

LA GESTIÓN PRESUPUESTARIA EN LA REFORMA ADMINISTRATIVA

Por CARLOS DEL AMA

Sumario: LAS TRES DIMENSIONES DEL GASTO PÚBLICO.—PROCESO SEGUIDO PARA EL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO: a) Elaboración del presupuesto.—b) Disposición de los recursos financieros. c) Contabilidad del gasto público.—PRESUPUESTO CERO.—NUEVOS SISTEMAS FINANCIEROS.—NECESIDADES DE MECANIZACIÓN.—PLANIFICACIÓN FINANCIERA.—CONTROLES E INTERVENCIÓN.—APÉNDICE 1: Elaboración del presupuesto.—APÉNDICE 2: Disposición de los recursos financieros.—APÉNDICE 3: Contabilidad del gasto.

Las tres dimensiones del gasto público

El control financiero sobre los costes de las operaciones de la Administración se realiza en base al Presupuesto del Estado, donde anualmente se establece una distribución de fondos, dentro de cada Ministerio, por la naturaleza de los gastos: personal, aprovisionamientos, transportes, etc., excepto a muy alto nivel, estos costes no son estimados por área de responsabilidad.

Las partidas del presupuesto se designan con una clave numérica fijada por el Ministerio de Hacienda que permite identificar los conceptos presupuestarios para cada Ministerio y su consolidación en el presupuesto general.

Los conceptos presupuestarios pueden agruparse en artículos del presupuesto y éstos, a su vez, en capítulos. Cada Ministerio

desglosa, según su criterio, los conceptos en subconceptos y, ocasionalmente, éstos en subsubconceptos.

Esta estructuración de las cuentas debería permitir un análisis completo del gasto y una delegación jerárquica de la administración del presupuesto por niveles de responsabilidad, pero en la práctica no es así.

En muchos conceptos presupuestarios se entrecruzan la naturaleza de los gastos con las áreas de responsabilidad funcional. Como consecuencia, los Ministerios suelen complementar la contabilidad pública con una contabilidad analítica, a fin de contar con datos que permitan cierto control de gestión.

Tanto la contabilidad pública exigida por Hacienda para el control del gasto público, como la contabilidad analítica con fines de gestión interna, están exclusivamente orientadas a controlar gastos, lo cual hace que se pierda una perspectiva de inversión. Una misma función podría realizarse con un gasto anual menor al previsto si se contase con un equipo más potente o se instituyese un sistema más racional. No son, por tanto, comparables los gastos alternativos de una tarea dada según diferentes procesos si no se cuenta con el valor de la inversión en equipos; un ejemplo de lo anteriormente expuesto sería comparar el coste de una obra pública presupuestado por un contratista con el coste de esa misma tarea si es realizada con equipos propios del Ministerio, sin contar con las amortizaciones del capital inmovilizado ni los gastos administrativos indirectos de gestión del proyecto, etc.

Para poder valorar los activos de que se dispone como recursos propios sería preciso llevar una contabilidad general en cada Ministerio.

Para poder tomar decisiones económicas es preciso poder contar con datos de costes y disponibilidad de recursos al nivel en que se tome la decisión y por cada objetivo a cubrir, es decir, sería preciso una contabilidad general junto con una contabilidad de costes que, estando encuadrada dentro de la estructura del Presupuesto del Estado y formando parte, por tanto, de la contabilidad del gasto público, facilite dos grupos de información no suministrados por la organización actual de las cuentas, ya

que éstas están estructuradas básicamente por naturaleza del gasto. Las dos estructuras de cuentas adicionales son:

- Costes operativos por áreas de responsabilidad.
- Costes por objetivos.

Los dos sistemas están directamente ligados. En primer lugar, deberían establecerse centros de costes que reflejen las estructuras de la organización real de cada Ministerio. Después, por cada centro de coste, se debería definir una o varias misiones u objetivos de las que el centro es responsable.

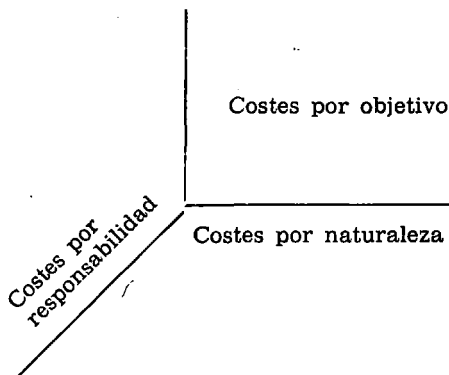
Cada centro de coste puede tener asignados más de un objetivo y un objetivo dado puede muy bien ser común a más de un centro de coste. Al frente de cada centro de coste debe figurar un responsable de cumplir los objetivos.

Para cada objetivo será necesario fijar, junto a un control del coste, algún criterio de eficacia que permita medir el grado de éxito tenido por objetivo.

Pensemos, por ejemplo, en kilómetros de autopista construidos, kilómetros de caminos pavimentados, número de alumnos doctorados, millas navegadas, horas voladas, superficie puesta en riego, acero producido, cítricos exportados, etc. Dichos resultados deberían estar disponibles de forma puntual y correcta junto con el coste por objetivo. Podría así disponerse de datos que permitiesen comparaciones entre unidades operativas análogas (centro de coste), tales como entre dos centros de enseñanza, dos buques de la Armada, dos escuadrillas de aviación, etc. De la misma forma, podrían también hacerse comparaciones entre los resultados de los períodos anteriores y el presupuesto estándar asignado del ejercicio corriente. Discrepancias notables inducirían a analizar las causas, comparar los métodos y motivar, en definitiva, la mejora del rendimiento.

Esta información es esencial para controlar los costes operacionales más eficazmente, para comparar alternativas en la utilización de recursos limitados (tales como mano de obra, combustibles, edificios, fondos disponibles...) y también para establecer las bases para programar el perfeccionamiento de la eficacia administrativa por sus resultados.

Conceptualmente, veríamos que la adición al sistema actual de contabilidad de costes, de la contabilidad por objetivos y responsabilidades añadiría dos dimensiones más a la información básica disponible, como sigue:



Todos los resultados deberán ser medidos frente a los presupuestos autorizados como viene haciéndose hasta la fecha, pero deberán especificarse más las responsabilidades asignadas con el fin de enlazar con la actual estructura de cada Ministerio. La valoración de los frutos obtenidos en función de los costes por objetivos permitiría ir estableciendo estándares por misiones para ser utilizados en estudios de evaluación de la eficacia operativa.

Los resultados del sistema propuesto deberían ser presentados a los altos mandos ministeriales en forma de resúmenes. Estos resúmenes deberían presentar los elementos más importantes de los costes como medidas de la eficacia operativa y los costes reales por área de responsabilidad comparados a las cantidades presupuestadas. Apoyando a estos informes debería haber otros más detallados, que seguirían la estructura de la organización descendente, de arriba hacia abajo, como una pirámide. La suma de los detalles dados en cada nivel aparecerían como resúmenes de información en los informes rendidos por encima de tal nivel.

Un primer paso para la puesta en práctica del sistema podría darse designando un grupo de trabajo para definir las misiones

y objetivos claves de cada servicio dentro de cada Ministerio y la forma de medir los resultados. Esta definición formaría la armadura o esqueleto para una contabilidad y un presupuesto por objetivos.

El paso siguiente debería ser el de establecer centros de costes que correspondan a las áreas de responsabilidad. Este trabajo sería facilitado por un estudio de la estructura orgánica de cada Ministerio.

Proceso seguido para el control del gasto público

Dentro del proceso de control del gasto público podemos identificar tres etapas:

- Elaboración del presupuesto (véase apéndice 1).
- Disposición de los recursos financieros (véase apéndice 2).
- Contabilidad del gasto (véase apéndice 3).

a) *Elaboración del presupuesto*

El proceso permite juzgar las solicitudes de inversión en nuevos recursos, tales como nuevos locales, ampliaciones de plantilla, nuevos equipos. Pero el sistema no motiva el liberar recursos infrautilizados que no supongan gastos, ni el redistribuir recursos entre funciones, a fin de reforzar objetivos de mayor relieve en detrimento de otros que están quizá totalmente superados. No hay forma objetiva para juzgar si en determinado servicio sobran dos personas y una máquina, mientras no se cuente con estándares que permitan definir los recursos precisos para realizar los objetivos del servicio, ni una apreciación de la eficacia o deficiencia con que se cubren estos objetivos, ni un análisis crítico sobre la validez de esos objetivos.

Por otro lado, al ser uno de los criterios normalmente utilizados para juzgar el importe solicitado de un concepto presupuestario su desviación respecto a los gastos reales incurridos en presupuestos anteriores, se induce a gastar cada año todo lo

presupuestado, como la mejor forma de garantizar el presupuesto para el año siguiente.

Todo ello induce una perpetuación de funciones anacrónicas en detrimento de servicios innovadores. Un proyecto de interés puede quedar parado porque no «encaja» en ningún concepto presupuestario existente y una actividad inútil puede seguir manteniéndose sin más razón que la de contar con un concepto presupuestario «propio».

En resumen, el proceso actual para la elaboración del presupuesto, al centrar el juicio en los conceptos presupuestarios, pone el énfasis en juzgar la disponibilidad de medios sin criticar la adecuación de éstos a los objetivos, ni la eficacia demostrada en conseguir objetivos anteriores.

Como consecuencia, una modificación del presupuesto en cualquiera de los varios niveles decisorios, ya sea un aumento como un recorte en algún concepto presupuestario, rara vez implica un conocimiento del impacto de dicho cambio en la capacidad del organismo afectado para cumplir con sus objetivos.

Por último, al trabajar con cifras globales, sin más referencia práctica para su crítica que el presupuesto anterior y los gastos del ejercicio, cabe que en algunos casos se produzcan ajustes «a ojo», tanto en la propuesta como en la aprobación, entrando en un encadenamiento de contramedidas con posibles resultados disparatados. Así, si el que debe aprobar decide que la solicitud está inflada, aprobará sólo el x por 100 de lo solicitado. El solicitante, por su parte, pensando en que le van a recortar un x por 100 pide el $(100 + y)$ por 100 de lo que realmente estima necesario. La conclusión es que el riesgo existe tanto de que para un concepto se apruebe sólo el x por 100 del presupuesto necesario como el $(100 + y)$ por 100, sin descartar, por supuesto, que se pueda aprobar el 100 por 100 de lo preciso.

b) *Disposición de los recursos financieros*

Como podemos ver en el apéndice 2 de este artículo, el proceso es un maratón de informes, visados, autorizaciones y controles. Las firmas se suceden y los expedientes crecen. El objetivo es el

control, no reparamos en gastos a fin de asegurarnos de que lo gastado había sido previamente aprobado. El erario público así lo exige, pero probablemente el objetivo sea alcanzable con procedimientos que supongan simplificar el trámite y reducir recursos.

Desde el punto de vista operativo, surgen problemas debidos a la estructuración del presupuesto por conceptos presupuestarios. Cuando una obra requiere la utilización de más de un concepto podría darse el caso de que habiéndose consumido el disponible para uno de dichos conceptos el proyecto no se realice, aunque haya dinero abundante en los otros conceptos del presupuesto. Existe la solución legal de solicitar una transferencia de disponibilidad entre conceptos, trámite que en lo posible se procura evitar; lo aconsejable en la práctica es hacer que cada obra o proyecto encaje en un concepto presupuestario. Es decir, si bien el presupuesto se estructura por naturaleza del gasto, en la práctica se deciden los gastos por proyectos, lo que fuerza en muchos casos a que los proyectos se arropen bajo la capa de un concepto presupuestario para el cual hay disponible y tenga alguna relación con el proyecto.

Otro punto de consideración, es el proceso secuencial del trámite de los expedientes de crédito dentro del ciclo anual del presupuesto. Como los proyectos se van aprobando con cargo al disponible de los distintos conceptos presupuestarios, los expedientes que primero se aprueban van reduciendo la disponibilidad del correspondiente concepto presupuestario. La consecuencia práctica de esta situación es que al comienzo del ejercicio la tramitación de expedientes se bloquee, con el consiguiente freno para los proyectos afectados, en previsión de que más adelante puedan surgir temas de mayor interés, y que al final del ejercicio se acelere la aprobación de expedientes e incluso se «generen» contra reloj proyectos que puedan consumir los saldos pendientes en algunos conceptos presupuestarios no utilizados durante el ejercicio. Bastaría trazar un histograma de expedientes tramitados por mes para ilustrar la amplitud de este fenómeno en cada Ministerio. La rigidez impuesta por los conceptos presupuestarios se dulcifica mediante una serie de trámites legales que permiten modificar a lo largo del ejercicio el presupuesto

original. Entre estos trámites hemos encontrado como más importantes para la gestión los siguientes:

— Incorporaciones de remanentes del ejercicio anterior:

Si al cierre de un presupuesto hay saldo remanente, puede ser solicitado al Ministerio de Hacienda su incorporación al siguiente ejercicio. Ello se realiza de acuerdo con las normas establecidas en la Ley del Presupuesto para cada caso.

— Solicitudes de transferencias:

Pueden ser solicitadas transferencias dentro del presupuesto de cada Ministerio, bien sea entre subconceptos o bien entre conceptos. Las transferencias entre subconceptos se realizan internamente. Las realizadas entre conceptos deben ser aprobadas por el Ministerio de Hacienda o por el Consejo de Ministros. Puede haber transferencias interministeriales.

— Suplementos de créditos:

Son aprobados por las Cortes.

— Créditos extraordinarios:

Su trámite es similar al anterior, si bien Hacienda puede dar anticipo (anticipo de Tesorería), si anteriormente el Consejo de Estado ha informado favorablemente.

Estos procedimientos son imprescindibles, pensemos que la elaboración de un presupuesto se ha iniciado con dos años de anticipación sobre el ejercicio correspondiente, con lo cual no puede esperarse un acierto total en los importes de que será preciso disponer por concepto presupuestario.

En resumen, si se contase con un presupuesto por objetivos, éste facilitaría la selección de los expedientes de interés para la consecución de los objetivos. Por otra parte, el control del gasto público y la tarea de intervención es totalmente necesaria, pero, sin ninguna duda, el trámite de los expedientes de crédito podría ser simplificado y agilizado sin detrimento de dicho control.

c) *Contabilidad del gasto público*

El sistema garantiza el control de los gastos por concepto presupuestario, pero a fines de control de gestión interna los distintos Ministerios introducen una contabilidad analítica complementaria. La toma de datos para alimentar el sistema de contabilidad analítica puede ser paralela a la recogida de información para la contabilidad oficial del gasto público, ya que al no estar ésta pensada como herramienta de gestión no facilita información sobre centros de responsabilidad o centros de coste. Por otra parte, no les es factible a los Ministerios el modificar la contabilidad del gasto público según sus necesidades de gestión, pues dicho sistema es común a toda la Administración e impuesto por el de Hacienda, con lo cual la única solución viable es que los Ministerios interesados en contar con información de costes por centros de responsabilidad monten una contabilidad analítica independiente de la contabilidad del gasto público, con la consiguiente redundancia de procesos.

Presupuesto cero

Si los elementos constituyentes de la Administración se ven sometidos a una selección darwiniana, la reforma administrativa sería natural y permanente. Para ello bastaría con introducir una función de supervivencia ligada a un proceso de competencia. La forma más efectiva de lograrlo sería la implantación de un presupuesto por objetivos, según la técnica del presupuesto cero.

Normalmente existe en todas las organizaciones, ya sean éstas públicas o privadas, la tendencia de preparar el presupuesto tomando los gastos del año anterior, corregidos por un factor de inflación, añadiendo un presupuesto para atender los nuevos servicios que se desean implantar o los nuevos equipos que se desean adquirir.

Como consecuencia, rara vez se considera la posibilidad de eliminar servicios caducos o liberar recursos infrautilizados.

Como reacción a dicha situación, surge como técnica de gestión y renovación el presupuesto de base cero, es decir, los presupuestos se elaboran como si el año anterior no existiese nada y el presupuesto hubiese sido cero. La situación planteada es análoga al presupuesto para la creación de un departamento inexistente, hay que partir del objetivo perseguido (servicio a dar, producto a obtener, etc.) y, definida la función, determinar el órgano, es decir, establecer los recursos precisos para realizar dicha función con eficacia.

La elaboración del presupuesto cero se reduce a realizar los presupuestos con ese mismo planteamiento, con independencia de las funciones que actualmente se realicen y los recursos con los que se cuenta, ya sean éstos escasos o numerosos, estén saturados o infrautilizados.

A fin de poder implantar esta técnica, es preciso partir de una estructura jerárquica de funciones y responsabilidades por niveles, junto con una valoración del coste por objetivos.

Cada centro responsable prepara una lista de «paquetes de decisión», ordenados de forma decreciente de prioridades. Un paquete de decisión es una función o misión realizada por el centro junto con los recursos precisos para efectuar la función y el presupuesto para cada recurso. Por ejemplo:

Paquete de decisión 1:	Misión 1.	Recurso 1.1,	coste 11
		Recurso 1.2,	coste 12
		Recurso 1.3,	coste 13
		Etc.	

Total	A
-------	---

Paquete de decisión 2:	Misión 2.	Recurso 2.1,	coste 21
		Recurso 2.2,	coste 22
		Etc.	

Total	B
-------	---

Los jefes de los centros del nivel jerárquico más bajo, responsables ante un superior común, se reúnen para preparar una

lista conjunta de paquetes de decisión ordenada según un criterio de prioridades.

En una nueva reunión, a la que asiste el superior jerárquico con los jefes de los centros, se discute:

1. El orden de los paquetes de decisión.
2. Si alguna misión o función es eliminable.
3. Si alguna misión o función no prevista debe ser añadida.
4. Si alguna misión es simplificable en su proceso.
5. Si los recursos previstos para cada misión son correctos.
6. Si los costes estimados para cada recurso son apropiados.
7. Si algunas funciones están duplicadas o son fusionables dentro del grupo.
8. Si algunos recursos pueden compartirse entre distintas secciones del grupo.

Como resultado, se prepara una lista de paquetes de decisión, que el grupo considera debe ser sometida al nivel jerárquico superior, donde se reinicia el ciclo.

Una variante es agrupar los paquetes de decisión en grupos, calificando las misiones en grado a su necesidad, como:

- Imprescindibles.
- Necesarias.
- Convenientes.
- Aconsejables.
- Superfluas.
- A eliminar.

Otra variante es permitir a cada nivel aprobar los paquetes de decisión de mayor necesidad, siempre que su coste no supere a un porcentaje dado del presupuesto de la sección durante el año anterior. De ese modo se reducen las listas que los niveles jerárquicos superiores deben considerar.

Cada ministerio podría, mediante este sistema, redistribuir sistemáticamente los recursos, reforzando las misiones más im-

portantes y, en caso de recortes presupuestarios, seleccionar las misiones que deberán ser eliminadas o proponiendo y justificando la incorporación de nuevas misiones a las ya existentes.

Asimismo, cada unidad orgánica puede tener su presupuesto particular, el cual gestionará y controlará con el fin de alcanzar los objetivos o misiones que le hayan sido marcados. Con ello se agilizará la gestión presupuestaria actual, sin por ello disminuir el grado de control central sobre los gastos. Este puede ser llevado a cabo en base a los documentos contables actualmente utilizados.

Con la propuesta del anteproyecto del presupuesto llegaría a cada Consejo de Ministerio una lista de reformas, es decir, de paquetes de decisión de interés, no existentes en el presupuesto anterior, junto con las misiones que se propone eliminar. Acompañando las reformas propuestas, se sometería la lista de paquetes de decisión pendientes de decidir.

Previo a la discusión del presupuesto en el Consejo de Ministros, cada ministro aportaría al Consejo la lista de las reformas decididas en su Ministerio junto con una reducida lista de paquetes de decisión a discutir a nivel de Consejo de Ministros. Toda modificación del presupuesto deberá concretarse en un conjunto de paquetes de decisión, es decir, de misiones a eliminar o a introducir, lo cual facilitaría las decisiones del Gobierno y los debates de las Cortes sobre el tema.

Este proceso permitiría redistribuir los recursos del Estado, reforzando las misiones más importantes, simplificando procedimientos y eliminando misiones improcedentes, es decir, una reforma gradual del proceso administrativo traducible en una mayor eficacia por recurso disponible.

Nuevos sistemas financieros

Durante el estudio del control financiero de la Administración se ha planteado la utilización de herramientas complementarias de la contabilidad pública, cuyo desarrollo podría ser interesante.

Estas son:

- Contabilidad analítica por centros de coste.
- Control de costes por objetivos.
- Contabilidad general.
- Planificación financiera.
- Controles e intervención.

Dichas tareas supondrían la creación de nuevos subsistemas financieros, integrados con la elaboración del presupuesto y la contabilidad pública.

A cada organismo público se le puede contemplar desde el punto de vista financiero como una entidad gestora de recursos propios.

Si bien no es comparable la empresa privada con un ministerio, les es común a ambos la gestión de un patrimonio.

La empresa, para el control financiero de su patrimonio en cumplimiento de sus fines, utiliza diversas técnicas contables. Con esas mismas herramientas, cada Ministerio podría obtener:

Cuentas de balance.—Las cuentas de balance expresarán la situación patrimonial del Ministerio.

- Con el balance de situación no solamente se conocería la valoración total del patrimonio, sino que dicho documento reflejaría su composición y estructura. Se podría proceder a su análisis y, lo que es más fundamental, a la comparación con otros ejercicios.
- Conocer la valoración de las existencias, tanto iniciales como finales, y su composición. Conociendo la asignación presupuestaria para existencias, se sabría de la suficiencia o no suficiencia de tal asignación y en qué medida se habían cubierto las necesidades previstas.
- Conocer la valoración del inmovilizado y su composición al desglosar este grupo.
- Tener una buena información sobre el cumplimiento del Plan de Amortización.

- El activo del balance informaría sobre la situación financiera, el control de inventarios y los bienes intangibles (investigación, formación del personal, etc.).
- El pasivo informaría sobre las relaciones con terceros, amortizaciones, etc.

Cuentas de explotación.—Las cuentas de explotación informarán sobre la gestión del ejercicio.

- Darían información sobre los ingresos no presupuestarios por desguaces, enajenaciones, etc., y su peso relativo en comparación con los ingresos totales, por una parte, y los presupuestarios, por otra.
- Permitirían un control presupuestario.
- Un control de ingresos y gastos por naturaleza.

Cuentas analíticas.—La contabilidad analítica permite:

- Un control de costes por misiones y objetivos.
- Un control de gastos por áreas de responsabilidad.
- Análisis de gastos por naturaleza (única parcela efectivamente cubierta por la contabilidad del gasto público).
- Obtención de resultados de eficacia por misiones.

Beneficios generales de una contabilidad.—De la práctica de una contabilidad se obtendrán unos beneficios generales, como son:

- Presentación clara y normalizada a todos los niveles de la situación patrimonial y del resultado de la gestión.
- Análisis comparativos entre distintos períodos, obteniendo así una visión dinámica de la administración de los recursos de cada Ministerio por centro de responsabilidad.
- Facilitar la toma de decisiones de tipo económico.
- Permitir la integración.
- Aumentar el grado de control interno para una eficaz administración de los recursos.

Necesidades de mecanización

En nuestra opinión, los medios a utilizar para el tratamiento de los datos contables de la Administración serán las máquinas electrónicas de proceso de datos. Se piensa que tanto la elaboración del presupuesto como la contabilidad deben estar mecanizados, por varias razones:

- Porque las modernas técnicas de proceso de datos, por medio de máquinas electrónicas, permiten manejar un volumen de información incomparablemente superior al que se puede utilizar por otros medios, y ordenar, clasificar, operar y presentar los resultados de forma analítica o sintética, según convenga en cada caso.
- Para asegurar una efectiva centralización contable con todas sus ventajas inherentes para la gestión presupuestaria y la política fiscal.
- Elimina la diversidad de criterios en la práctica de los registros contables.
- Una vez conseguida la adaptación del personal relacionado con los sistemas contables a todos los niveles, este sistema será mucho más cómodo que el manual.
- Dada la gran velocidad a la que trabajan las máquinas electrónicas, un sistema mecanizado será muchísimo más rápido que las restantes alternativas.
- Porque todo proceso mecanizado tiene un más fácil control de errores.
- Simplifica las tareas, y, por consiguiente, gran cantidad de tareas quedan eliminadas debido a la mecanización.
- Por supuesto que habrá problemas de adaptación del personal, pero se piensa que dichos problemas no serán graves si se realiza una campaña adecuada de divulgación y que, comparados con las ventajas ofrecidas por la mecanización, son de una importancia muy reducida.
- No por ser la última en citarse será menos importante el señalar que la contabilidad es una técnica rutinaria y re-

petitiva en cuanto al tratamiento de los datos, sin que por ello se pretendan negar los progresos conseguidos en las técnicas contables. La contabilidad es una de las técnicas más apropiadas para su tratamiento mecanizado desde hace años.

No se nos oculta la dificultad de puesta en práctica de un plan de mecanización a escala de la Administración, pero nos consta que el país cuenta, tanto en la industria privada como en la propia Administración, con los recursos humanos y la capacidad técnica suficiente para abordarlo.

Plan contable.—Se puede analizar la actuación de la Administración como si se tratase de un *holding* de empresas. Los diversos servicios de los Ministerios podrán tener su propia contabilidad, y mediante su integración jerárquica se llegará a construir la situación global.

Planificación financiera

La preparación de un plan financiero coherente, con un horizonte de cinco años o más, puede ser apoyada eficazmente con los medios electrónicos a disposición del Estado. Una planificación financiera eficaz sólo es posible, para grandes sistemas, mediante el apoyo del proceso electrónico de datos.

Se piensa en la construcción de modelos sencillos e interdependientes, que simulen las características financieras de un ministerio; mediante la variación de uno o varios parámetros de entrada, pueden simularse los efectos económicos que ciertas decisiones tendrían para el sistema. Es un método moderno que permite la definición de diversas estrategias o políticas, analizando sus efectos sobre los resultados económicos de la gestión, balances, estados de liquidez...

Mediante modelos sencillos se van concatenando las diversas variables o factores importantes de la actividad económica. La variación de uno de ellos (por ejemplo, cambios de plantilla, aumento de la tasa anual de inflación, incremento del precio

del combustible, etc.) produce efectos secundarios en el sistema, a veces imprevisibles en un análisis superficial.

La utilización de estos métodos es análoga a la construcción de maquetas y al empleo de simuladores en cálculo. A nadie se le ocurriría construir un avión de nuevo diseño para luego probarlo por primera vez en condiciones de vuelo reales. Normalmente se realizan maquetas, pruebas y ensayos en laboratorios, para probar la validez de los principios a aplicar. De igual forma es peligroso tomar decisiones sobre los planes financieros sin antes haberlos contrastado por medio de modelos teóricos que simulen hechos reales.

La construcción de dicho modelo no tiene por qué ser complicada y ardua al principio. Puede tratarse de un desarrollo progresivo, en el que al principio sólo estarán definidos unos cuantos parámetros fundamentales. Luego, poco a poco, dichos modelos pueden ser perfeccionados y subdivididos en submodelos, cada vez más complicados. Los efectos de variaciones de parámetros estarán cada vez más enlazados y resultan imposibles de calcular con procedimientos manuales.

Tenemos datos de que el Estado de Texas ha desarrollado, en colaboración con la empresa Arthur Young & Co., un modelo financiero con el cual el Senado simula el efecto de una ley fiscal antes de aprobarla. Por ejemplo, para financiar un aumento de sueldo de los maestros, se pensó en aumentar el impuesto de lujo sobre el tabaco; el modelo determinó automáticamente el porcentaje necesario para cubrir ese aumento del gasto, pero advirtió de que extrapolarizando la actual tendencia negativa del consumo de cigarrillos, junto con los planes de expansión de la enseñanza, la medida sólo cubriría la financiación de primer año. Por otra parte, el incremento necesario era tan alto, que no se juzgó político. Al final se aprobó un ligero aumento del impuesto sobre el tabaco, más un incremento del impuesto por res vacuna nacida en el estado. El modelo sancionó la medida como equilibrada para los próximos ocho años.

Un sistema mecanizado de planificación financiera puede ser útil por diversas razones. Un ordenador electrónico puede analizar las posibles concatenaciones de distintas estrategias, efec-

tuando el cálculo en segundos, y presentar unos resultados en base a los cuales se pueden comparar hipótesis o considerar nuevas decisiones, con el fin de conseguir el resultado deseado. Su producto será una política financiera a largo plazo, factible de actualización inmediata al irse confirmando las hipótesis de partida.

Un modelo de planificación financiera al servicio de la Administración permitiría:

- Agilizar la elaboración y análisis del presupuesto:

En base a modelos como el indicado, el presupuesto puede ser elaborado rápidamente y las variaciones de su estado inicial puede ser realizadas sin gran trabajo. Los efectos de las actuales correcciones a los presupuestos originales podrán ser analizadas, ayudando a una toma de decisiones bien fundamentadas. Planes a largo plazo son elaborados fácilmente.

- Anticipar los resultados de diversas estrategias:

Como ya se ha mencionado antes, las variaciones de los parámetros base introducidas a los modelos no son sino una definición de política o estrategia. Con ellas podrá averiguarse los efectos sobre la liquidez, la cobertura presupuestaria para el año en curso, etc.

- Los efectos de un nuevo plan de inversiones pueden ser analizados rápidamente, tanto a corto como a largo plazo:

Con cada estrategia se irá obteniendo una estimación de sus consecuencias, que servirán para la corrección de efectos inaceptables y definición de nuevas estrategias hasta llegar al resultado deseable. Es un verdadero banco de pruebas.

- Probar la capacidad para encajar un contratiempo financiero:

Efectos de una política oficial alcista de los salarios, un recorte importante del presupuesto o bien un siniestro inesperado podrán ser analizados. Con ello podrá llegar a

definirse una política de provisiones que ayude a hacer frente a las contrariedades que pudieran presentarse.

— Identificar necesidades financieras estacionarias:

Un plan financiero a largo plazo debe prever gastos estacionarios, tales como las pagas extraordinarias. Dichas necesidades pueden ser previstas con el justo tiempo, evitando los problemas de desajustes financieros o falta de liquidez coyunturales.

— Ilustrar los efectos de una ampliación-reducción de efectivos:

La adquisición de nuevos equipos, el desagüe de aquellos que ya no sirvan, la creación de nuevos servicios, etc., llevan consigo un aumento o disminución apreciable de las necesidades presupuestarias. Sus efectos finales son fáciles de conocer mediante un sistema de planificación mecanizada y evita numerosos problemas que pudieron olvidarse a la hora de confeccionar un nuevo presupuesto.

— Identificar áreas en las que es necesaria una mayor coordinación:

Se conocerán existencias de materias primas y otros en curso, dinero en caja y bancos, provisiones de gastos, etcétera, y todo ello permite identificar necesidades financieras extraordinarias o situaciones de desequilibrio entre los planes de los diversos servicios y organismos.

Controles e intervención

El sistema financiero deberá completarse con un subsistema de auditoría que facilite la verificación de las transacciones y los estados financieros. Ello es muy importante en sistemas mecanizados, dada la gran cantidad de datos manejados y la posible complejidad de los procesos. Un solo documento puede producir, entrando a un subsistema, efectos en otros varios. Su

seguimiento es difícil, y por ello debe ser tenido en cuenta a la hora de realizar su puesta en marcha. La intervención contable debe de participar en la fase de análisis del sistema financiero, admitiéndose sus sugerencias para luego hacer posible el desarrollo de su misión interventora.

Dicha intervención será de dos tipos: la interna de las autoridades competentes de cada ministerio y correspondiente a la Hacienda pública. Ambas serán usuarias de dichos subsistemas, cuyas posibles aplicaciones serían:

- Control de errores.
- Informes por excepción.
- Sistemas de investigación directa.
- Verificación de balances.
- Bloqueo de transacciones a intervenir.
- Estadísticas.

Esta faceta suele ser a menudo olvidada o descuidada en proceso de datos. Ello supone frecuentemente que la labor a intervenir se vea enfrentada a numerosos problemas de verificación, en ocasiones imposibles de vencer, lo que origina la exigencia de seguir manteniendo enormes volúmenes de documentos totalmente redundantes en un sistema mecanizado.

El sistema simplificará el trabajo de intervención sin detrimento del control, pero su aplicación exigirá varios cambios a la legislación vigente sobre la materia. Muchas de las múltiples firmas actualmente exigidas por documento deberán ser sustituidas por formas de control sustitutivas.

APÉNDICE I

Elaboración del presupuesto

El principal problema que afecta a esta etapa es el tiempo. Generalmente, es en el mes de diciembre cuando el *Boletín Oficial del Estado* publica la Ley de Presupuestos General del Estado con la aprobación del presupuesto para el nuevo año. Esto

exige que, para que las Cortes tengan tiempo de estudiar, discutir y votar el presupuesto, deberán recibir del Gobierno el proyecto del presupuesto con la suficiente anticipación. Siendo preciso iniciar el ciclo para la elaboración del presupuesto por métodos manuales un año antes, aproximadamente, de su presentación a las Cortes.

— La elaboración del presupuesto comienza con la preparación de los trípticos parciales. En cada tríptico se recogen los números de los conceptos presupuestarios que atañen a cada interesado y el importe del gasto previsto por concepto.

— Se consolida el tríptico, con cuyos datos se prepara el documento base para la elaboración del anteproyecto del presupuesto.

Cada ministerio analiza las desviaciones que el anteproyecto supone respecto a distintas referencias, tales como:

- El presupuesto vigente.
- El tríptico anterior.
- Los gastos del año anterior.
- El presupuesto de otros ministerios.
- Etcétera.

— Se pueden estudiar algunas incidencias históricas, tales como:

- Transferencias entre conceptos en presupuestos anteriores.
- Creación de nuevos servicios.
- Etcétera.

— Del estudio pueden surgir enmiendas que se incorporan al anteproyecto que cada ministerio presenta al de Hacienda.

— Los anteproyectos son remitidos a Hacienda antes del 1 de mayo. Allí serán revisados y, si es preciso, modificados hasta conseguir su adecuación al anteproyecto del Presupuesto General del Estado. La documentación comprende: anteproyecto, documentación auxiliar y memoria.

— El anteproyecto es presentado al Consejo de Ministros, donde se discute, y, si se aprueba, el proyecto del presupuesto es sometido posteriormente a las Cortes por el Gobierno.

— Las Cortes discuten el proyecto y lo someten a votación. Con la aprobación del presupuesto y su publicación en el *Boletín Oficial del Estado* queda concluida la etapa de elaboración del presupuesto.

APÉNDICE 2

Disposición de los recursos financieros

Esta fase se inicia con la aplicación del presupuesto aprobado, consistente en comunicar a las diversas dependencias de cada ministerio aquellas partidas del triptico parcial que han sido aprobadas y su importe.

Simultáneamente se realizan los asientos de apertura del nuevo presupuesto, iniciando así la contabilidad del gasto público. Dichos asientos quedan documentados en Hacienda y en cada ministerio mediante los correspondiente documentos «I».

En base a los importes aprobados para el presupuesto de cada dependencia, éstas podrán, a lo largo del año presupuestario, realizar sus peticiones de crédito para atender a sus necesidades.

En esquema, la gestión de los expedientes de crédito con cargo a conceptos del presupuesto sigue, con algunos matices en función del caso específico, los pasos siguientes:

- Iniciación del expediente de crédito por el destinatario del gasto.
- El expediente de crédito es enviado a la correspondiente autoridad para ser estudiado y asesorado por los organismos competentes. Una vez encontrado conforme, se envía al organismo central correspondiente encargado de administrar el número presupuestario afectado por el gasto.

- En la sección económica central correspondiente se emite un informe económico-legal, se realiza una reserva de crédito y se pasa a Intervención. La reserva de crédito constituye la base para el control presupuestario interno de la sección.
- Es emitido un juicio crítico (Intervención) y, en algunos casos, legal (Asesoría Jurídica). El responsable principal del recurso da su conformidad y se expide la orden de crédito.
- La sección económica central del ministerio correspondiente produce la autorización y/o disposición del gasto, según los casos. Estos documentos pasan a la contabilidad del gasto público.
- Se pasa a la realización del gasto (contratación, licitación, adquisición...) por el organismo competente. Una vez finalizada esta actividad, se procede a liquidar el crédito.
- La habilitación correspondiente redacta la liquidación y envía la documentación a la Ordenación de Pagos competente.

Pueden producirse ampliaciones y anulaciones por el total o parte del crédito, las cuales son tratadas con documentos inversos de reserva, autorización..., que siguen un proceso similar a los originales.

Este flujo general queda modificado sustancialmente cuando se trata de gastos fijos, como la nómina, puesto que la fase de autorización y disposición del gasto se suele realizar una sola vez, a principios del ejercicio.

El trámite de los expedientes liquidados culmina con la ordenación del pago, que básicamente supone las actividades siguientes:

- Recepción de los documentos de liquidación de un expediente de crédito. Se produce la orden de pago; una copia del documento se remite para la contabilidad del gasto público.

- Esta orden de pago es enviada, entre otras, a Intervención, Delegación de Hacienda y al acreedor, para resolver los trámites finales y cancelar la deuda.
- La Delegación de Hacienda realiza el libramiento del pago a favor del habilitado o acreedor correspondiente.

APÉNDICE 3

Contabilidad del gasto

El gasto público, en sus diversas fases (autorización, disposición, obligaciones, pago), es el objeto de esta contabilidad minuciosa, la cual es realizada por cada ministerio, según normas dictadas por el Ministerio de Hacienda y ajustándose a la estructura del presupuesto (servicios orgánicos, capítulos, artículos y conceptos). Se puede considerar como un control externo del presupuesto, si bien tiene asimismo su utilidad interna. Las principales actividades desarrolladas son:

- Operación de apertura de cuentas a cada número presupuestario en base a documentos I (incorporación), pasados por el Ministerio de Hacienda. Estos saldos iniciales pueden ser modificados mediante transferencias, anulaciones, etcétera.
- Contabilización de los documentos A, D, O y P (fases del gasto y pago), siendo enviados los dos primeros por los departamentos administradores del crédito. Los documentos de pago son producidos en las ordenaciones de pagos. Con la contabilidad pública se controla el estado del presupuesto y su disponibilidad. Las cuentas utilizadas van en función del número presupuestario, integrándose en el mayor de contabilidad por artículos, capítulos y secciones orgánicas.
- Información mensual del estado de cuentas al Ministerio de Hacienda y a las autoridades del propio Ministerio, incluyendo una estimación del superávit o déficit final previsible.

-
- Operación final de cierre de cuentas realizado en dos tiempos:
 - Cierre del gasto (anulación de autorizaciones).
 - Cierre del pago (anulación de disposiciones), rindiendo informe final y pasando a confeccionar:
 - Relación de acreedores (saldo de obligaciones).
 - Incorporación saldo remanente a nuevo presupuesto.
 - Libro de resultados de ejercicios cerrados.

Con ello se cierra el ciclo anual de la contabilidad del gasto público.

