volver al INDICE

XI CONGRESO NACIONAL DE CONTADURÍAS GENERALES
SAN MIGUEL DE TUCUMÁN - OCTUBRE DE 1994

LA GESTIÓN PRESUPUESTARIA DEL SECTOR PÚBLICO NACIONAL - SU EVALUACIÓN Y RELACIONES CON EL SISTEMA INTEGRADO DE CONTABILIDAD.

CONT. ALEJANDRO GIACOBINI
CONT. NÉSTOR A. COLOMBO
CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN
UNIDAD DE INVESTIGACIONES CONTABLES

CONTADURIA GENERAL
REPUBLICA ARGENTINA
PROVINCIA DE SANTA FE
SANTA FE

A nuestras familias

La Gestión Presupuestaria del Sector Público Nacional. Su evaluación y relaciones con el Sistema Integrado de Contabilidad.

-SUMARIO-

1. Introducción
   - 1.1. Consideraciones Generales y Objetivos Básicos.
   - 1.2. Antecedentes legales en la materia.

2. Control y Evaluación de la Gestión: Análisis conceptual.

3. Reforma de la Administración Financiera Gubernamental.
   - 3.1. Su integración en el marco de la Reforma del Estado.
   - 3.2. Gestión presupuestaria en el ámbito de la Ley Nº 24.156 de "Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional" y normas complementarias.

4. Consideraciones básicas en materia de evaluación de la gestión presupuestaria del Estado.
   - 4.1. Aspectos Generales.
   - 4.2. Ámbitos y niveles de la Evaluación.
   - 4.3. Etapas del proceso de evaluación.
   - 4.4. Requisitos de la evaluación.

5. Sistema Integrado de Contabilidad y Gestión Presupuestaria.

6. Propuesta de un Sistema de Evaluación de la Gestión Presupuestaria.
   - 6.1. Propuesta metodológica.
   - 6.2. Indicadores de la gestión presupuestaria, su análisis y corrección de desvíos.
   - 6.3. Informes de progreso.

7. Conclusiones.

Bibliografía

PREFACIO

" Las nuevas tareas que tendremos que afrontar en la siguiente década exigen del 'científico de la administración' que sepa algo de economía, ciencia que hasta ahora se ha negado constantemente a aprender. Exigen, incluso, que sepa bastante de relaciones humanas y, sobre todo, que comprenda que su misión no consiste en racionalizar el universo, sino en lograr que las decisiones de seres humanos limitados y falibles resulten un poco más inteligentes de lo que serían sin todo ello. Y esto implica una gran preocupación por la responsabilidad social y moral de la administración y de la empresa.

Lo único que puede enseñarse y aprenderse es precisamente aquello que aún no poseemos: una disciplina unificada de la administración; un concepto del trabajo de administrar, en sus aspectos técnicos, social, económico y moral, y, sobre todo, un tipo ideal de administrador profesional que posea conocimientos técnicos y excelencia moral, que sepa hacer y pensar, capaz de reunir a la gente en un esfuerzo común por producir bienes, pero también por producir una buena sociedad de hombres libres."

Peter F. Drucker

1. Introducción

1.1. Consideraciones Generales y objetivos básicos.

Conforme a la doctrina predominante, todo análisis fiscal para países en desarrollo debe partir de los objetivos económicos básicos, a saber: el crecimiento y la estabilidad. Ambos objetivos varían en su importancia relativa de acuerdo a las distintas escuelas. Mientras los estructuralistas sostienen que debe priorizarse el crecimiento, previo "cambio de estructuras", los monetaristas suelen anteponer la estabilidad y la consiguiente reducción del sector público.

La política fiscal, por lo tanto, deberá contribuir, en forma integrada y coherente con las restantes variables económicas, al logro de niveles óptimos de crecimiento así como al mantenimiento de la estabilidad económica. Así, la política fiscal concebida en dichos términos, resulta un factor de importante incidencia sobre el empleo y la distribución del ingreso, sobre el ahorro y la inversión, sobre el nivel de precios y sobre el balance de pagos.

En dicho contexto, resulta fundamental determinar con precisión los efectos del gasto público sobre los distintos componentes del proceso económico, a los fines de cubrir aspectos especiales y esenciales, como son los casos del perfeccionamiento metodológico de las estadísticas y ecuaciones fiscales, que constituyen una base para el análisis de la evolución y el impacto macroeconómico de la política fiscal.

En tal sentido, la planificación económica debe jugar un rol trascendente para proporcionar una estrategia y un sistema de prioridades de inversión para el crecimiento que sirva de sustento para la asignación de recursos públicos por sectores, por programas, por proyectos de inversión y por áreas geográficas. Dicha planificación debe complementarse y armonizarse con la programación financiera coyuntural que formulen las autoridades fiscales y monetarias de manera tal de acordar los niveles dentro de los cuales deba desenvolverse el gasto público.

Frecuentemente, no sólo no se verifica esta complementación y armonización sino que, por el contrario, se producen situaciones de antagonismo entre los organismos de planificación y la administración financiera. Los planificadores tienden a ignorar o rechazar la necesidad de ajustarse a las posibilidades financieras reales y, por su parte, los administradores fiscales tienden con frecuencia a concentrarse en la obtención del equilibrio presupuestario, sin emanar un esfuerzo mayor para analizar los componentes del gasto y las posibilidades de ajuste en función de las prioridades de desarrollo, preservando la estabilidad.

La integración de la programación financiera y la planificación económica del desarrollo constituye el medio más eficaz para encuadrar el gasto público en niveles compatibles con los objetivos de desarrollo y estabilización, dentro de las características propias de cada economía nacional.

En materia de administración financiera gubernamental, en 1.959 se inició en América Latina la tarea tendiente a reformar los sistemas presupuestarios conforme a la técnica del presupuesto por programas, en nexo con los planes de desarrollo. Desde el inicio, se consideró los efectos de una inadecuada programación en la decisión para asignar recursos y su proyección a la fase de aplicación, además de intentar precisas definiciones en cuanto al grado y naturaleza de la participación de las distintas entidades responsables de los programas en coordinación con los organismos centrales de los sistemas de planificación, presupuesto, contabilidad y control público, así como otros entes sectoriales y regionales.

Como complemento de la técnica programática, se ha establecido la necesidad de establecer sistemas de evaluación y control, reconociéndose la escasa experiencia sobre el tema en América Latina. De todas formas, en términos generales, se unificaron criterios en lo relacionado con la necesidad de apoyarse en sistemas integrados de contabilidad y de ajustar al máximo la verosimilitud de las unidades de medida en las distintas fases del control (medición de resultados, análisis de datos, obtención de conclusiones, elaboración de informes y adopción de decisiones correctivas).

En la década del 70, los seminarios nacionales e internacionales, coincidieron en señalar las características fundamentales de un sistema de evaluación, a saber:

- que responda a la necesidad de evaluar los efectos de la política fiscal (ingresos y gastos) en relación al proceso de toma de decisiones
- que cubra la totalidad del sector público
- que comprenda los aspectos financieros y físicos, orientados progresivamente hacia un enfoque sectorial
- que amplíe progresivamente la adopción de técnicas modernas de programación y control.

Asimismo, en dicha década se reconoció a nivel internacional la necesidad de integrar el sistema de contabilidad como instrumento de apoyo al presupuesto. Así, en 1.972, durante las Jornadas Argentinas se recomendó adoptar las medidas necesarias para que la contabilidad gubernamental evolucione hacia un sistema integral de contabilidad, vinculado con la contabilidad económica y demás necesidades de las cuentas nacionales y, además, que se registren las etapas del "compromiso" y del "obligado" (hoy devengado), en este último caso como momentos del gasto computable para la obtención de resultados.

En 1.977, el VI Seminario Interamericano de Presupuesto recomendó la interrelación del Sistema presupuestario no sólo con el contable sino también con los administrativos (personal, compras, estadística, informática, etc.), para mejor planificar, programar, ejecutar y controlar.

El objetivo final del presente trabajo consiste en propiciar que en las administraciones públicas nacional y provinciales el tema presupuestario a nivel programático no se limite a la formulación y consiguiente ejecución, sino que se incorporen e integren herramientas adecuadas provenientes del sistema contable y de control - indicadores, cuadros de mando y mecánica de la información- que posibiliten arribar a la evaluación por el resultado con un sentido económico-funcional para que la gestión pública hacendal se desarrolle bajo los cánones del control por objetivos, de responsabilidad y de delegación por descentralización, en pos de la debida cobertura de las necesidades inherentes al bien común, fin último del Estado.

1.2. Antecedentes legales en la materia.

Conforme a lo tratado en el ítem 1.1 precedente, surge que para el logro de los objetivos del control de gestión resulta necesario contar con una adecuada programación presupuestaria. En tal sentido corresponde mencionar el trabajo oportunamente presentado por la ex-Dirección Nacional de Programación Presupuestaria de la ex-Secretaría de Estado de Hacienda en el ámbito del VIII Seminario Interamericano de Presupuesto. Allí se expresa que, en nuestro país, el primer acto de gobierno referido a dicha programación presupuestaria lo constituyó el Decreto-Ley Nº 6.190 del 25 de julio de 1.963 que creó la Oficina Nacional de Presupuesto con el objeto de que el Presupuesto General de la Nación se estructure en forma económico-funcional y demuestre, en términos de servicios, actividades, trabajos e inversiones proyectadas el costo anual de las funciones, programas y objetivos gubernamentales (artículo 1º).

Luego de sucesivas aproximaciones al tema, en 1.965 se prepararon guías y normas para la elaboración del Presupuesto por Programas de la Administración para el ejercicio 1.966 y para la programación de los Presupuestos Operativos de las Empresas del Estado. Al año siguiente -1967-, se produce la adecuación de la estructura presupuestaria, formulándose la desagregación por finalidades y económica del gasto, además de las clasificaciones tradicionales.

A posteriori, se fueron introduciendo sucesivos ajustes en la formulación presupuestaria por programas, sin llegar a concretarse debidamente su ejecución y, por ende, con una total carencia del control de la gestión hacendal.

Diversas razones motivaron que la técnica del presupuesto por programas, no avanzara, hasta la fecha, mucho más allá que la fase de formulación, a saber:

- Carencia de un sistema permanente de planeamiento.
- Falta de continuidad en concepto de apoyo político.
- Resistencia al cambio como consecuencia de la falta de motivación y capacitación.
- Temor de los niveles jerárquicos superiores para delegar responsabilidades.
- Inexistencia de una adecuada política de relaciones humanas.
- Incoherencia en la fijación de metas y unidades de medida.
- Falta de coordinación entre los sectores administrativos y operativos de las jurisdicciones intervinientes.
- Desajustes temporales y conceptuales entre la presupuestación programática y la contabilidad gubernamental.

De tal forma, sin responsabilidad programática y sin control de gestión, el presupuesto por programas pasó a ser un mero elemento informativo (casi se podría decir "decorativo"), perdiendo el carácter de instrumento básico de ejecución de los planes de gobierno.

Paralelamente, a través del Decreto Nº 1181/66 -Plan Integrado de Contabilidad-, se intentó un cambio sustancial en la contabilidad gubernamental, situación que no resultó factible concretar oportunamente por falta de continuidad en las decisiones políticas y dificultades operativas propias, fundamentalmente como consecuencia de una estructura administrativa que no estaba preparada para absorber una transformación de las características contempladas en dicha norma legal.

En realidad, a nivel internacional, ya en 1.948, en París, el Congreso Internacional de Contabilidad consideró el tema de la contabilidad nacional y su aplicación para la medida de la renta o ingresos de la Nación. En dicho Congreso se trataron temas vinculados con la contabilidad económica nacional y su interrelación con la contabilidad pública y privada, la contabilidad social, las relaciones entre la contabilidad pública y el presupuesto nacional, las mediciones del rendimiento nacional y otros temas afines.

En el orden público merece destacarse la creación del Sistema Nacional de Control de Gestión (Decreto Nº 831/74), en concordancia con el Plan Trienal de Gobierno 1.974/77 y las pautas establecidas a través del Consejo Nacional para la Reconstrucción Administrativa (CONARA - Decreto Nº 574/74), con el propósito de alcanzar una Administración Pública Nacional más racional y eficaz que abarcara todos los niveles decisorios. Para tal fin, por dicha norma legal se previó proporcionar a los administradores y administrados informaciones que reflejen verdaderamente el resultado de la política sobre una base cierta y oportuna para la resolución con objetividad y autoridad de los problemas coyunturales y la modificación realista de metas de acuerdo a los resultados.

El mencionado Sistema de Control de Gestión se integró oportunamente por una Dirección General de Control de Gestión del Estado (dependiente de la ex-Secretaría Técnica de la Presidencia de la Nación) y por todas las Direcciones nacionales o generales o unidades con funciones de Control de Gestión de cada Ministerio, Secretarías, organismos descentralizados y empresas públicas.

Así, el mencionado Sistema Nacional tenía las funciones de asistir a las autoridades en materia de cumplimiento de metas y desarrollo de programas y, asimismo, mantener actualizada la Sala de Situación de la Presidencia de la Nación.

El sistema así creado, en la práctica, no arrojó resultados positivos por representar un esfuerzo aislado y disperso en el ámbito de la Administración Pública Nacional, no contando con un sistema integrado de información ni ejecuciones presupuestarias válidas a nivel programático.

El sistema se agotó en sí mismo, no trascendió y, no obstante los loables propósitos perseguidos, se transformó en un intento fallido más para mejorar la gestión pública hacendal. La organización sistémica del control de gestión con una unidad central y unidades periféricas no contó con similar enfoque en los restantes sistemas y sus metas sobrepasaron en exceso las reales características de un sector público limitado, incoherente y desintegrado.

En el ámbito municipal de la ciudad de Buenos Aires, por Decreto Nº 4448/80 y normas complementarias, se creó el Sistema Municipal de Control de Gestión, bajo la coordinación de la Subsecretaría de Planeamiento y con similares características y resultados que los reseñados para el orden nacional (Decreto Nº 831/74).

2. Control y Evaluación de la Gestión. Análisis Conceptual.

Etimológicamente, gestión es la "acción y efecto de administrar"; gestionar es "hacer diligencias conducentes al logro de un negocio". Teniendo en cuenta que según el Diccionario de la Lengua Española, control es "dominio, mando, preponderancia", puede concluirse en principio que el control de gestión es la "acción y efecto de hacer diligencias conducentes al logro de un negocio, para obtener en él dominio, mando y preponderancia".

Según Perel el control de gestión es un conjunto de sistemas de información aptos para tomar decisiones gerenciales, abarcando todas las dimensiones del planeamiento, cualquiera sea el grado de formalización, los elementos que lo constituyen, su objeto, extensión organizativa y características.

De algunas definiciones clásicas citadas por el mencionado autor, se extraen las más significativas, a saber:

- "Una revisión crítica y el restablecimiento ajustado de los planes tácticos y estratégicos de la empresa. Dejar establecidas en forma bien clara, con cada uno de los gerentes, las normas de rendimiento y los resultados principales que cada uno de ellos debe alcanzar, de acuerdo con los objetivos de la empresa y del área que en particular conduce cada gerente, obteniendo de éstos su contribución a los fines prefijados, así como su identificación con tales fines. Lograr información gerencial de control, en una forma y con una frecuencia tal, que permita a cada gerente obtener un efectivo autocontrol y la posibilidad de tomar decisiones dinámicas. Utilizar métodos sistemáticos de medición de los resultados, para compararlos e intercambiar ideas acerca de éstos y obtener con ello, al mismo tiempo, una perspectiva del potencial de recursos humanos existentes, para determinar su desarrollo futuro" (John W. Humble). Pareciera que esta conceptualización, por su profundidad e integridad, es la más adecuada, conforme al criterio de los autores del presente trabajo.

- "El control gerencial puede definirse como ... los medios de ordenar sucesos futuros para lograr las finalidades deseadas en un contexto caracterizado por la incertidumbre" (Edward F. Norbeck). Aguda definición, que complementa y resume la anterior.

Retomando a Perel, concluye que el control de gestión es un instrumento básico para la conducción de organizaciones. Su finalidad es proveer al hombre que dirige de un sistema de información integrado para minimizar sus incertidumbres. Este sistema, por su propia naturaleza, tiene una orientación futura.

Debe ser un instrumento imprescindible para la actividad diaria del hombre que dirige. Sus dimensiones son la del planeamiento a las que se agregan las suyas propias (tecnología, tamaño, tiempo y proceso de delegación). El planeamiento es lo que se controla. La dimensión del control es una consecuencia de la dimensión del planeamiento. Tal como es el planeamiento, así será el control.

El control de gestión posee instrumentos de aplicación. Los mismos pueden clasificarse de la siguiente forma:

- Instrumentos apriorísticos, que implican:
  a) la determinación de áreas esenciales de actividad;
  b) la obtención de "unidades" de control de gestión;
  c) la definición precisa del área para el ejercicio del control de gestión.

- Instrumentos formales y cuantitativos:
  a) planeamiento;
  b) presupuesto y control presupuestario;
  c) procesamiento de la información;
  d) contabilidad de gestión;
  e) análisis de estados;
  f) análisis económicos;
  g) auditoría operativa.

- Instrumentos personales y cualitativos:
  a) desarrollo ejecutivo;
  b) dinámica de grupos;
  c) gerencia participativa;
  d) educación socio-política del dirigente.

Finalmente, en la materia, Gorostiaga adopta la clásica definición que considera al control como el conjunto de actividades que se emprenden para medir y examinar los resultados obtenidos en el período, para evaluarlos y para decidir las medidas correctivas que sean necesarias (Docto - División Administración Pública - ONU - Seminario sobre Aspectos Administrativos de la Planificación - Chile - 1.968).

Asimismo, el citado autor infiere tres subsistemas de control, que se corresponden con los decisorios, a saber:

- Control estratégico: mide la coherencia de objetivos y políticas con el contexto y la de planes, programas y metas con esos objetivos y políticas.

- Control gerencial: examina la correspondencia de las decisiones con los planes, programas y metas, y la eventual necesidad de variar éstos, es decir, reprogramar.

- Control operativo: define la consistencia de las acciones en relación a las directivas y la variación de los resultados con lo previsto.

Con la salvedad que hasta el presente no existe uniformidad de criterios para definir la "evaluación presupuestaria" menciona el autor citado que en el marco del Programa para el Desarrollo de la O.E.A. (trabajo sobre Evaluación Presupuestaria - V Seminario Interamericano de Presupuesto - Quito - Ecuador - 1.975), se expuso que la misma es la parte del control presupuestario que analiza la eficacia y eficiencia de los programas gubernamentales y proporciona los elementos de juicio a los responsables de la gestión administrativa, para adoptar las medidas tendientes a la consecución de sus objetivos y a la optimización del uso de los recursos puestos a su disposición, lo cual coadyuva a realimentar el proceso de administración presupuestaria. Esta es la definición que se adopta en el presente trabajo.

También resulta necesario precisar, en lo posible, la definición de los conceptos de eficacia, eficiencia y economicidad, para lo cual se considera - siguiendo a Peter Drucker- que la eficacia consiste en hacer las cosas que corresponden (logro de los objetivos y metas programadas), la eficiencia se refiere a hacer bien las cosas (razón entre los resultados obtenidos de un comportamiento y el máximo de los resultados potenciales obtenibles de los comportamientos alternativos dados, según H. Simon), mientras que la economicidad o productividad consiste en hacer bien las cosas que corresponden según la más beneficiosa relación entre bienes y/o servicios producidos con los recursos o insumos utilizados.

En tal sentido, de acuerdo a los principios doctrinarios generalmente expuestos en la materia, el sistema de control de gestión comprende tres aspectos:

- Indicadores que concuerden con los objetivos previstos en los planes gubernamentales.
- Medición del grado de avance en la ejecución de los planes gubernamentales.
- Corrección de desvíos.

Conforme a la proverbial claridad expositiva del Dr. Ángel Ginestar, se concluye que el control de gestión es la etapa del proceso administrativo en la cual básicamente se verifica:

- qué se ha realizado; y
- si lo realizado es aquello que se había proyectado.

Desde este punto de vista, el control tiene la función de informar y de comparar. Pero también se debe agregar la explicación del desvío entre lo esperado y el resultado. Las desviaciones, suponiendo que no existan errores en el control, pueden provenir:

- de la etapa o fase de decisión; o
- de la etapa o fase de ejecución.

Junto con esto, también se puede expresar la significación del desvío para la gestión pública, lo cual incluye el aspecto de la evaluación (ex-post).

De acuerdo a lo expresado, el control y la evaluación ex-post pueden aplicarse a las diversas etapas o fases del proceso administrativo, es decir:

- a la *fase de decisión*, que implica un control sobre qué y cómo se decide. La fase o etapa de decisión tiene por salida decisiones. Estas pueden ser correctas o incorrectas de acuerdo con la problemática que se desea resolver con la gestión pública;

- a la *fase de ejecución,* que puede manifestarse en dos formas. Por un lado, como un control de los resultados que se van logrando en pequeños períodos. Esto constituye un seguimiento de la actividad y requiere haber sido programada previamente. Por otro lado, como un control de los resultados después de períodos largos, que se denomina control y evaluación a posteriori (ex-post). El seguimiento tiene la función de suministrar la información para corregir la actividad en el corto plazo, cuando no se está cumpliendo lo esperado. En cambio el control a posteriori genera información global que muchas veces no sirve para corregir la ejecución de la actividad misma sino el rumbo general, por cuya razón tiene significado en el largo plazo. El primero sería un control táctico y el segundo un control estratégico;

- a la *fase de control*, que implica señalar que el control es también objeto de control. Se trata de un metacontrol para ver si es confiable, oportuno y suficiente. En otras palabras, si el control sirve o no sirve para mejorar la gestión pública, ya sea en el corto o en el largo plazo.

Se puede señalar que el control en la gestión pública integrada tiene por función lograr lo expresado para una gestión pública por objetivos, pero con dos características diferenciales.

Una está referida al significado de la retroalimentación. No se busca con ello sólo lograr una retroalimentación sistémica de carácter "mecánico", en el proceso administrativo (decisión, ejecución y control) sino que se persigue, además, un

aprendizaje sobre la base de la experiencia. El control genera conocimientos que no deben desaprovecharse. Los mismos deben incorporarse a la formación técnica y organizacional de los agentes públicos.

Otra característica se refiere a que el control no es para distribuir premios y sanciones, pues se supone que en la gestión pública integrada se actúa con un grado de compromiso de unos con otros y de responsabilidad compartida, es decir que cada uno actúa en la mejor forma en relación con los demás.

Por eso se dice que las técnicas de calidad total conducen a un control y conocimiento de los resultados y del comportamiento humano en los procedimientos productivos para alimentar el aprendizaje organizacional y el fortalecimiento del compromiso personal, dentro de un enfoque de conocimiento acción. Y ello es propio de una concepción de gestión pública integrada.

En el control de gestión pública integrada se efectúa lo que se denomina una evaluación global, que se refiere a las actividades públicas tanto para adentro (proceso de producción) como para afuera (contexto). En este caso, la conceptualización, las observaciones y las comparaciones (ex-ante y ex-post) se refieren a:

- identificar a los actores, sean agentes públicos, destinatarios, proveedores o afectados indirectos, con sus actitudes necesidades e intereses;

- determinar la relación de producción, el proceso productivo de gestión y las funciones o roles de los actores (modelo lógico explicativo);

- verificar la ejecución del proceso de gestión, el avance en la producción (cuantificando productos e insumos) y comprobando la relación producción efectiva (modelo estadístico de observación y comprobación equivalente);

- recoger la argumentación y forma de sentir de los actores, con sus expectativas, aspiraciones y bienestar logrado;

- registrar el modo de incorporar la experiencia y la información a la gestión (retroalimentación) y como aprendizaje organizacional;

- efectuar un análisis de beneficio-costo comparativo entre el ex-ante y el ex-post, para valorar con significación socio-política el desvío de la gestión pública.

Corresponde contemplar, fundamentalmente, que el sistema de control de gestión presupuestaria resulte global en sus enfoques, flexible en su control, indicativo en sus recomendaciones y, en esencia, valorativo de resultados obtenidos frente a objetivos fijados. Se persigue que dicho control esté dirigido hacia la comprobación de cumplimiento de los objetivos y metas nacionales (o provinciales, en la medida del avance gradual que se produzca en cada jurisdicción).

Por ello, el control de la gestión presupuestaria procurará detectar las deficiencias y/o distorsiones esenciales de la acción hacendal y las causas que las originan, proponiendo soluciones que permitan a la Administración disponer de una referencia racional y objetiva para corregir desvíos y optimizar el proceso decisorio.

3. Reforma de la Administración Financiera Gubernamental.

3.1. Su integración en el marco de la Reforma del Estado.

La crisis estructural de la economía argentina en los últimos años, tiene sus manifestaciones más notables en la caída de nuestro producto interno bruto por habitante - que en la década de los 80 fue del 18,9% - y en el dramático fenómeno hiperinflacionario de junio y julio de 1.989. Esta crisis reconoce como una de sus causas, la magnitud y persistencia del déficit fiscal y cuasifiscal, que fue acompañado por una paralela pérdida de eficiencia y prestigio de la administración pública en general.

Específicamente, en el marco de la Reforma del Estado, el programa de ajuste y saneamiento fiscal que se está ejecutando desde febrero de 1.991, tuvo como propósitos fundamentales los siguientes:

- Reimplantación de la "cultura presupuestaria"
- Incremento de la recaudación fiscal, mediante la simplificación impositiva y el mejoramiento de la administración tributaria.
- Reducción y reestructuración del gasto público e incremento de la eficacia de su impacto.
- Equilibrio de las cuentas fiscales.
- Reestructuración de los pasivos públicos, mediante su refinanciamiento acorde con las posibilidades de pago del Estado.
- Reorganización de la Administración Financiera del Gobierno para que opere en condiciones de economicidad, eficiencia y eficacia.

Este programa de ajuste y saneamiento ha logrado ya importantes avances en todas las áreas, pero se tiene la certeza que sólo una organización con capacidad para administrar racionalmente las finanzas del Estado le dará persistencia y eficacia.

En concordancia, la Secretaría de Hacienda de la Nación ha diseñado y está ejecutando un programa de reforma de la Administración Financiera del Gobierno, con la finalidad de que esta área institucional -que tiene la responsabilidad de administrar las finanzas públicas nacionales- se modernice y sea eficiente en su operatoria, ofreciendo simultáneamente al ciudadano la mayor transparencia posible en lo que hace al manejo de los recursos públicos.

Las reformas programadas responden a la concepción que acerca del rol del Estado ha definido el Poder Ejecutivo Nacional y están enmarcadas en las políticas

económicas que está ejecutando el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

El programa de reforma de la administración financiera está sustentado en el análisis de la realidad de nuestra administración pública y tiende a lograr los siguientes objetivos:

- lograr que la gestión del área se realice con economicidad, eficiencia y efectividad;
- generar información oportuna y confiable para la toma de decisiones;
- interrelacionar los sistemas de administración financiera con los de control interno y externo con la finalidad de facilitar la eficacia de éstos;
- realizar la gestión de los recursos públicos en un marco de absoluta transparencia.

Este programa, como parte de la reforma administrativa del Estado, intenta contribuir a lograr una Administración Pública con capacidad para instrumentar eficientemente las decisiones del poder político, así como funcionarios públicos capacitados, motivados en su actividad y comprometidos con la tarea de alcanzar el bienestar general de nuestra sociedad.

El mencionado programa contempla su diseño e instrumentación por servidores públicos con absoluta idoneidad para ejecutar las actividades comprendidas y cuenta con el apoyo de recursos humanos y financieros suministrados por organismos internacionales de cooperación técnica tales como el Banco Mundial, las Naciones Unidas, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe.

Cabe precisar que no se trata de un programa de ejecución inmediatista; hace falta realizar análisis minuciosos y diseños eficientes, pero sobre todo sensibilizar, capacitar y adiestrar recursos humanos, que son la única garantía para que el proceso tenga claridad de dirección y continuidad en el tiempo. Esta es la única forma de asegurar el éxito de un programa, ejecutándolo en forma acelerada, pero con sensatez y con conocimiento acabado de las relaciones reales entre medios y fines.

3.2. Gestión presupuestaria en el ámbito de la Ley Nº 24.156 y normas complementarias.

La Ley Nº 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional comprende, en su alcance, al conjunto de sistemas, órganos y procedimientos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado (artículo 2º) y, complementariamente, el control interno y externo de dicho sector (artículo 3º).

Por su parte el artículo 4º, al mencionar los objetivos de la ley, refuerza sustancialmente las condiciones imprescindibles para garantizar la gestión y evaluación presupuestaria. Así, entre otros aspectos, se centra el enfoque en la economicidad, eficiencia y eficacia inherentes a la obtención y aplicación de los recursos públicos (inciso a), en la sistematización de las operaciones de programación, gestión y evaluación de los mismos (inciso b) y, finalmente en el desarrollo de sistemas que proporcionen información oportuna y confiable para la toma de decisiones y para evaluar la gestión por responsables (inciso d).

El Capítulo II de la Ley Nº 24.156 trata sobre el presupuesto de la Administración Nacional y, específicamente, en la Sección V, incursiona en el tema del presente trabajo ("De la evaluación de la ejecución presupuestaria"). Aquí corresponde mencionar que, contrariamente a lo expresado por cierta doctrina, la ley separa los conceptos de "evaluación" y "control", siendo el primero propio de la responsabilidad de la Oficina Nacional de Presupuesto y, el segundo de la Sindicatura General de la Nación (artículo 103º) y de la Auditoría General de la Nación (artículo 118, inciso b).

La Sindicatura General de la Nación debe informar al Presidente de la Nación, a la Auditoría General de la Nación y a la opinión pública, sobre la gestión financiera y operativa de los organismos bajo su control.

En el marco de la Constitución de la Nación Argentina aprobada en la Convención de Santa Fe en agosto ppdo., la Auditoría General de la Nación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 de dicha Carta Magna, es el órgano de control externo y de asistencia técnica del Congreso, teniendo a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la Administración Pública.

Y, aún más, al instituirse en el artículo 86 de la Constitución Nacional la figura del Defensor del Pueblo, podría afirmarse que las funciones que le fueron asignadas en materia de control del ejercicio de las funciones administrativas públicas complementan, aunque como órgano independiente, al control de gestión ejercido por la Auditoría General de la Nación.

Retomando el tratamiento de la evaluación de la ejecución presupuestaria y a los fines de cumplir las atribuciones de la Oficina Nacional de Presupuesto, el artículo 44 de la Ley Nº 24.156 estipula que las jurisdicciones y entidades de la Administración Nacional deberán llevar registros de la gestión física de sus presupuestos y participar los resultados a dicho órgano rector. Sobre esa base presupuestaria y con la proveniente del sistema de contabilidad gubernamental se efectuarán -según lo determina el artículo 45- los análisis críticos de los resultados físicos y financieros obtenidos, de sus efectos, causas y recomendaciones para corregir desvíos.

En materia de la Cuenta de Inversión, elaborada por la C.G.N., a elevar anualmente al Congreso Nacional por el Poder Ejecutivo, la misma contendrá, además de los estados de ejecución del presupuesto, comentarios sobre el grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstos, el comportamiento de los costos y de los indicadores de eficiencia de la producción y la gestión financiera del sector público nacional que, en la práctica, dada la estrecha relación entre presupuesto y contabilidad, serán formulados en común entre la Contaduría General de la Nación y la Oficina Nacional de Presupuesto.

Por lo expuesto, la reciente reforma de la Administración Financiera Gubernamental y el marco legal que la sustenta, posibilita la aplicación de las modernas técnicas de evaluación presupuestaria a los fines de garantizar el cumplimiento de los objetivos y metas trazadas en materia de política económica.

4. Consideraciones básicas en materia de evaluación de la gestión presupuestaria del Estado.

4.1. Aspectos Generales.

La Evaluación presupuestaria consiste básicamente en la comparación de las cifras presupuestadas con las reales, atendiendo, prioritariamente por el principio de excepción, a los desvíos negativos de mayor importancia. Con posterioridad, y a medida que se van regularizando los desvíos más significativos, se irán atacando los de menos importancia, por cuanto los mismos no merecieron, en su momento, un enfoque prioritario.

La comparaciones permiten establecer si los desvíos o variaciones están o no bajo control o están sujetos a decisiones propias de la gestión. Esto implica determinar si son atribuibles a la responsabilidad de los sectores involucrados y si se ajustan al grado factible de previsión o pronóstico que existía al momento de la presupuestación. Los controles y comparaciones alcanzan un mayor detalle a medida que se va descendiendo en la escala organizacional. Por último, una vez detectadas las causas de los desvíos, corresponde el emprendimiento de las acciones correctivas.

La evaluación presupuestaria implica un control permanente, riguroso, metódico, que exige una estrecha colaboración entre lo técnico, lo contable, lo financiero y una ajustada coordinación de los esfuerzos necesarios para la ejecución del plan establecido, como asimismo la organización científica y racional del trabajo.

El presupuesto es un plan y como tal no puede escapar a la necesidad de mediciones. La frecuencia y profundidad con que ellas deben encararse están en función de la inestabilidad de los supuestos básicos y cifras planeadas. La periodicidad puede establecerse con un criterio temporal, cualitativo o mixto. En el primer caso se determinarán los meses en los cuales el presupuesto será revisado, sea en años de relativa estabilidad o de pronunciados cambios. En el segundo se opta por la revisión sólo cuando existen cambios significativos que lo justifiquen y en el último existirá un período de revisión, aunque si los desvíos son importantes, ésta podrá realizarse antes del momento indicado.

4.2. Ámbitos y Niveles de Evaluación.

La evaluación presupuestaria, considerada como subsistema del control de gestión, implica un alto grado de flexibilidad conforme a los distintos ámbitos de evaluación (global, sectorial, regional, institucional, etc.)

El Sistema de Evaluación Presupuestario abarca dos áreas perfectamente definidas:

1. La que se refiere al impacto de la actividad del sector público en el sistema económico (efectos macroeconómicos).

2. La que se relaciona con el nivel microeconómico vinculado al costo de operación, eficacia y eficiencia de los elementos componentes del sector público institucional, (unidades administrativas, organismos, programas, proyectos, etc.)

A nivel macroeconómico, es de interés conocer variables del Sector tales como: consumo, inversión (total, regional, sectorial, naturaleza, etc.) nivel de salarios, absorción de mano de obra, importaciones (por país de origen, perfil, etc.), resultado del ejercicio presupuestario, financiación del déficit o aplicación del superávit, endeudamiento a largo plazo (interno, externo, etc.), endeudamiento a corto plazo (con particulares, con el sistema bancario, etc.), generación y uso de divisas, presión tributaria (total y por sectores económicos), producción, etc.

Durante el proceso de planificación-presupuesto, los objetivos se desarrollan en términos operacionales, existiendo programas, subprogramas, actividades, proyectos, con sus metas y recursos, asignados a unidades administrativas debidamente jerarquizadas. Esto es el nivel microeconómico en el que el control de eficacia y eficiencia adopta otras características, porque la producción de bienes y servicios puede cuantificarse y medirse y, de contarse con un adecuado sistema de contabilidad, relacionarse con su costo.

El problema a este nivel, consiste entonces en contar con adecuados sistemas de medición de resultados y de costos.

4.3. Etapas del Proceso de Evaluación.

Una vez establecidos los planes, obtenidos los recursos necesarios y emitidas las instrucciones, debe actuarse para asegurar que la ejecución resulte conforme a los planes. En este proceso de control están implicadas tres etapas: 1) establecimiento de standards en los puntos estratégicos, 2) comprobación e informe de la ejecución y 3) aplicación de la acción correctiva.

Los standards de control proceden directamente de los objetivos, especificaciones y otros fines desarrollados en el proceso de planificación. Para que sean más útiles en el control, estos fines deben unirse a las responsabilidades individuales. Además, el control debe simplificarse concentrándolo sobre puntos estratégicos. La selección de estos puntos estratégicos es el eje del control simple y efectivo; deben proporcionar oportunamente comprobaciones económicas, amplias y equilibradas.

La comparación en los puntos estratégicos de la ejecución real con los standards de control debe hacerse a través de una combinación de métodos. Los informes puntuales y bien diseñados deben cubrir el conjunto de las operaciones. Ello debe complementarse con la observación personal para asegurar el entendimiento total. Para algunas operaciones importantes, puede requerirse una revisión y confirmación separadas antes de que se permita proseguir la acción.

Cuando esta comparación de la ejecución con los standards estratégicamente seleccionados muestra desviaciones significativas, es necesaria la acción correctiva si el control ha de tener alguna influencia positiva en los resultados. La acción correctiva consiste normalmente en ajustar la situación física y externa para que permita la acción deseada; la revisión de la dirección, el adiestramiento y selección de los que hacen el trabajo, la mejora de la motivación sobre la base del compromiso y la modificación de los planes donde sea necesario.

El proceso de control, o bien completa la tarea del ejecutivo o, más probablemente, muestra la necesidad de una nueva acción y así inicia un nuevo ciclo directivo de planificación, dirección y control.

Así, el proceso de evaluación complementa la ejecución presupuestaria a los efectos de optimizar sus resultados, como también observando la correcta y eficaz utilización de los fondos a través de un proceso que ha de contemplar las siguientes instancias:

1. Recabar información conforme a los siguientes soportes básicos

1.1. Estado de ejecución del cálculo de recursos.
1.2. Estados de ejecución presupuestaria de los gastos.
1.3. Estadísticas financieras.

2. Procesamiento

Los datos recibidos debes ser clasificados y agrupados técnicamente de forma tal que permitan la comparación y la determinación de porcentajes entre lo proyectado y lo ejecutado.

3. Evaluación

Comprende el análisis crítico de los estados de ejecución presupuestaria observando la evolución de los créditos y el grado de avance financiero de los programas determinando los niveles críticos de ejecución.

En materia de recursos, la confrontación de la proyección con las recaudaciones, permite determinar la evolución del ingreso de los fondos.

A través de la relación de los niveles de ejecución del gasto en sus distintas instancias y de su correlación con la ejecución física puede evaluarse la responsabilidad programática y de ejecución que le compete a cada organismo.

4. Informes a nivel superior

Relacionados con la marcha de cada organismo o finalidad presupuestaria y la propuesta de medidas correctivas ante los desvíos detectados.

5. Seguimiento de las medidas correctivas propuestas

Para verificar el grado de cumplimiento logrado y los resultados obtenidos con la aplicación de dichas medidas.

4.4. Requisitos de la Evaluación.

Los requisitos más importantes para una acertada evaluación presupuestaria incluyen: 1) planificación directiva en términos presupuestarios; 2) uso efectivo de los presupuestos como medio de coordinación y 3) seguimiento efectivo de las operaciones corrientes.

1) Planificación directiva en términos presupuestarios.

Planes.- Las cifras que aparecen en un estado presupuestario deben representar, tan aproximadamente como sea posible, los planes reales en lugar de un informe de conjeturas como suele suceder. Hay una marcada diferencia entre predecir y planear e influir sobre acontecimientos futuros.

Organización claramente definida.- El tipo de planificación que se necesita para el control presupuestario no se logra a menos que esté claro quién es el responsable de cada área.

2) Empleo como medio de coordinación.

Estimaciones cuidadosamente encuadradas.- Siempre que se preparan presupuestos generales, se presume normalmente que han sido interrelacionados todos ellos y que así ayudan a la coordinación global.

3) Seguimiento efectivo de las operaciones corrientes.

4) Existencia de un sistema de información contable y estadísticas integrado con el presupuesto.

4.5. Ventajas de la Evaluación Presupuestaria.

La preparación de un presupuesto tiende a hacer que un funcionario anticipe los problemas operativos futuros y las formas de resolverlos. El presupuesto cubre generalmente las operaciones de varios meses cuando menos y a menudo un año de antelación y por todo este período se espera que los niveles decisorios prevean sus gastos y los resultados operativos.

Esta tarea, cuando se hace conscientemente, orienta la atención del decisor desde los problemas inmediatos hacia los que van apareciendo en el futuro. Dicha anticipación proporciona a menudo una oportunidad para evitar las dificultades y adelantarse a las circunstancias no rutinarias.

Asimismo, la evaluación presupuestaria contribuye a la coordinación de diversos aspectos, de los cuales, el más obvio es la planificación de actividades. El énfasis en la evaluación presupuestaria sobre la planificación adelantada significa que la falta de equilibrio y las inconsistencias se descubren más probablemente mientras los planes están aún en estado de formación; de aquí que la evaluación presupuestaria no sólo permite conocer los lugares donde la coordinación es necesaria, sino que tiende también a hacerlo lo suficientemente oportuno para la fácil acción de remediarlo.

Por otra parte, los presupuestos financieros incluyen a menudo todas las cuentas básicas de los estados contables. En una gran organización, estas cuentas serán subdivididas entre varias secciones y departamentos, pero todas las partidas contables de ingresos o gastos deben correlacionarse con los clasificadores presupuestarios. Un presupuesto amplio muestra cómo deben aparecer todas estas cuentas si se llevan a cabo los planes presentes. Las cuentas proyectadas pueden servir entonces como standards de ejecución. Muestran qué es lo que debiera suceder conforme a las pautas presupuestarias.

5. Sistema Integrado de Contabilidad y Gestión Presupuestaria.

Afirma Ginestar que el control de la gestión pública es una fase ineludible en cualquier concepción de la gestión pública. En todas ellas se basa en un sistema de información, que hace al cumplimiento de la finalidad de la transparencia.

Esto indica que los órganos responsables de la gestión pública se vinculan entre sí suministrándose información, que son datos adaptados al uso que le va a dar el órgano receptor. Para que esto sea posible, debe existir un órgano central de control que coordine las relaciones informativas, a los efectos de adecuar los datos y conocimientos a los requerimientos de cada usuario, de esa forma se evita desvirtuar la orientación del sistema informativo global, que responde al fortalecimiento de la concepción de gestión pública y a la evolución deseable. Este es un aspecto básico de control.

En términos generales, el control basado sobre un sistema de información apropiado a cada concepción administrativa permite fortalecer:

- en la gestión pública funcional: el cumplimiento de las normas;

- en la gestión pública por objetivos: el cumplimiento de los objetivos , por la identificación de la efectividad y la responsabilidad para fortalecer la motivación mediante premios y castigos por desempeño; y,

- en la gestión pública integrada: el cumplimiento de los objetivos, y de las formas de producir deseables para fortalecer un comportamiento productivo y organizacional junto con la responsabilidad social, el compromiso y la participación. Esto mejora el convencimiento de quienes hacen y su racionalidad, gracias al conocimiento de la experiencia verificada.

En síntesis, el control de gestión, basado sobre un sistema de información compatible, agrega racionalidad y valora:

- las acciones en la gestión pública funcional;
- los resultados en la gestión pública por objetivos;
- los resultados y el comportamiento en la gestión pública integrada.

La información, en consecuencia, va a ser distinta para cada concepción.

Por cierto, los avances tecnológicos, como la informática, ayudan a fortalecer el control de la gestión pública, porque permite desarrollar sistemas de información rápidos, que pueden procesar muchos datos y hacerlos disponibles en forma y tiempo oportuno. La información depende del control que se desea hacer según la concepción de gestión pública.

El sistema de contabilidad gubernamental posibilita medir en términos financieros los resultados de las operaciones, programas y actividades llevadas a cabo por el sector público y sus organismos competentes. Se entiende que la contabilidad gubernamental es el componente básico del sistema integrado de administración financiera y control, puesto que sus resultados constituyen la fuente principal de información financiera y facilita el funcionamiento de los demás componentes.

Sin la contabilidad gubernamental, el sistema presupuestario, en su fase de programación, no podrá estimar en forma oportuna los ingresos, así como la asignación racional de los recursos para gastos. En la fase de la evaluación, no podría materializarse la comparación periódica y permanente entre la conducción de los programas y las metas previamente establecidas. La determinación y recaudación de los recursos financieros carecería de datos y cuadros estadísticos que demuestren el comportamiento de dicha recaudación. La administración de recursos financieros no contará con las cifras necesarias que permitan una adecuada programación del flujo de caja para la cancelación oportuna de sus obligaciones y de utilización de dichos recursos de acuerdo a los planes y presupuestos correspondientes. El control de los recursos públicos permanecería estático y los auditores limitarán sus exámenes a verificar el grado en que las entidades y organismos del sector público y sus responsables cumplen sus funciones administrativas y financieras, al no contar con un mecanismo de cuantificación de los desvíos, sus causas y efectos.

Para esto, como afirma Mocciaro, es indispensable que se confeccionen estados contables mensuales de carácter interno y que las registraciones sean llevadas rigurosamente al día. Esto último es importante para:

a) contar con un estado patrimonial cercano a la fecha de inicio de la ejecución del presupuesto, de manera que el período a cubrir entre ambos (último estado real e inicio de la ejecución) sea el más breve posible; disminuyendo por tanto la magnitud de los desvíos en la presupuestación de ese lapso de "enganche";

b) para que el control de la ejecución (control presupuestario) sea llevado a cabo inmediatamente de la finalización de cada mes.

Una manera de simplificar el control presupuestario consiste en hacer concordar los ítems / rubros presupuestarios con las cuentas del plan contable (al menos hasta los niveles más concentrados del plan de cuentas). De haberse optado por esta alternativa, la simple comparación de presupuesto económico, presupuesto financiero, balance proyectado, estado de origen y aplicación de fondos y otros estados con los equivalentes al presupuesto permitirá practicar el control, sin que resulte necesario realizar ningún ajuste ni proceder a la compatibilización o equivalencia previa.

La complementación entre la contabilidad y el control presupuestario es comentada por Enrique Fowler Newton en los siguientes términos:

"Desde el punto de vista organizativo, lo único que se necesita es que el presupuesto esté estructurado sobre el plan de cuentas utilizado. A su vez, éste deberá estar diseñado de modo tal que permita la realización de las comparaciones requeridas por el control presupuestario, y facilite el análisis de las variaciones. Así puede resultar necesario que el plan prevea cuentas separadas para controlar los costos que aumentan o disminuyen de acuerdo con el nivel de ingresos (habitualmente denominados variables) de aquellos que no dependen de dicho nivel (habitualmente llamados fijos)."

"La comparación entre resultados proyectados y reales puede hacerse para el ente considerado en su conjunto y también para las distintas unidades operativas que lo componen, siempre, claro está, que la forma de preparar el presupuesto y el plan de cuentas lo permitan."

"La parte mecánica del trabajo puede ser programada para su realización por parte de un equipo de procesamiento electrónico, en forma coordinada con la obtención de la información contable de rutina. Incluso puede preverse que los listados pertinentes destaquen las variaciones que exceden a ciertos porcentajes o de determinados montos."

Los avances producidos en la modificación de los sistemas contables no siempre han contribuido a consolidar la reforma presupuestaria, con motivo de limitaciones en los métodos de coordinación y control de la ejecución y, por ende, de su evaluación, al carecerse de información válida para retroalimentar los logros programáticos.

Al considerar el sistema presupuestario, su integración a nivel macro implica que las decisiones sobre la gestión económico-financiera del sector público habrán de sustentarse en información oportuna, confiable y verosímil. Así, el sistema contable debe proveer referencias concretas sobre dicha gestión a los fines de satisfacer las necesidades de una moderna administración pública.

Para ello, en orden a precisar conceptos, la contabilidad gubernamental habrá de adecuarse a la teoría contable y regirse bajo los principios y normas contables generalmente aceptadas para el sector público, aspectos éstos que aseguran la idoneidad del sistema.

El sistema contable debe permitir la registración de todas las transacciones que tengan efecto económico-financiero, en función de los momentos previamente seleccionados para tal finalidad.

En tal sentido, el diseño de un sistema integrado de cuentas presupone el acoplamiento modular de los clasificadores presupuestarios en sus distintas variantes -fundamentalmente por rubros de los ingresos y por objeto del gasto- asegurando así el procesamiento automático de la información y evitando conversiones o nuevas registraciones de datos ya procesados.

Dice H. L. Timms que para controlar el presupuesto es muy útil emplear una desagregación presupuestaria coincidente con la contable, es decir que debe procurarse que los rubros del presupuesto sean iguales a los del plan de cuentas. Si es así, el control puede efectuarse apareando el cuadro de resultados mensual con el presupuesto económico, el movimiento mensual de caja con el presupuesto financiero, los asientos del capítulo bienes de uso con el presupuesto de inversiones en activo fijo y así con los demás presupuestos. Y agrega dicho autor que si no hay coincidencia en este sentido, será necesario compatibilizar los ítems antes de efectuar el control, lo cual puede significar un retraso que afecte su utilidad.

Teniendo en cuenta la interrelación antes señalada, surgen incidencias sustanciales en la configuración contable, determinando que la salida de la información presupuestaria sea cotejable a nivel bidimensional (ex-ante y ex-post) conforme a una estructura similar. Y ello, a pesar de su lógica elemental, no ha sucedido así en la práctica de las administraciones gubernamentales, ya que el sistema contable mostró un retraso perjudicial en su adaptación a los cambios operados en el sistema presupuestario.

A los fines de delimitar conceptualmente el sistema de evaluación y control presupuestario, el mismo parte de comparar los objetivos, metas y recursos programados con los resultados obtenidos durante el período de su ejecución. Los antecedentes que procesa y produce permitirá la elaboración de informes periódicos de ejecución interrelacionando los distintos estados: presupuesto de recursos y gastos, por programas, de costos, de compras, de caja y otros específicos inherentes a las reales necesidades de información y control.

Dicha estructura presupone sistemas y metodologías de registro adecuadas conforme al contenido de las respectivas bases de datos, las cuales se compatibilizan aplicando tablas matriciales de conversión.

A los fines de integrar la gestión pública hacendal, así como el sistema de evaluación y control presupuestario se relaciona con la totalidad de sistemas de contabilidad financiera y gerencial, también se mantendrá una interrelación con los sistemas operativos, administrativos y técnicos, de los cuales se obtiene la información de la ejecución que permitirá la preparación de los informes a remitirse a los niveles decisorios.

Como cumplimiento de lo expuesto, deberá contarse con la integración del sistema estadístico que suministra los valores históricos y los análisis correspondientes de la información contable financiera y física que se genera durante la gestión pública, apoyando las funciones de planificación, programación, control y evaluación.

Todo sistema integrado de información deberá prever no sólo una interrelación directa entre presupuesto y contabilidad a nivel de momentos o etapas (caso del "devengado" en la Ley Nº 24.156, artículos 31 y 32) sino también, complementariamente, un ajuste normativo y de procedimientos metodológicos que permitan unificar criterios y coordinar resultados en materia de indicadores, de tal forma que los ratios presupuestarios se integren con los contables para configurar así un cuadro de situación integrado a los fines de optimizar el control y evaluación de la gestión del sector público.

6. Propuesta de un Sistema de Evaluación de la Gestión Presupuestaria.

6.1. Propuesta metodológica.

El proceso de Control de Gestión se inicia a través del sistema de información que nutre al mismo con los datos necesarios para evaluar los resultados obtenidos, ya sea los relevados en el ámbito de la Unidad Responsable Central (U.R.C.) como los provenientes de las Unidades Responsables Periféricas (U.R.P.). Para definir la entrada de datos es necesario determinar en primer término la salida de la información según el alcance del control y la capacidad operativa del sistema. Dicho proceso se complementa con las restantes etapas ya mencionadas al tratar el ítem 4.4.

Sobre la base de las premisas y objetivos tratados, la U.R.C. unificará la información sobre el avance de los programas, actividades y proyectos de acuerdo a normas y procedimientos preestablecidos, sobre la base de indicadores de resultados para expresar las unidades de medida y los coeficientes de ejecución y/o avance previstos, con el propósito de determinar tanto el grado de cumplimiento de los objetivos y el logro de las metas prefijadas como el grado de eficacia y eficiencia en el uso de los recursos, según los respectivos informes de progreso.

Para tales fines, dicha área dispondrá, en lo interno, de la información estadística, contable y patrimonial provenientes de las respectivas áreas de la misma, además de la originada en el ámbito de los responsables sectoriales de los programas, actividades o proyectos.

Por otra parte, y en forma complementaria, la U.R.C. desarrollará las funciones inherentes al análisis de las causas de las desviaciones detectadas, proponiendo al nivel superior las acciones correctivas que sean necesarias y, en caso de equilibrio, procurando formas de mejorar el uso de los medios y recursos disponibles, dentro de un enfoque de tendencia a incrementar la optimización de las condiciones en que se desenvuelve la Administración Pública.

Para que opere efectivamente la relación entre el control superior y el sectorial, es necesario que la U.R.C. coordine el accionar de los organismos públicos en la materia, según las siguientes pautas:

1. Los planes anuales de control de gestión que realizan los organismos públicos a través de las U.R.P., deben ser enviados con la debida anticipación, ajustándose a los lineamientos preestablecidos por la U.R.C..

2. La U.R.C. prestará asistencia técnica a los organismos públicos en materia de control de gestión y colaborará directamente con los mismos en la estructuración, puesta en marcha y seguimiento de los sectores específicos directamente responsables ante dicho órgano de contralor.

3. La U.R.C. procederá a evaluar el funcionamiento y calidad del control de gestión vigente en cada U.R.P..

4. Corresponderá llevar por parte de la U.R.C. una acción sistemática tendiente a lograr el establecimiento y/o el mejoramiento continuo del control de gestión en todos los organismos públicos sujetos a su fiscalización.

5. En forma complementaria, las U.R.P. existentes o que se creen en el futuro, deberán transformarse en instrumentos eficaces para realizar una labor de auditoría operativa y control de gestión, es decir, deben ser idóneas para proteger los intereses del organismo y para colaborar en la promoción de la eficiencia operacional.

De acuerdo a lo expuesto precedentemente, se ha contemplado que la misión y funciones a cargo de la U.R.C. responda a los siguientes términos:

A) Responsabilidad Primaria:

Ejercer el control de gestión de la Administración Financiera del Sector Público

B) Acciones sustantivas:

1. Controlar la debida aplicación de los fondos públicos conforme al destino decidido por el Congreso Nacional

2. Entender en la definición de objetivos, elaboración de planes, programas y procedimientos de control de gestión y en el diseño e implantación de indicadores que permitan determinar la evolución económica, financiera y patrimonial de los organismos bajo control a fin de evaluar los resultados alcanzados en la gestión frente a las metas u objetivos fijados.

3. Intervenir en la instrumentación de planes de cuentas que permitan determinar, en la medida de las posibilidades de cada organismo y según los métodos y sistemas vigentes, los resultados operativos y centros de costo por áreas de responsabilidad.

4. Evaluar, de acuerdo al orden de prioridades preestablecido, los distintos sectores de los organismos bajo control a través de información periódica ("informática de la gestión"), con la consiguiente elaboración de cuadros de mando debidamente actualizados.

5. Formular recomendaciones con respecto a políticas, cursos de acción o medidas correctivas de las desviaciones significativas observadas.

6. Estimar los costos que origina el mantener la informática y los distintos tipos de control gestión, opinando sobre la ampliación o restricción de los mismos, según las circunstancias lo aconsejen.

7. En materia específica de evaluación presupuestaria, se cubrirán los siguientes aspectos:

   - Facilitar el mejor aprovechamiento de los recursos públicos mediante su racional asignación, según un orden de prioridades, sobre la base de la evaluación técnica de alternativas, que tienda a maximizar beneficios y minimizar costos, según las mediciones respectivas.

   - Analizar los gastos con el mayor detalle posible, sobre la base de las asignaciones de los programas y de su relación con las metas a realizar, discriminando el peso relativo de cada tipo de erogación.

   - Analizar las actividades que componen los programas, su presentación, diagnóstico, pronóstico, fijación de metas y asignación de recursos y su correlativa ejecución.

   - Analizar "in situ" las erogaciones e inversiones previstas para el funcionamiento y prestación de servicios, las transferencias intersectoriales y las inversiones financieras

8. Mantener fluida relación con las restantes áreas de control del Sector Público, tanto para obtener información como para presentar ésta elaborada y sintetizada según los objetivos preestablecidos.

Al efectuarse la evaluación de la ejecución presupuestaria se tendrán en cuenta los siguientes aspectos:

- si los créditos se han derivado a un uso distinto al previsto.
- la correlación entre los créditos y los programas operativos anuales.

- si los compromisos se efectúan en función de las proyecciones financieras y de las políticas de ejecución presupuestaria que se hayan fijado.
- si el monto del crédito asignado al programa posibilita el logro de la meta. En caso negativo, corresponderá determinar lo siguiente:
    a) si el cálculo del costo del programa operativo, en base al cual se gestionó el crédito, ha sido el correcto y
    b) si la incidencia de los mayores costos impide la financiación total del programa.
- si es insuficiente el crédito para alcanzar la meta propuesta.
- si la existencia de un elevado índice de disponibilidad de créditos en una partida o programa permitiría la redistribución en la financiación de otra partida o programa.
- si los reajustes practicados en los créditos han incidido en la modificación de las metas.

A los fines de evaluar integralmente el proceso presupuestario, resulta fundamental que la U.R.C. intervenga en la etapa de la formulación (evaluación "in situ" del requerimiento), conforme a los lineamientos que en tal sentido indique la Secretaría de Hacienda.

Para la evaluación de cada requerimiento presupuestario se considerarán los siguientes aspectos:

- Comparación del requerimiento con la proyección de la Secretaría de Hacienda, efectuada al determinar los límites de gastos.

- Recorte de gastos según el sistema de comparar el gasto efectivo del año anterior con el presupuesto para el año en curso en los casos que el requerimiento exceda el límite.

- Examen de cada partida y determinación de las causas que han originado cambios (alza de precios, ampliación de programas, obras nuevas, etc.)

- Informe sobre el requerimiento con la opinión sobre el cálculo de necesidades del servicio administrativo, precisando si lo solicitado se justifica o, en caso contrario, dando las razones por las cuales convendría disminuirlo o aumentarlo.

- Influencia de informes varios sobre la situación económica y pautas gubernamentales sobre prelaciones y contenciones en el gasto público.

Con relación a las pautas para justificar la solicitud de reajustes presupuestarios, se considerarán -además de los aspectos precedentes- los siguientes lineamientos:

- Explicación de las variaciones que se proponen introducir a nivel de finalidad y funciones (clasificación funcional)

- Fundamentación de todas las modificaciones en los programas presupuestarios, analizando los cambios proyectados, tanto en los créditos como en las descripciones, actividades y metas, cuando ello corresponda.

- Dentro de cada uno de los programas que se modifiquen deberán explicarse las variaciones a nivel de inciso (clasificación económica y por objeto), de acuerdo al siguiente detalle:

    - Personal: concepto de las variaciones (automáticas, vegetativas, política salarial, modificaciones de estructuras) y metodología de cálculo.

    - Bienes y Servicios no Personales: consignar el origen y el costo de las variaciones por concepto. Fundamentación y procedencia.

    - Intereses de la Deuda: causas que motivan nuevos servicios financieros o incrementos de los existentes, sobre la base de disposiciones y antecedentes legales.

    - Amortización de la Deuda: examinar las causas que originen nuevos aportes o modificación de los existentes. Revisión de disposiciones legales.

    - Bienes de Capital: consignar el origen y el costo de las variaciones por concepto. Fundamentar el motivo de las variaciones.

    - Construcciones: analizar las causas que originan las modificaciones del Plan de Trabajos Públicos (mayores costos, modificaciones de proyectos, ampliación de los mismos, compensaciones a efectuar, etc.) Evaluar la metodología de cálculo. En el caso de proyectos nuevos, efectuar una justificación integral de los mismos.

    - Inversión Financiera: analizar las causas de modificaciones y las disposiciones legales.

- Contribuciones: examinar las causas de incorporación o modificación de importes y destino a dar a los créditos por parte del organismo receptor. Analizar las disposiciones legales.

En materia de recursos, corresponderá explicar las causales de modificaciones y su metodología de cálculo, fundamentando dichas variaciones.

El proceso de control secuencial contempla el siguiente orden:

1. Determinar el objeto controlable:
   Implica definir las áreas esenciales de actividad y los programas y proyectos significativos que serán objeto de control.

2. Recabar información sistematizada a los fines de instrumentar los soportes informativos contenidos en la Carpeta Comando, que responderá a las siguientes características:

   -*Objeto:* efectuar el seguimiento de las metas y tareas de los programas operativos anuales, detectando los desvíos, evaluando sus causas y proponiendo correcciones.

   -*Contenido:* programación mensual de metas y tareas, el grado de ejecución mensual en valores absolutos y relativos y la evaluación con sus conclusiones.

   -*Formularios e indicadores.*

3. Informes de control.
   Incluyen una relación de los elementos de juicio comprendidos en la Carpeta Comando.

Según Gorostiaga, la estructura de un sistema de control presupuestario está integrada por un sistema organizacional y un sistema de información. En tal sentido, el sistema de control se formaliza en una estructura organizacional del Sector Público, cuyo modelo dependerá de las características particulares de éste y el grado de avance del sistema presupuestario de cada país.

No obstante, pueden proponerse algunos Centros (nodos) básicos que, en una u otra forma, deberán estar siempre presentes en el sistema para asegurar su adecuado funcionamiento, entre los que pueden destacarse los siguientes:

- de Medición de Resultados
- de Evaluación
- de Decisión

Los Centros de Medición de Resultados son los encargados de recolectar información (financiera y física) sobre el avance de los programas, actividades y proyectos, de conformidad con normas y procedimientos preestablecidos. Reciben también el nombre de sensores.

Son sensores las unidades de contabilidad, presupuesto, estadística, suministros, personal, organización y métodos, procesamiento de datos y otras directamente interesadas en la acción.

Sus instrumentos de trabajo son los denominados indicadores de resultados, utilizados para determinar el grado de cumplimiento de las metas y el de eficiencia en el uso de los recursos.

La salida de estos centros son los informes de Avance o Progreso, Estados de Ejecución Presupuestaria, Cuadros Estadísticos, Informes Financieros, etc.

Los Centros de Evaluación, toman como base la información expedida por los de Medición, y analizan las causas de los desvíos entre lo programado y realizado, buscando en todos los casos optimizar la relación insumo - producto. Establecidas las causas y considerando un razonable expectro de soluciones posibles, deberán definir un conjunto reducido de alternativas viables, para ser cursadas a los Centros de Decisión.

Las unidades de planificación, presupuesto y contabilidad serían las encargadas de llevar a cabo los análisis evaluativos. Además, en cada unidad responsable de la ejecución de programas puede justificarse la atribución de esta responsabilidad a una persona o un grupo.

El ciclo se completa con la intervención de los Centros de Decisión que, tomando como base las alternativas que se le proponen, adoptan las decisiones correctivas.

Principios que deben regir el diseño del sistema

Hay una serie de lineamientos generales que deben orientar el diseño y operatoria de un sistema de información, a saber:

1. Se debe tener en cuenta que un factor crítico de las organizaciones es el tiempo, por lo que debe ser usado con cuidado. Por ende no se trata de preparar mucha información, sino aquella que sea necesaria, ya que toda persona tiene una capacidad limitada para procesar información en una unidad de tiempo.

2. Toda información debe ser sometida a procesos de validación que son de tres tipos:

   - Consistencia interna: los datos clasificados de diferente manera deben jugar entre sí;
   - Consistencia externa: o sea de correspondencia con los hechos, reflejar la realidad que se quiere mostrar;
   - Significatividad: es decir, tener sentido para la persona que la recibe.

3. Se atenderá a la oportunidad: no es necesario producir información siempre, sino que los propios mecanismos del sistema deben ser capaces de definir el momento en que es conveniente que la información se genere.

4. La información deberá estar documentada, de tal manera que permita su transmisión, tratamiento y validación.

6.2. Indicadores de la Gestión Presupuestaria, su análisis y corrección de desvíos.

De acuerdo a los principios doctrinarios generalmente expuestos en la materia, el sistema de control de gestión comprende tres aspectos:

- Indicadores que concuerden con los objetivos previstos en los planes gubernamentales.
- Medición del grado de avance en la ejecución de los planes gubernamentales.
- Corrección de desvíos.

En lo relacionado con la selección de indicadores, corresponde que los mismos revistan las siguientes características:

1. Oportunidad:

   Una de las causales más significativas en cuanto a las falencias observadas en los sistemas de control público radica en la carencia de la debida oportunidad para servir a la toma de decisiones. El control de gestión, por la índole de su contenido y alcances, exige la presentación de indicadores con el suficiente margen de tiempo para la oportuna decisión del Poder Administrador.

2. Economicidad:

   Corresponde neutralizar la tendencia constatada en cuanto a la aplicación de costosísimos sistemas de control de gestión que escapan a los más elementales principios de racionalización administrativa.

3. Sencillez:

   Ha de facilitarse la comprensión del sistema de control de gestión tanto para los niveles de conducción como para los de ejecución, dejando de lado los enfoques excesivamente técnicos para dar lugar al buen sentido y al equilibrio conceptual.

4. Adecuación:

Debe existir una sólida interrelación entre los indicadores seleccionados y los objetivos perseguidos en los planes gubernamentales, e igual concordancia con respecto a las funciones y actividades de los organismos públicos, de tal forma de alcanzar la mayor practicidad operativa posible.

5. Flexibilidad y Revisión:

El control de gestión no ha de transformarse en una estructura inflexible y rígida sino que, por el contrario, requerirá un mecanismo ágil en materia de incorporación de cambios imprevistos en las variables que intervienen en el proceso. Ello se complementará con una periódica revisión de los controles en vigencia, a los fines de ajustar los mismos a la dinámica de la administración.

6. Interrelación de indicadores:

Los indicadores económico-financieros aplicados en todo sistema de control de gestión deberán guardar relación entre sí, de tal forma de contribuir al más amplio conocimiento de las situaciones planteadas, fijando relaciones de causa-efecto a través de dicha integración.

Así como resulta un factor clave la adecuada selección de indicadores de gestión, así también la medición del grado de avance en la ejecución de los planes gubernamentales constituye una etapa fundamental para el éxito de todo proceso de control de gestión. Por ello, corresponderá contemplar los siguientes aspectos:

1. Cotejo ejecución prevista / real.

Como ya se ha expresado, la formulación de los planes gubernamentales ha de complementarse con un sistema de información que permita disponer de datos equivalentes en materia de ejecución. En tal sentido, la contabilidad del Estado estará organizada de tal forma de facilitar la máxima fluidez para comparar ambos aspectos.

2. Presentación de los informes de control de gestión.

De acuerdo a lo tratado precedentemente, los informes de control de gestión deberán reflejar permanentemente la relación entre las previsiones y la ejecución, con indicación de los desvíos significativos y de las medidas correctivas recomendadas, acompañando a tales fines -de ser posible- información estadística y graficada.

La corrección de desvíos asegura la seriedad del sistema. De poco valdría un control de gestión que no logre concretar en la práctica esta última etapa, pues finalizaría diluyéndose en la ineficacia. De allí la importancia de asignar al control de gestión un nivel preponderante a nivel estructural dentro de la pirámide administrativa.

El sistema de control de gestión exige una íntima conexión con el sistema de toma de decisiones. Los informes de control de gestión han de fluir natural y armoniosamente hacia los centros decisorios, adecuándose a las reales necesidades de los mismos.

Finalmente, resulta imprescindible promover la participación de los funcionarios de los sectores administrativos bajo control a los fines de facilitar una más plena comprensión y colaboración en pos de la eficiencia final del proceso decisorio.

La unidad de medición de resultados debe satisfacer los siguientes requisitos:

1. Ser fácil de identificar, cuantificable y representativa del volumen de trabajo que debe desarrollarse para ejecutar el programa.

2. Ser homogénea, es decir, tanto sus especificaciones de calidad como el esfuerzo desplegado para producirlas deben ser razonablemente semejantes a través del tiempo, a fin de posibilitar la agregación y comparación.

3. Ser utilizables como unidades de registro para fines de control estadístico y contable.

4. Expresarse en términos sencillos y claros que signifiquen lo mismo para quienes tienen que registrar, comunicar y revisar los datos.

Es natural que las herramientas que se utilizan al trabajar en análisis a los diferentes niveles sean diferentes, así como la capacitación requerida para su satisfactorio manejo.

Pero en ambos casos la metodología deberá consistir en la identificación de variables relevantes e indicadores sensibles, así como la capacitación requerida para su satisfactorio manejo.

Se cuenta con bagaje de conocimientos, indicadores, sistemas de relaciones y técnicas de análisis, que nos permiten aplicar la medición de esas variables a un manejo racional del Sector Público. No obstante, antes de listar algunos indicadores de general aceptación, hay que advertir que la validez de los instrumentos no es intrínseca a ellos, sino que está ligada íntimamente a su pertinente aplicación y a la capacidad analítica del que los utiliza. El control no debe concebirse como un ejercicio mecánico de uso de herramientas, sino que supone el conocimiento, la experiencia, la lógica y el intelecto humano.

Los datos que nos brindan estos indicadores, son cifras absolutas que no tienen utilidad, por sí mismas, para emitir un juicio sobre el progreso de la acción de gobierno, sino que deben ser relacionados con un marco de referencia que puede estar constituido por:

- Los objetivos que la teoría del desarrollo plantea en forma de tesis, tales como: ritmo de crecimiento, redistribución progresiva del ingreso, nivel ocupacional y absorción de mano de obra desocupada, ampliación y diversificación de exportaciones, avance en la industrialización, creación de infraestructura, mejoramiento de los servicios de educación, salud, vivienda, etc.

- Los objetivos declarados por el gobierno, que pueden comprender los anteriormente mencionados; lo más conveniente es que estos objetivos estén razonablemente especificados (por ejemplo en un Plan de Desarrollo) en dimensiones que los desagreguen a nivel de metas.

Vale la pena recordar que se está trabajando a nivel global, al más agregado y que los juicios de efectividad resultantes siempre serán más imprecisos que a nivel operativo, tanto por la naturaleza intrínseca de los objetivos como por la circunstancia de que los logros a este nivel están influenciados fuertemente por factores no controlables por la Administración Pública.

Indicadores o coeficientes de medición de resultados.

De acuerdo a lo que se ha analizado en el presente trabajo, los indicadores de medición de resultados-metas, volúmenes de trabajo y costos pueden ser enfocados desde varios puntos de vista.

Cabe advertir que el término Producción de bienes o servicios empleado en algunos de los indicadores puede ser reemplazado por el de metas del programa o actividad incluyendo en el mismo el concepto de efecto que tal programa o actividad se espera que origine, Así, por ejemplo, en un programa de educación puede ser interesante establecer indicadores con respecto a la cantidad de personas educadas en un período dado, pero asimismo, tal vez más conveniente sería establecer indicadores que expresen relación con el efecto que tal programa ha producido en el analfabetismo del país o sector a que está dirigido.

A continuación se presentan las dimensiones más usuales con que se pueden enfocar los indicadores o coeficientes:

a) Respecto a un standard.

Esta dimensión se refiere a medir los resultados efectivamente obtenidos en la ejecución de un programa, proyecto o actividad, con los padrones standards precalculados en un momento dado.

b) Dimensión temporal.

Esta dimensión permite medir los resultados en una serie de períodos (años, semestres, meses, etc.) a objeto de analizar las tendencias. Estos indicadores pueden representarse gráficamente para facilitar su análisis.

c) Indicadores comparativos.

Algunos indicadores pueden relacionarse con otros de programas que presentan características afines con los de actividades similares dentro de un mismo programa.

También es posible preparar indicadores que reúnan todas o la combinación de algunas de las dimensiones señaladas.

A su vez es conveniente tener presente que los indicadores son importantes en la medida que aporten mayores antecedentes que sirvan de orientación al analista que busca evaluar los resultados. En forma aislada pueden no tener significación alguna, e incluso conllevar a la obtención de conclusiones erradas.

Según lo tratado por Marcos Makón, el presupuesto debe reflejar, en todas sus etapas, los procesos productivos de las instituciones públicas. Para ello es necesario que la técnica presupuestaria posibilite una clara determinación, utilización e interpretación de los elementos que conforman dichos procesos.

Esos elementos son: los bienes y servicios que se producen, los recursos reales que se utilizan y los recursos financieros que se requieren. Todos ellos deben estar interrelacionados y combinados tanto en cantidad como en calidad.

La experiencia de las reformas presupuestarias demuestra que se han logrado importantes avances en los aspectos formales, tales como la conformación de las estructuras programáticas y los esquemas de presentación de los documentos presupuestarios, mientras que se han descuidado los aspectos de contenido de la programación presupuestaria, el no desarrollarse sistemas de información y registro de la producción pública, de los recursos reales y de indicadores de la gestión presupuestaria.

La medición de la producción es un requisito o característica de la técnica de programación presupuestaria ya que contribuye , a través de la cuantificación de los resultados y de los recursos requeridos por los procesos productivos, a la adopción de decisiones sobre los mismos.

Para su adecuada determinación, la unidad de medida debe cumplir con los siguientes requisitos:

- Ser concreta y homogénea.
- Representativa del producto.
- Debe identificar el respectivo bien o servicio de que se trate y no otro producto relacionado con aquél.
- Debe ser utilizable como unidad de registro
- Debe expresarse en términos sencillos y claros, de manera que el respectivo bien o servicio pueda ser comprendido e interpretado por no especialistas.

Las unidades de medida pueden ser clasificadas de acuerdo con los siguientes criterios:

a) según su grado de uso:
   - comunes o universales, tales como las que reflejan los sistemas legales de medición (metro, kilómetro, hectárea, etc.)
   - específicas o propias de cada bien o servicio.

b) según su grado de complejidad:
   - simple, es decir que expresa una sola unidad (paciente)
   - compuesta, sea que se presenta combinando dos unidades (paciente-día)

Cabe destacar que para una correcta determinación de las unidades de medida, es imprescindible la participación de los técnicos o especialistas de las

respectivas unidades ejecutoras. Dicha participación presenta las siguiente ventajas:

- permite que las unidades de medida cumplan con los requisitos arriba señalados;
- posibilita la elaboración y actualización permanente de un manual de unidades de medida que exprese los distintos tipos de bienes y servicios que se producen, considerando el nivel de desarrollo tecnológico existente;
- hace posible la realización de análisis comparativos de producciones de bienes y servicios similares realizadas por distintas instituciones.

Los indicadores de la gestión presupuestaria son expresiones cuantitativas que reflejan relaciones entre productos y políticas, entre productos, entre productos y recursos, entre recursos, así como entre los elementos mencionados y cualquier otro aspecto cuantitativo de los procesos productivos.

- Indicadores de recursos

Este tipo de indicadores permite establecer relaciones entre los recursos tales que se utilizan en cada categoría programática, así como entre recursos reales empleados en diversas categorías programáticas de una institución.

a) Dentro de una categoría programática

El establecimiento de relaciones entre recursos dentro de una misma categoría programática tienen un doble objetivo. Por un lado, posibilita simplificar y reducir los cálculos de recursos ya que, al calcular uno de los recursos, el respectivo coeficiente hace posible calcular el otro. Por otro lado, facilita efectuar análisis de la eficiencia en la utilización de recursos reales.

b) A nivel de la jurisdicción

A este nivel, los indicadores se refieren a las relaciones cuantitativas que se pueden establecer de los recursos reales utilizados en las diferentes categorías programáticas de una jurisdicción.

- Indicadores de recursos - producto

Este tipo de indicador, también denominado relación insumo - producto, al relacionar las dos variables esenciales de todo proceso productivo, posibilita la definición y evaluación de criterios de productividad y eficiencia a nivel de cada categoría programática. Es, por tanto, la base para la determinación de patrones técnicos o relaciones "standards" que se requieren tanto para la formulación como para la ejecución del presupuesto.

Este indicador refleja, por tanto, en forma cuantitativa, "...la cantidad insumo por unidad física de un producto; en algunos casos, la cantidad de insumo por unidad de valor del producto o el valor del insumo por unidad física del producto".

- Indicadores producto - producto

Los indicadores o relaciones cuantitativas entre productos representan la tercera forma de analizar la eficiencia a nivel de las categorías programáticas expresadas en el presupuesto.

Este tipo de indicador se utiliza para establecer relaciones entre productos dentro de un programa, entre productos pertenecientes a distintos programas y entre productos de programas de actividades centrales y/o comunes. Es decir, posibilitan analizar y adoptar decisiones sobre la magnitud de bienes y servicios a producirse, en función de las relaciones de condicionamiento existentes entre ellos. Por tanto, brindan elementos de juicio para modificar dichas relaciones de condicionamiento, es decir, para alterar las tecnologías de producción existentes. Por tanto, los indicadores, no sólo dentro de cada programa en particular sino también sobre el conjunto de los procesos productivos de las jurisdicciones.

- Relaciones entre productos terminales

Los indicadores entre producción terminal también pueden darse en dos niveles, dentro de un programa o entre programas de una jurisdicción.

- Indicadores de eficacia

Este tipo de indicadores, también conocidos como de realizaciones tiene como objetivo medir la contribución que las instituciones realizan para satisfacer necesidades que la sociedad, expresadas en políticas, planes y demandas. Dicha contribución se materializa a través de la programación y ejecución de las metas que se originan en los programas incluidos en el presupuesto.

Estos indicadores expresan, por tanto, relaciones cuantitativas de las metas con las demandas o déficit existentes o previstos en los respectivos bienes y servicios producidos por las instituciones públicas. Es decir que estos indicadores, a diferencia de los de eficiencia antes señalados, no se refieren a los resultados de dicha gestión. Representan el "puente" que vincula la gestión presupuestaria pública con las políticas de desarrollo; por lo tanto, no son propiamente indicadores de gestión presupuestaria.

6.3. Informes de Progreso

Los informes de progreso constituyen el resultado final del proceso de Control de Gestión en su carácter de instrumentos que permitan evaluar el comportamiento de una gestión, verificando los grados de eficacia y eficiencia, e indicando los desvías entre lo programado y lo ejecutado, justificando las causas que motivaron los mismos y proponiendo distintas alternativas de medidas correctivas.

1. Contenido

El informe del progreso estará integrado por los siguientes capítulos:

a) Análisis global del sector (u organismo).

Síntesis sobre la marcha del sector indicando las principales acciones desarrolladas y objetivos logrados, como así también los inconvenientes y problemas que se hayan presentado. Se utilizarán para medir la evolución, indicadores globales que permitan observar la tendencia, constituyéndose en una tarea permanente la de determinar los indicadores más representativos.

b) Evaluación de la gestión presupuestaria.

Comprenderá el análisis de los fondos asignados, los reajustes que hayan experimentado los mismos y el grado de ejecución presupuestaria, detectando los niveles críticos de ejecución, analizando las causas y proponiendo medidas correctivas.

En caso de organismos que posean recursos propios se determinarán los desvíos entre lo proyectado y lo recaudado indicando los motivos de los mismos y analizando la evolución de la recaudación y su tendencia.

c) Evaluación de la gestión operativa.

El resultado del ejercicio del control operativo se verá plasmado en un informe que muestre el grado de avance de las metas y tareas y los desvíos entre lo programado y lo ejecutado, como así también la acción operativa del organismo en su conjunto,

analizando las causas de las variaciones y proponiendo medidas correctivas.

d) Conclusiones y recomendaciones.

Las conclusiones comprenderán la síntesis del análisis crítico de los resultados obtenidos en el período, integrando y relacionando la información operativa con la financiera. Asimismo, se extractarán los inconvenientes y deficiencias del sector y los desvíos significativos entre la programación y la ejecución. Para cada caso se indicarán las recomendaciones que permitan corregir las causas de las variaciones y sugerir posibles correctivos.

2. Periodicidad.

Resulta conveniente una periodicidad y deberá presentarse antes de finalizar el mes siguiente, sin perjuicio de los informes especiales de diversa frecuencia (inclusive diaria) solicitados por la Superioridad.

En materia de informes de progreso, así como en lo inherente a principios y normas contables se está alcanzando una primer adecuación a las características propias del sector público, con similar criterio correspondería proceder en cuanto al contenido de los mencionados informes y los indicadores a utilizar a nivel presupuestario y contable.

A título ilustrativo, correspondería remitirse al Informe Nº 19 de la Comisión de Estudios de Auditoría del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur sobre el tema "Auditoría de Informes de Gestión", que podría combinarse con los indicadores específicos de la gestión presupuestaria, como es el caso de los ratios que incluye Gorostiaga en su trabajo "Manual de Control Presupuestario" (O.E.A. - 1.979) o Marcos Makón en "Indicadores para la Medición de la Gestión Presupuestaria del Gobierno Municipal" o Victor Arrieche en sus distintos trabajos de alta especialización sobre el tema. Sin perjuicio de dichas fuentes, una base fundamental para evaluar adecuadamente la gestión presupuestaria está dada, en el orden nacional, por la ejecución del Manual para la Formulación del Presupuesto de la Administración Nacional - Ejercicio 1.995 (Formularios e instructivos), elaborado por la Secretaría de Hacienda.

7. Conclusiones.

Tal cual afirma W. H. Newman el control, fase final en el ciclo de la dirección, se relaciona con las gestiones encaminadas a asegurar que la ejecución sea conforme a los planes. Ello requiere el establecimiento de standards en los puntos estratégicos y el cotejo de la ejecución real con dichos standards, conforme a lo ya explicado en capítulos precedentes. No obstante, si el control ha de tener efecto positivo sobre la conducta de los seres humanos, se necesita un impulso positivo para lograr un alto grado de motivación y compromiso personal.

La tarea de crear una adecuada motivación y compromiso para garantizar el éxito de la gestión requiere una aguda apreciación de la conducta humana, a través de sus factores determinantes, a saber: respuestas individuales, reacciones según características y necesidades de los integrantes de la organización, organización social (estructura formal vs. estructura informal), régimen de incentivos (en especial las oportunidades para el desarrollo, el respeto a la dignidad de la persona, la posibilidad de alcanzar mayores reconocimientos e ingresos financieros, etc.).

Los recursos humanos habrán de ocupar un sitial preferencial en la conducción de toda organización. Caso contrario, los cambios y/o innovaciones proyectadas se reducirían a una simple transferencia tecnológica sin mayores posibilidades de éxito por no contar con una adecuada política en la materia.

Corresponde plantear el tema de evaluación de la gestión no sólo a través de controles específicos sino abarcando la estructura global organizacional, es decir, analizando la interacción de los numerosos controles dispersos existentes y su efecto combinado sobre los resultados a obtener por la entidad pública.

Como ya se ha dicho en el desarrollo del presente trabajo, el control por sí solo, nada significa. Debe interrelacionarse con el sistema de información presupuestaria y contable y, asimismo, con los restantes sistemas públicos (administrativo, compras, recursos humanos, etc.) a fin de posibilitar una evaluación de la gestión sobre base cierta, conforme al siguiente esquema funcional:

1. Fijar los puntos estratégicos y las normas
   - Ligar las normas a la responsabilidad individual
   - Concentrarse en los puntos estratégicos
   - Usar presupuestos integrales

2. Evaluar el rendimiento
   - Utilizar la debida confirmación
   - Concentrarse en las excepciones

- Observar personalmente
- Proyectar informes para la acción (oportunos, adecuados, definidos, claros y trascendentes)

3. Realizar las acciones correctivas sobre los desvíos detectados
   - Acoplar los factores físicos y externos
   - Revisar la dirección, adiestramiento y selección de los hombres
   - Modificar los planes y presupuestos cuando sea necesario
   - Motivar y comprometer a los ejecutores por medio de ingresos, seguridad, trabajo atractivo, vocación, oportunidad, trato digno, participación (inclusive coparticipación) y supervisión justa.

Se recomienda, pues, por razones obvias, acelerar el tránsito hacia formas globalizadoras abarcativas de los estratos de la pirámide organizacional. En dicho aspecto, existen esperanzas fundadas en cuanto a los beneficios que puedan lograrse de resultas de la aplicación del reciente régimen que crea el Sistema de Información Para la Acción de Gobierno - SIAG (Decreto Nº 1109/94 - B.O. 3/10/94) en la medida que en su configuración se incursione plenamente en materia de evaluación integrada presupuestaria - contable y de los restantes sistemas, única garantía para impedir la reiteración de los defectos y/o desaciertos del pasado. Todo ello sin perjuicio de los controles y evaluaciones específicas contempladas en la Ley Nº 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público.

En conclusión, conforme a la doctrina recopilada en el desarrollo del presente trabajo, surge la impostergable necesidad de garantizar el sentido de la evaluación presupuestaria, en el marco de un sistema integrado de información y control del sector público, a los fines de superar la atomización propia de regímenes segregados y dispersos que se agotan en sí mismos.

Finalmente, tal cual afirma Ginestar, debe tenerse presente que el control puede ayudar a crear un determinado comportamiento legal, pero no resuelve el problema esencial del comportamiento ético, que depende de una escala de valores superiores en el marco del libre albedrío.

Sin ética no hay gestión pública posible. Pero la ética no surge de la gestión ni del control o evaluación de la misma. La ética es condición previa para la gestión.

En definitiva, se trata de ejercer una opción fundamental del hombre - funcionario público. He aquí el dilema: ética o corrupción; ser trascendente o no ser.

BIBLIOGRAFÍA

- *A. R. Gorostiaga - Manual de Control Presupuestario - Programa del Sector Público (OEA) - 1.979.*
- *A. R. Gorostiaga - El Control en la Administración Financiera de las Empresas Públicas.*
- *A. R. Gorostiaga - La Eficiencia en las Empresas Públicas - CICAP/OEA - 1.985.*
- *A. R. Gorostiaga - Contabilidad Gubernamental y Control - 1.987.*
- *A. R. Gorostiaga y S. Gutiérrez - Sistema Integral de Contabilidad Gubernamental - OEA - 1.981.*
- *H. Pérez C. - Presupuesto Público - Proyecto de Reforma a la Administración Financiera - Panamá - 1.994.*
- *M. P. Makón - Indicadores para la Medición de la Gestión Presupuestaria del Gobierno Municipal - OEA.*
- *M. P. Makón y R. A. Gutiérrez - Integración de los Sistemas Administrativos y Financieros - 1.989.*
- *A. Ginestar - Los Cambio en la Gestión Pública - CICAP/OEA - 1.993.*
- *V. Arrieche - Medición de la Producción e Indicadores de la Gestión Presupuestaria - ASIP - Revista Nº 17.*
- *V. Arrieche - Informe Final sobre la Consultoría realizada en la Dirección Nacional de Programación Presupuestaria, Subsecretaría de Presupuesto de la Secretaría de Estado de Hacienda - OEA - 1.987.*
- *H. A. Larroca - Planeamiento-Gestión-Control - Régimen de la Administración Pública - Año 10 - Número 111.*
- *J. W. Kendrick - Cuentas Nacionales - Edit. El Ateneo - 1.977.*
- *SICAP / OEA - Control y Evaluación Presupuestaria.*

- *C. M. Casasco, N. A. Colombo, J. C. Moure - Las Contadurías Generales y el Control de Gestión de la Hacienda Pública - Revista Régimen de la Administración Pública - 1.984.*

- *N. A. Colombo - El Presupuesto Por Programas y la determinación del costo en el Plan de Contabilidad Integral de la Nación - C.G.N. - 1.977.*

- *N. A. Colombo - El Sistema de Cuentas Nacionales y la Contabilidad Integrada del Estado - C.G.N. - 1.987.*

- *J. B. Burkhear - El Sistema Presupuestario Gubernamental - Edit. Herrero - 1.996.*

- *O. A. Landesa - La Contabilidad Integrada en las Entidades Descentralizadas del Sector Público - Bolivia - 1.993.*

- *Naciones Unidas - Manual de Contabilidad del Gobierno - Nueva York - 1.970.*

- *Naciones Unidas -Manual de Presupuestos por Programas y por Realizaciones - Nueva York - 1.966.*

- *A. I. D. - Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera, Control y Auditoría para América Latina (SIMAFAL) - 1.991.*

- *A. I. D. - Estrategia para el mejoramiento de la Administración Financiera, Control y Auditoría (ESTRATAC) - 1.991.*

- *J. M. Las Heras - Principios de la Reforma de los Sistemas de Administración y Control del Sector Público Nacional - ASAP - 1.994.*

- *R. Martínez Nogueira - La Reforma del Estado: la tarea por delante - ASAP - 1.994.*

- *Secretaría de Hacienda / OEA - VII Seminario Interamericano de Presupuesto - 1.978.*

- *Secretaría de Hacienda - Programa de Reforma de la Administración Financiera Gubernamental - 1.992.*

- *Secretaría de Hacienda - Manual para la Formulación del Presupuesto de la Administración Nacional - 1.995 - Formularios e Instructivos.*

- *H. L.. Timms - Sistemas de Decisión Gerencial - A.I.D. - 1.970.*

- *O. A. Mocciaro - Presupuesto Integrado - Ediciones Macchi - 1.992.*
- *B. Beyer - Contabilidad de Eficiencia para Planeamiento y Control.*
- *P. Lauzel - El Control de Gestión (Tomos I y II) - Edic. Ibérico Europea S.A. - 1.967.*
- *S. A. Tucker - Control de Gestión (Método de los ratios) - Edic. Hispano Europea - 1.967.*
- *E. W. Walker - Planeamiento y Control Financiero - Editorial El Ateneo - 1.973.*
- *Pounet - Control de Gestión - Editorial El Ateneo - 1.973.*
- *W. H. Newman - Programación, Organización y Control - Edic. Deusto - 1.974.*
- *V. L. Perel - El Control de Gestión - Edic. Macchi - 1.976.*
- *V. L. Perel, J. López Giménez - Manual de Presupuesto - Edic. Macchi - 1.968.*
- *National Association of Accountants - Principios Prácticos de la Contabilidad de Gestión - Edic. Ibérico Europeo S. A. - 1.972.*
- *G. S. Odiorne - Administración por Objetivos - Edit. El Ateneo - 1.973.*
- *E. G. Herrscher - Contabilidad Gerencial - Edic. Macchi - 1.979.*
- *F. Pozo Navarro - La Dirección por Sistemas - Edit. Limusa - 1.979.*
- *C.P.C.E.C.F. - Auditoría de Informes de Gestión - Comisión de Estudios de Auditoría (Informe 19) - Revista Universo Económico.*
- *J. C. Molina - Planeamiento y Control de Gestión - Revista Administración de Empresas - Edic. Contabilidad Moderna S.A.I.C.*
- *W. T. Jerome - El Control Directivo - Editorial Labor S. A. - 1.976.*
- *H. A. Simon - El Comportamiento Administrativo - Editorial Aguilar - 1.964.*

- *P. D. Matossian - La Gestión Presupuestaria - Edic. Nueva Técnica S.R.L. - 1.974.*