué recursos.

° La definición de los productos que debe realizar el Sector Público (las x, en el análisis productivo) surge a partir de necesidades de la sociedad y se concilian a partir del debate político. Nunca debe faltar la asistencia técnica que es la que maneja el concepto de viabilidad financiera y técnica de un determinado proyecto. Es conveniente recordar aquí la frase expresada en la página 10 del presente documento "La administración como técnica y la política como armonizadora de los conflictos de la sociedad no deberían ser considerados independientemente".

Fácil es deducir de los conceptos anteriores la importancia que reviste la herramienta presupuestaria para la vida del Sector Público. Es allí en donde se resumen los objetivos que se quieren lograr, las acciones a llevar a cabo, los sectores que se quiere afectar, etcétera. Es de tanta importancia que el legislador la plasma en un ley que deberá ser cumplida tal como se proyectó o bien establecer las causas razonables de los desvíos que se produzcan.

La técnica presupuestaria utilizada en la actualidad es la **programática**, coincidiendo en su concepción con todo lo expresado hasta el momento respecto de la necesidad de definir los productos a ofrecer al mercado demandante: la sociedad.

Según la División Fiscal de las Naciones Unidas el presupuesto por programas y actividades "es un sistema en que se presta particular atención a las cosas que un gobierno realiza más bien que a las cosas que adquiere. Las cosas que un gobierno adquiere, tales como servicios personales, provisiones, equipos, medios de transporte, etcétera, no son, naturalmente, sino medios que emplea para el cumplimiento de sus funciones. Las cosas que un gobierno realiza en cumplimiento de sus funciones pueden ser carreteras, escuelas, tierras bonificadas, casos tramitados y resultados, permisos extendidos, informes preparados o

cualquiera de las innumerables cosas que se pueden definir; lo que no es claro en los sistemas presupuestarios tradicionales es esta relación entre cosas que el gobierno adquiere y las que realiza".

Si se retoma el concepto vertido en páginas anteriores de "Administración por Objetivos" (APOR) se podrá aplicar a la herramienta presupuestaria en el sentido en que se deberá elaborar el proyecto de presupuesto identificando los objetivos del Estado. Una vez identificados éstos se realizará la correlación con los insumos necesarios para lograrlos.

A partir de esto el presupuesto será elaborado identificando dentro de su estructura los "programas" como se afirma en el quinto párrafo de este capítulo y a su vez dentro de cada uno de ellos se definirán actividades y funciones.

Ambas concepciones, por **objetivos** y por **programas** deberán conjugarse para crear la verdadera herramienta que significa el presupuesto para la administración financiera de un organismo público, por la cual el programa definirá, dentro del universo de fines que debe tener un Estado moderno, una actividad determinada y por su lado los objetivos indentificarán el bien que será el producto de la actividad de ese programa específico.

Será imprescindible establecer una **meta** del programa que determinará la variable que defina el volumen a alcanzar del bien a producir, bien destinado finalmente a satisfacer necesidades de la sociedad.

Estan así definidos los tres conceptos fundamentales de un presupuesto: **programa**, **objetivo** y **meta**. A partir de aquí será fundamental para la viabilidad del programa la asignación de fondos y la definición de una relación de producción que se define como la *fase de operación*¹² en donde se produce el bien "x" a partir de un insumo durable (y_d) y de insumos operacionales (y_{op}) .

Cabe aclarar que existen programas en los cuales se desarrollan proyectos para la generación de aquellos insumos durables (y_d) que luego se aplicarán a la producción de algún bien. Estos proyectos se

[&]quot;Costos y Presupuestos" de Luis Martín Dominguez. Editorial Cangallo, Buenos Aires 1992, página nº 265.

¹² Notas sobre Proyectos de Inversión. Documento Nº P 1/97 por Angel Ginestar con la colaboración de Oscar López y Pedro Vulovic. CITAF-OEA, página 9

denominan "proyectos de inversión" y también requieren la asignación de fondos necesarios para adquirir los insumos (operacionales y durables) que pasarán a formar parte del valor de dicho y_d. Estos insumos durables deben considerarse como bienes intermedios destinados a la producción de un bien final el cual apunta directamente a la satisfacción de necesidades sociales.

III.- DESARROLLO

A.- <u>ALGUNOS ASPECTOS BASICOS ACERCA DE LA</u> REFORMA FINANCIERA DEL ESTADO ARGENTINO.

Cuando en el año 1991 el poder político decide iniciar una reforma en el aspecto financiero del Sector Público, muchas eran las razones para entender que la situación tal como estaba planteada hasta ese momento estaba totalmente agotada y no conducía a ningún buen resultado.

La terrible crisis en la que la República Argentina se encontraba inmersa por aquel entonces no se puede definir de otra forma que no sea como caótica. Los mercados se encontraban totalmente distorsionados, la hiperinflación era devastadora y la caída en el PBI era estrepitosa. Se puede definir como una de las peores crisis económicas del país, con todos los efectos que esto produce en el aspecto social.

A fin de revertir esta situación el gobierno define una serie de políticas económicas que se detallan en el documento del "Programa de Reforma de la Administración Financiera Gubernamental"¹³ como son:

- -Libertad y competencia en el mercado de bienes y servicios.
- -Libertad en el mercado de divisas.
- -Libertad para el comercio exterior.
- -Flexibilidad del mercado laboral.
- -Desregulación global de las actividades económicas.
- -Programa monetario basado en la Ley de Convertibilidad.
- -Ajuste y saneamiento fiscal.

Op.cit nota n° 2, página n° 13.

Tales políticas que el gobierno había decidido encarar representaban un cambio profundo y sustancial. No podían llevarse a cabo con el Estado de hasta ese momento; aquí también debían hacerse los ajustes necesarios que acompañaran a toda la reestructuración que se había encarado.

Por aquel entonces la administración (no se la puede llamar financiera) del Sector Público adolecía de ciertos problemas crónicos como son la falta de normativa que regulara el crédito público, la Tesorería Nacional actuaba como mera caja pagadora, la contabilidad estaba totalmente desconectada con las ramas que la generaban y no proporcionaba información oportuna y por sobre todo confiable, no se capacitaba al personal ni se equipaba a los distintos sectores con la tecnología necesaria, pero por sobre todo el presupuesto como herramienta de planificación no existía. Se hacía uso del artículo 13 de la Ley de Contabilidad por el cual el presupuesto del año que terminaba se utilizaba para el del año siguiente si este no estaba aprobado, que era lo que acontecía año tras año.

El infrenable proceso inflacionario al que se sometía a la economía argentina también desvirtuaba la existencia del presupuesto dado que en poco tiempo sus valores monetarios quedaban totalmente desactualizados. Es decir la cultura presupuestaria había desaparecido del Estado.

Al iniciarse el proceso de reforma al que se hace referencia en esta sección, uno de los mayores logros fue "insertar" nuevamente dentro de los distintos estamentos estatales el concepto del presupuesto como una filosofía que no puede faltar al momento de la toma de decisiones por parte de los funcionarios públicos.

B.- LA FORMULACION DEL PRESUPUESTO PUBLICO

1.- <u>LA PLANIFICACION: UN PROCESO</u> <u>FUNDAMENTAL</u>

Uno de los problemas más importantes que tienen actualmente las empresas es la falta de previsión y proyección de las actividades a desarrollar a futuro. La intuición y experiencia de aquellos que llevan adelante diversos proyectos son elementos peligrosos sino se ven perfectamente complementados con una visión más global que incorpore el aspecto temporal al análisis.

Cualquier emprendimiento que realice el hombre deberá estar signado por una planificación concienzuda y adecuada de los objetivos que se desea lograr. Este nivel de planificación podría definirse como el "estratégico": es en esta etapa en donde se define el sentido general que le da vida a la actividad que se desea desarrollar, es decir el *Qué* del emprendimiento.

En una segunda fase de la planificación, y ya habiéndose definido el objeto de la actividad, se deberá definir el *Cómo* se desarrollará. Podrá llamarse a esta etapa el "nivel táctico" de la planificación. Aquí se definirán los procesos, metodologías y elementos que se deberán llevar a cabo a fin de lograr el objetivo definido en el nivel estratégico.

Se han definido aquí tres elementos fundamentales que participan de cualquier proceso racional de planificación: el objetivo a alcanzar, las acciones a emprender y los recursos que intervendrán.

Al hacer referencia al "proceso de planificación" de las actividades de una determinada organización puede entenderse como un proceso complejo y dificil de abordar, sin darse cuenta que el ser humano aplica el proceso de planificación en las actividades más básicas que desarrolla. Valga el siguiente ejemplo, un tanto burdo pero sumamente didáctico: Un ama de casa planifica las distintas comidas que elaborará para su familia pensando primero en qué alimentos preparará, para lo cual tendrá en cuenta los valores nutricionales de los mismos, la variedad, los gustos, las necesidades de los suyos, etcétera. Posteriormente deberá planificar los distintos ingredientes que deberá adquirir en el mercado, los métodos de cocción que aplicará y el tiempo que le insumirán, ajustando todo esto al presupuesto familiar.

Si para la realización de una tarea como es la de la elaboración de las comidas para una familia se aplica la planificación, ¿Cómo no se van a aplicar estas metodologías a aquellas empresas que deben definir la producción de sus productos o servicios durante un determinado período, dependiendo la vida de la misma de esto?.

El Estado, como organización que existe para cumplir un determinado objetivo, no está exento de todos los procesos de planificación a que se hace referencia en los párrafos anteriores. Es vital para el correcto funcionar del Sector Público que se cumplan los dos niveles de definición, el estratégico y el táctico y que ambos concilien dando como resultado la herramienta que permitirá expresar si los objetivos se alcanzaron o no: *EL PRESUPUESTO*.

2.- <u>LA FORMULACION DEL PROYECTO</u> <u>PRESUPUESTARIO</u>

En el libro "La reinvensión del gobierno", de D. Osborne y T. Gaebler, se realiza una afirmación que puede ser la clave de los graves problemas que aquejan al presupuesto gubernamental en estos días: "La planificación estratégica es la antítesis de la política. Presupone un entorno racional, algo que nunca existe en el gobierno. Incluso en las mejores épocas, pocos políticos miran más allá de la próxima elección" 14.

Por otro lado el Doctor Luis Martín Domínguez establece, refiriéndose al presupuesto por programas: "...La dificultad en este tipo de presupuestos radica en los problemas de la medida de los resultados en cada programa, por falta de identificación de lo que constituye el llamado producto final en las actividades programadas" 15.

Por un lado la falta de definiciones políticas racionales y por el otro la falta de identificación del producto final del Sector Público, lleva a que el presupuesto sea en la actualidad una herramienta que dista mucho de ser un elemento de planificación y uno de los pilares fundamentales de la administración financiera. Finalmente se transforma en una mera sumatoria de gastos que responde entre otras cosas a lo sucedido en

 $^{^{14}\,\,}$ "La reinvensión del gobierno" de D. Osborne y T. Gaebler. Editorial Paidós, Barcelona 1994, página nº 328.

¹⁵ Op. cit. n° 11, página n° 268.

ejercicios financieros anteriores, a caprichos de funcionarios de turno, pero no representan los objetivos para los que fue creado el programa.

En la actualidad, la elaboración del anteproyecto de presupuesto comienza cuando el organismo rector en la materia, establece para las distintas jurisdicciones del Sector Público, los denominados "techos presupuestarios", que son los niveles máximos de gasto al que pueden acceder los programas de dicha jurisdicción.

Los techos se definen entre la proyección de la recaudación y aquellos gastos "fijos" (gastos que no pueden dejar de realizarse, como por ejemplo las pensiones y jubilaciones, servicios de la deuda pública, etcétera). De la masa restante de recursos surgen dichos límites financieros. Hoy por hoy, los gastos se subestiman, mientras que los recursos se sobrestiman. No existe una real percepción ni de lo uno de lo otro.

Si se hiciera una abstracción y se definiera un escenario en el cual se establece la racionalidad en el proceso de definición de las "x" y de las "y", el establecimiento de un "techo" podría entenderse como una variable válida toda vez que representaría la restricción de recursos necesarios para producir el 100% de las x requeridas por la sociedad. Este establecimiento de "techos" estaría signado por un proceso racional de planificación de la producción de un determinado período, a partir de la definición de la cantidad de productos a realizar y su consecuente análisis en la estructura de costos. No sería otra cosa que la aplicación de la *Teoría Económica de la Escasez*.

Pero en la actualidad la definición de los mismos dista en gran medida de lo que surgiría si se aplicara un análisis productivo al presupuesto, tal como se expresa en el punto II, B) del presente trabajo. Cuando esto está definido, se pueden realizar análisis sobre una base cierta, en caso que la financiación de dicha producción no sea suficiente.

Finalmente y para concluir cabe aclarar que los techos no constituyen el meollo del problema presupuestario sino que son una consecuencia de la falta de definición de los objetivos a cumplir y de los procesos productivos por los cuales se alcanzarán. La solución para realizar un proyecto de presupuesto serio radica en la definición y el análisis de las x (bienes a proveer) a cuya demanda se enfrenta el Sector Público. Estas son las que le dan el sentido al mismo, tal como se expresara a lo largo del presente trabajo. Una vez definidos los bienes que

satisfacen las necesidades, la relación entre estos y los tributos que la sociedad debe realizar será más clara, surgiendo de esto un sistema tributario más justo y equitativo.

Otras de las prácticas comunes en la elaboración del presupuesto en la actualidad es la aplicación de porcentajes directos de reducción a las partidas presupuestarias de todos los programas, sin reparar en las prioridades o en la importancia del mismo. ¿Porqué? Por que en momentos de crisis, cuando la solución urge, no es tiempo de analizar si tal programa dejará de producir tal o cual bien, o si se afectará a la sociedad por la falta del mismo. De esta forma el presupuesto que llega al organismo ni siquiera responde a aquellos techos que se la habían fijado en una primera etapa del proceso de formulación presupuestaria. Por ejemplo la Ley 24.764 que aprobó el Presupuesto 1997 para la Administración Pública Nacional en su artículo 1º disponía una reducción presupuestaria que sería aplicada por la Jefatura del Gabinete de Ministros.

No existe apreciación más errada que la reducción "de oficio" de los gastos públicos y en porcentajes iguales a todos los programas presupuestarios. Generalmente estas reducciones operan en aquellos rubros de gastos referidos a los bienes de consumo y los servicios no personales, que son gastos vitales para el funcionamiento y mantenimiento de la estructura, transformándose a un organismo responsable de la ejecución de un programa, en una oficina pagadora de sueldos, tan sólo.

Es conveniente citar en este punto lo que A. Premchand llama "los factores del proceso", refiriéndose al proceso de presupuestación, estableciendo que éste necesita revitalizarse con el cumplimiento de ciertas tareas:

- Procurar la economicidad en el gasto
- Desarrollar una orientación hacia la producción
- Reconocer explícitamente los límites de los recursos
- Cumplir la disciplina presupuestaria y asegurar los resultados.

C.- LA PROGRAMACION Y EJECUCION PRESUPUESTARIA

1.- CONSIDERACIONES GENERALES

Si se parte de la premisa que el presupuesto elaborado y aprobado por las autoridades que sustentan la representación de los ciudadanos, no contiene a las necesidades de aquellos, ha surgido de un proceso en donde se deben "cerrar" los números, a partir de una proyección de recursos que más tiene de "meta" que de estimación certera y que los distintos rubros de gastos han sufrido continuos "recortes" hasta tomar su forma final, no es serio afirmar que la ejecución de dicho presupuesto estará teñida de racionalidad y buenos resultados.

A partir que el jefe de la unidad de ejecución de un programa presupuestario recibe esta herramienta para ejecutarla, comenzará un proceso por el cual se tratarán de atender aquellos gastos necesarios para mantener tan sólo la estructura y poder así "subsistir"; será un proceso de subsistencia y no de producción.

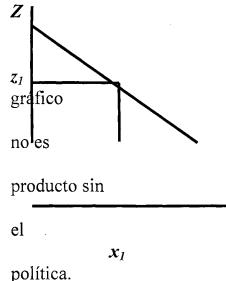
Los continuos recortes que se van realizando durante el ejercicio financiero, ya sea por ajustes en los créditos o en las cuotas de compromiso o devengado hacen más difícil la tarea de los responsables de los programas.

Si se definió que el presupuesto representaba la expresión financiera de las decisiones políticas que responden a sus vez a las necesidades de la sociedad, en este esquema ni lo uno ni lo otro se cumplen o bien se lo realiza en forma incompleta. No es un secreto que la sociedad percibe en la actualidad la falta de cumplimiento de las responsabilidades del Estado, no es un secreto la falta de medicamentos en los hospitales, la falta de material en los colegios, la ineficiencia en los procesos judiciales, etcétera. Si se partiese de un presupuesto por programas confeccionado a partir de un criterio productivo, al momento de ejecutarlo se respondería a una determinada planificación de los objetivos, conociendo exactamente cuales son los productos demandados por la sociedad.

En el caso de que la situación financiera del país así lo requiera y sea necesario realizar redistribuciones (en un análisis productivo de las asignaciones presupuestarias no se utilizará el término "ajuste" por estar más relacionado con situaciones de achicamiento del gasto, con un problema de tamaño y no con un criterio planificado de lo que el Estado debe hacer) en las asignaciones presupuestarias de los distintos programas, el análisis contará con un criterio racional y tratará de continuar

cumpliendo con aquellos objetivos que se definieran previamente como vitales.

Si se realiza una abstracción y se define que un Estado está ejecutando la producción de dos bienes x y z, en los niveles x_I y z_I , tal como se represente en el gráfico a continuación:



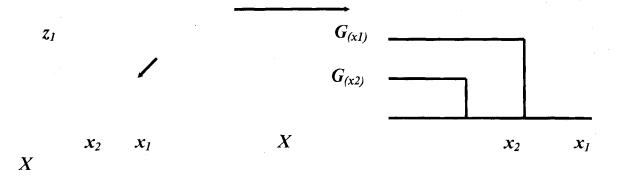
Cualquier punto de la recta es de viabilidad financiera, pero los niveles políticos han definido las cantidades de x_1 y z_1 . Este represente un óptimo paretiano, en donde posible aumentar la cantidad de un disminuir la cantidad del otro y sin afectar X bienestar global, definido por la clase

La ejecución del presupuesto financiero es el proceso en donde se materializa toda la planificación realizada dependiendo del manejo racional de los recursos, si se alcanza la meta o no.

Suponiendo que es necesario realizar una redistribución de los recursos aplicados a la producción de x y z debido a que determinados estudios y análisis definen que la viabilidad financiera para realizar dicho nivel, tal como se lo planificó, se ha modificado por alguna variable exógena o endógena al Sector, el criterio para definir los cambios a realizar contará con una base mucho más fuerte y racional que en el caso de no conocer la estructura de las variables reales y financieras del Presupuesto.

Por lo tanto se redefine la ejecución del presupuesto y por ejemplo, se puede establecer políticamente que se deberá disminuir la cantidad de las x solamente debido a que las z constituyen un producto fundamental para la sociedad, y no es posible disminuir su producción más allá del nivel z_I .

El gráfico resultante sería:



El ejecutor del programa "x" ve reducida su asignación de recursos pero también su meta de producción fue disminuida de x_1 a x_2 .

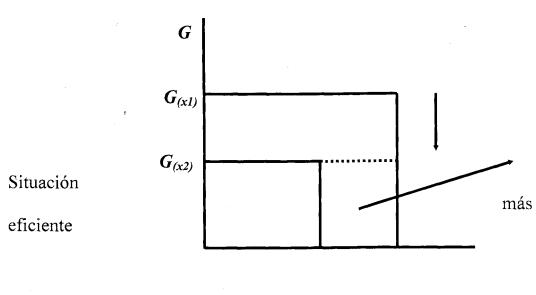
Si se cuenta con una contabilidad de costos (indispensable para este tipo de presupuestación), los responsables del programa "x" podrán establecer si existe la posibilidad de realizar economicidades en el uso de los recursos aplicados a la producción que les permitan aumentar la producción a valores cercanos a x_1 y de esa manera no resentir la respuesta a la *demanda* de dicho producto en la sociedad. Es conveniente aclarar en este punto del trabajo que esta demanda de bienes públicos a la que se hace referencia es expresada por el Poder Político de la sociedad pero éste a su vez es también responsable de generar la oferta de bienes necesarios para satisfacerla.

Esta situación se puede apreciar en el siguiente gráfico:

 x_2

 \boldsymbol{X}

 x_I



Es decir, despues de realizar un análisis de reducción de costos es posible encarar mayores producciones, cercanas al nivel de satisfacción de la demanda, con aplicaciones de recursos menores a las de origen. Esto sería un Estado eficiente.

En la actualidad el ejecutor de programas presupuestario es informado de rebajas en los créditos de las partidas a través del Boletín Oficial cuando se publican las medidas que así lo determinan. Tal fue el caso del Decreto N° 290/95, N° 747/95, N°208/96 y tantos otros.

En situaciones como las imperantes en la realidad, resulta de suma complejidad llevar adelante una ejecución presupuestaria cuando la herramienta financiera (que por otra parte es Ley) no responde ni mínimamente a las necesidades de los organismo, resulta dificultoso planificar las actividades cuando no se sabe exactamente que asignación presupuestaria le corresponderá a cada programa hasta despues de la publicación de decreto distributivo de los créditos¹⁶.

Resulta dificil fundamentar técnica y científicamente por parte de los responsables de los programas porqué no les resultan suficientes los créditos que les han sido asignadas. Esto es así por todo lo expresado hasta este momento en el presente trabajo: Los responsables de llevar adelante los programas desconocen a ciencia cierta cuál es su verdadera necesidad de recursos porque no han definido la x.

Tampoco resulta clara la visión productiva del presupuesto para los organismos de control toda vez que en informes trimestrales o anuales que realizan sobre la ejecución del presupuesto colocan como una observación negativa que el presupuesto se encuentre ejecutado en un determinado porcentaje por debajo o por encima a lo que debería ser si se dividiese al ejercicio en cuatro partes (por los cuatro trimestres) y se debiese ejecutar un 25% en cada parte.

Este análisis va totalmente en contra de una visión eficiente del presupuesto, estando teñida de una concepción erogativista de la

No siempre el proyecto de presupuesto que eleva un organismo a la OFICINA NACIONAL DE PRESUPUESTO es igual al que luego se publica en el decreto que distribuye los créditos. Frente a esta situación el responsable de la ejecución del programa debe ajustar en enero del año respectivo, la planificación que había realizado en agosto del año anterior al elevar el anteproyecto.

Hacienda Pública. Los responsables del control deberían analizar entre otras cosas el nivel de ejecución de metas físicas, la posible reducción de costos, la falta de otorgamiento de cuotas que impiden ejecutar el crédito, etcétera.

2.- LAS CUOTAS DE ASIGNACION FINANCIERA

La técnica presupuestaria se encuentra regida por una serie de principios que conducen o guían su comportamiento.

Uno de estos principios lo constituye el de "Anualidad" que implica que la vigencia del presupuesto es de un año. Esto está referido especialmente a los gastos, ya que los recursos tienen la duración que su ley de creación haya definido. Este principio se encuentra instituido en el artículo 10° de la Ley 24.156 (Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional) que establece "El ejercicio financiero del Sector Público Nacional comenzará el primero de enero y terminará el treinta y uno de diciembre de cada año".

Pero existe un concepto que se aplica actualmente que relativiza este principio constituido legalmente, y que es el concepto de "cuota".

Es un concepto utilizado en la programación de la ejecución presupuestaria y se refiere básicamente al establecimiento de límites en el uso de los créditos presupuestarios, que es el caso de las cuotas de compromiso y devengado, y de fondos como es el caso de la cuota de pagado o límite financiero.

"El problema no se reduce únicamente a la elaboración del presupuesto en función de determinadas hipótesis. Aún en el caso ideal de concretarse dichas hipótesis en un ciento por ciento, el ritmo de ejecución de gastos e ingresos no es lineal en el transcurso del año. Ciertos gastos se materializan en determinadas épocas del año en forma asimétrica. Muchos recursos son de naturaleza estacional ligado al propio ritmo de la actividad económica...Y de la misma forma que se programa la elaboración del presupuesto como previsión, la fase de ejecución requiere de una adecuada programación previendo gastos e ingresos partimentados en subperíodos anuales de índole trimestral y mensual según las necesidades.

Se puede definir así la programación de la ejecución presupuestaria como una repuesta apropiada para la resolución adecuada de las variaciones estacionales de la materialización de ingresos y gastos... "17 El lector sabrá disculpar la extensión de la presente cita pero los conceptos vertidos por el Licenciado José María Las Heras con respecto a la programación presupuestaria son de una claridad tal que se hace necesario la transcripción textual para evitar cualquier deformación de las ideas por él vertidas.

Por lo tanto la programación de la ejecución presupuestaria es necesaria debido a que la evolución de los acontecimientos no se va realizando en forma uniforme durante el ejercicio financiero y es necesario compatibilizar las erogaciones con los ingresos efectivamente recaudados.

Pero existen determinados aspectos en la asignación de las cuotas de compromiso, devengado y pagado que son necesarias revisar.

Básicamente la cuota de compromiso representa el límite para la emisión de órdenes de compras. Según establece el artículo n° 34 de la Ley 24.156 en su última parte, el monto total de las cuotas de compromiso fijadas para el ejercicio no podrá ser superior al monto de los recursos recaudados; la reglamentación del presente artículo (Decreto N° 1.361/94) establece que es la Secretaría de Hacienda la que definirá las cuotas en función del financiamiento disponible.

Esto es razonable a fin de mantener la situación financiera del Sector público fuera del déficit, pero su aplicación parece no ser tan lógica cuando se trata de programas cuyo financiamiento se realiza con recursos propios. Dichos organismos recaudan las tasas, derechos o impuestos de acuerdo lo define la norma que los crea y son los responsable de dichas entidades los encargados de realizar el monitoreo de la recaudación efectiva respecto de la contracción de nuevos compromisos a través de la emisión de órdenes de compra.

Uno de los principios que maneja la reforma financiera (en contra de la vieja Ley de Contabilidad) es la libertad para la toma de decisiones por parte de los funcionarios públicos, siempre dentro de un marco normativo fijado por los órganos rectores y signado por criterios de eficiencia, eficacia y economicidad.

¹⁷ Op.cit n° 4, página n° 192.

Evidentemente al fijar cuotas de compromiso a aquellos programas con financiamiento propio se está interviniendo directamente en la administración del ente al mismo tiempo que se está violando el principio de "centralización normativa y descentralización operativa".

A su vez, y apelando al mismo principio (centralización normativa y descentralización operativa) las cuotas de compromiso para aquellos programas con financiamiento del Tesoro deberían otorgarse en un monto global para que el administrador las distribuya de acuerdo a las necesidades que se van presentando a medida que transcurre el período, salvo para aquellos incisos en donde el monto está fijado por alguna normativa y no se puede modificar; tal sería el caso del inciso 1 (Gastos en Personal), inciso 5 (Transferencias) e inciso 9 (erogaciones figurativas).

Una vez asumido un compromiso contractual con un tercero a través de la emisión de una orden de compra, el próximo paso en la ejecución del presupuesto es la etapa del devengamiento.

De acuerdo a la reglamentación del artículo 31 de la Ley 24.156 (Decreto N° 2.666/92) se establece que "2.2.- El gasto devengado implica: ...El surgimiento de una obligación de pago por la recepción de conformidad de bienes y servicios oportunamente contratados por haberse cumplido los requisitos administrativos dispuestos para los casos de gastos sin contraprestación...La liquidación del gasto y la simultánea emisión de la respectiva orden de pago dentro de los tres (3) días hábiles del cumplimiento de los previstos en el numeral anterior".

¿Qué sucedería si el organismo, que previamente ha emitido una orden de compra y se ha comprometido con el proveedor en la prestación de un servicio, encuentra que no le ha sido otorgada la cuota de devengado suficiente para hacer frente a los pagos correspondientes? El organismo provocaría una situación de incumplimiento frente a las obligaciones contraídas y esto podría significar mayores costos para el ente (intereses, multas, corte de la prestación del servicio, etcétera).

Es por esto que la cuota de devengado carece de sentido. El énfasis debe ponerse en la cuota de compromiso y en caso de que corresponda, evitar que se asuman obligaciones que luego no se pueden cumplir en tiempo y forma.

Con respecto a las *cuotas de pagado* o *límites financieros* que se aplican a los organismos con recursos propios incorporados al Sistema de Cuenta Unica del Tesoro, se reiteran los mismos conceptos explicitados en párrafos anteriores respecto de las cuotas de compromiso para estos casos.

D.- LAS METAS FISICAS EN EL PRESUPUESTO

"...Cabe al Estado y a sus políticas la responsabilidad primordial para ir logrando lo que podríamos denominar la productividad exógena, que resulta siempre cuando el gasto público en infraestructura, en educación, en salud, en defensa, en seguridad y en justicia, va alcanzando los niveles de eficiencia que el propio Estado reclama que logre el sector empresario.." A. Perversi.

A lo largo de las páginas del presente trabajo se ha enfatizado sobre la necesidad de definir al presupuesto del Sector Público a partir de una visión productiva, esto es definiendo los bienes que el Estado debe proveer a la sociedad.

También a lo largo de todo el articulado de la Ley 24.156 se encuentra el espíritu productivista del presupuesto. Así se lo puede apreciar en el artículo 14° cuando establece "En los presupuestos de gastos se utilizarán las técnicas más adecuadas para demostrar el cumplimiento de políticas, planes de acción y producción de bienes y servicios ...", como también en el artículo 44° cuando establece "...a) Llevar registros de información de la gestión física de la ejecución de sus presupuestos...", o en el artículo 95° al definir que "La Cuenta de Inversión contendrá, además, comentarios sobre: a) El grado del cumplimiento de los objetivos y metas previstos en el presupuesto; b) El comportamiento de los costos y de los indicadores de eficiencia de la producción pública".

Pero en la realidad estos conceptos parecen disolverse y su implantación resulta muy difusa y poco clara.

Comenzando por la elaboración del anteproyecto del presupuesto, se puede apreciar que los formularios en donde se vuelcan los distintos gastos está totalmente disociado del formulario en donde se establecen las metas físicas o de producción de los distintos programas presupuestarios.

La definición de las metas por parte de los responsables de los distintos programas debería surgir del análisis de la producción dados los recursos financieros con que contará el organismo más los stocks que éste pudiese tener. Esta relación debería surgir de un cuadro en donde se definan los costos unitarios para lograr cada meta física o cada unidad de producción. Por lo tanto en un mismo formulario se definirían los objetivos a alcanzar y la forma en que se van a financiar.

De esta forma se podría obtener un cuadro de resultados proyectado que permitirá establecer ex-antes si la situación financiera será la adecuada y en caso contrario, antes de comenzar el ejercicio, realizar los ajustes que sean necesarios en la producción o logro de metas.

En la actualidad cuando se definen "recortes" o "ajustes" en las asignaciones presupuestarias que se otorgan a los distintos programas, rara vez se realiza el "recorte" o "ajuste" correlativo en las metas físicas o de producción. Tal como expresa el Dr. Orlando Braceli: "No surge evidencia, que en los ajustes internos de los créditos presupuestarios, sean acompañados por modificaciones en las metas físicas.

Si existen modificaciones financieras y no se rediscuten las metas físicas, se pone en evidencia que tiene poco valor el uso de las variables reales y se desmerece cualquier proceso de formulación presupuestaria".

Aún cuando los encargados de coordinar la globalidad del presupuesto del Sector Público solicitaran a los responsables de los programas a realizar los ajustes pertinentes debido a disminuciones en los créditos, estos no sabrían exactamente como realizarlo debido a que no tienen definido una relación entre las variables reales y financieras del Presupuesto. Tal vez terminarían aplicando a las metas el mismo porcentaje que les redujeron los niveles crediticios.

No sólo es importante el logro de las metas o de la producción terminal (definidos como las variables ex-antes) sino que también es vital controlar cómo los resultados obtenidos (variable ex-post) llegan a la sociedad, es decir el impacto que los resultados del proceso productivo de la gestión pública provoca. Puede suceder que la meta o el producto no estén bien definidos y no se logran los "impactos" pretendidos como objetivos de la gestión. Por ejemplo: Se definió una meta para alimentar a x cantidad de niños de escuelas primarias nacionales de toda la Capital Federal. Luego de una investigación se establece que el índice de obesidad entre los alumnos de dichas escuelas es alto. Evidentemente se está

alimentando a niños de determinadas estratos sociales que no poseen necesidades apremiantes en materia de alimentos (tal vez desayunan en sus hogares y luego lo repiten en la escuela). Aquí surge que necesariamente se debe redefinir la meta para obtener los resultados que previamente se habían establecido. En este ejemplo, la meta se logró, esto es, se alimentó a x cantidad de niños de escuelas primarias nacionales de toda la Capital Federal, pero no se logró en un ciento por ciento los resultados que se deseaban, erradicar la desnutrición.

IV.- CONCLUSIONES

La reforma encarada en todos los aspectos fiscales que encontró su génesis en la Ley 24.156, produjo un profundo cambio en conceptos que se encontraban arraigados desde hacía décadas en el Sector Público. Sí, el cambio fue profundo, pero aún no ha finalizado.

Uno de los logros más loables de esta reforma financiera de los aspectos fiscales es la reimplantación de la "cultura presupuestaria".

Pero uno de los aspectos más importantes a desarrollar es la visión productiva de esta herramienta. Según expresa el Dr. Angel Ginestar "Esta concepción aconseja formular el presupuesto mediante la identificación de objetivos de las acciones del gobierno para vincular la

asignación de fondos con los insumos que se requieren para obtener los bienes productos a proveer, los cuales se identifican mediante los objetivos que se pretenden lograr en la gestión pública".

Si esta concepción no logra su total inserción en el Sector Público no se conocerá realmente cuán eficaz es el Estado y si el logro de sus objetivos se realizó con criterios de eficiencia y economicidad.

De acuerdo a los problemas que se han planteado y desarrollado en el presente trabajo se presentan a continuación las conclusiones arribadas que deben ser entendidas como las soluciones propuestas para los mismos:

1) A lo largo de todo este trabajo se ha tratado de transmitir la idea que la raíz principal del problema presupuestario radica en la falta de un proceso de definición de la producción que debe realizar el Sector Público para enfrentar a su demanda.

Esta definición requiere de un proceso fundamental de planificación tanto en el plano *estratégico* (definición de "x") como *táctico* (definición de cómo y con qué: especialmente, definición de "y"), tal como de desarrolló en el punto II, B, 1.

Entonces, para poder llevar a cabo este proceso es fundamental que se descubran y se definan los bienes a producir ("x") y la estructura de costos de dichos bienes ("x") proveniente de los gastos en insumos ("y") con la cual se llevará adelante dicha producción, siempre que se haya definido una función de producción.

2) Es difícil que en la forma actual se puedan definir metas, medir resultados y aún menos impactos.

La elaboración de las variables reales está totalmente disociada de la parte financiera por lo tanto es imposible medir en forma seria los resultados, ya sea por indicadores de eficacia como por indicadores de eficiencia.

De acuerdo se desarrolló en el punto II, D) la revalorización del concepto de meta física como variable real de la herramienta presupuestaria constituye un elemento importantísimo dentro de la definición del presupuesto de producción

Se debería incorporar a la elaboración del presupuesto anual formularios que reflejen la relación de las variables reales con las

¹⁸ Op. cit. n° 7, página n° 281.

financieras, de forma tal de permitir el análisis con visión productiva. Pero cabe aclarar que para poder desarrollar tales formularios se torna imprescindible complementar el actual nomenclador de cuentas de "gastos" con un nomenclador de "costos". Si no se pierde de vista el concepto de función de producción al cual tantas veces se ha hecho mención en este trabajo se tendrá una idea cabal de lo que en este punto se quiere expresar. Dicha función está definida por gastos en insumos (y) que se transformarán en el costo del producto (x) dentro del cual se deberá distinguir entre cargas directas ("y" del ejercicio en cuestión) y las indirectas ("y" de años anteriores como son la depreciación y la tasa de rendimiento del capital propio, para lo cual será fundamental definirlo).

A partir de este análisis del costo de x surgirá el precio del

A partir de este análisis del costo de *x* surgirá el precio del mismo determinando así la curva de oferta del productor, en este caso el Estado.

Al haberse establecido la demanda del bien x (curva que define una relación entre cantidad de "x" y el precio que se está dispuesto a pagar por cada una de dichas cantidades) y la oferta del mismo, se deberá lograr una situación de "óptimo" entre ambas funciones económicas que permita satisfacer las necesidades de los demandantes y recuperar al productor el costo marginal de x.

Es decir, es necesario el adecuamiento de los actuales nomencladores de cuentas que apuntan a definir en qué gasta el Estado y no qué obtiene el Estado de su gestión. Esto es fundamentalmente, desarrollar una contabilidad de costos tal como lo establece la Ley 24.156 en su artículo 87° inciso d) al referirse al sistema de contabilidad gubernamental y establecer que "Estará orientado a determinar los costos de las operaciones públicas".

- 3) Desterrar el concepto de "techo" tal como se lo utiliza en la actualidad, esto es como un límite de máxima para gastar en un determinado programa presupuestario, sin tener ninguna conexión con las "x" a producir. El uso correcto del concepto "techo", entendiéndose por tal a una "asignación de recursos" para cumplir determinado objetivo, surgiría en forma automática si se trabajase con una visión productiva al definir el presupuesto.
- 4) La definición del presupuesto a partir de la planificación de *qué* se va a realizar o ejecutar y *cuánto* se producirá o se hará transformará en más razonables las tareas de control ya que para controlar ex-post es fundamental que se haya establecido un parámetro ex-antes, definido a partir de una relación insumo-producto.

- 5) Para que pueda aplicarse este modelo del sistema presupuestario con visión productiva, será necesaria una profunda capacitación de las personas que participan en el proceso de presupuestación, apuntando fundamentalmente a técnicas que permitan:
- Definir el producto
- Determinar el costo del mismo.
- 6) En el caso de ser necesario realizar modificaciones durante la marcha de la ejecución presupuestaria como consecuencia de cambios en las variables definidas al momento de formular el presupuesto, será necesario, en primer lugar, dar participación de esta readecuación a la unidad productiva (la unidad ejecutora del programa)¹⁹ y en segundo lugar, trabajar no sólo sobre las variables financieras sino sobre las variables reales también. Esta aclaración es redundante si en realidad se está operando a partir de un criterio productivo ya que ambas variables están íntimamente relacionadas y si cambia una necesariamente se modifica la otra.

Al momento de definir esta readecuación, se deberá definir también si se disminuirá la cantidad a producir, si se afectará la calidad del producto o bien si se hará una combinación de ambas. Cualquiera de ellas implica una decisión política que significará una revisión de la planificación (en sus estratos estratégico y táctico) realizada en un primer momento.

- 7) Tal como se desarrolló en el punto III, C, 2), la modificación de los conceptos de cuota de compromiso, devengado y pagado en el caso de organismos que financian sus gastos con recursos propios permitirá una ejecución más eficiente del plan de metas físicas que se había propuesto realizar.
- ¿Dónde está "la centralización normativa y la descentralización operativa" si los jefes de las unidades ejecutoras no pueden llevar adelante la ejecución presupuestaria que les permita cumplir con los objetivos debido a intervenciones de los órganos rectores en temas eminentemente operativos?.
- 8) Tratar de conciliar las situaciones "micro" de cada organismo con la visión "macro" que poseen quienes coordinan los

¹⁹ Se realiza esta aclaración, a pesar de parecer obvia, porque muchas veces las autoridades de las unidades ejecutoras de programas se notifican de rebajas presupuestarias una vez que esta ya se fue realizada por la Subsecretaría de Presupuesto.

aspectos presupuestarios de todo el Sector Público. Esto es fundamental para definir los niveles aceptables de producción de cada programa a fin de evitar resentir la demanda de la sociedad de dichos bienes. Es primordial entender los conceptos, que en este sentido expresa el Dr. Orlando Braceli: "El presupuesto expresa asignación de recursos a políticas. Las políticas deben ser explicadas por quienes las van a ejecutar. No se puede discutir el presupuesto sin que concurran los funcionarios de todas las áreas de gobierno. No puede ser que mínimamente no concurran funcionarios de áreas como...".

Finalmente, la eficiente operatividad del presupuesto estará intimamente relacionada con una correcta definición de las variables reales y financieras, quitándole a quienes son responsables de los programas la sensación de que no tienen control sobre sus créditos y no conocen a ciencia cierta si cumplen o no con aquellos objetivos para los que fueron creados.

Mucho se ha hecho y mucho falta por hacer pero como dijo Heráclitus en el año 501 a.C., "No existe nada permanente, a excepción del cambio".

Florencia Bonelli