

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**

**EL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS COMO  
ELEMENTO DE CONTROL DE LAS  
FINANZAS PUBLICAS**

**T E S I S**

Presentada

a la

Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Económicas

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

p o r

**JORGE ENRIQUE OLIVA FERNANDEZ**

en el Acto de Investidura de

**CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR**

en el Grado de

**LICENCIADO**



Guatemala, Octubre de 1966.

BIBLIOTECA CENTRAL-USAC  
DEPOSITO LEGAL  
PROHIBIDO EL PRESTAMO EXTERNO



DL  
03  
T(157)

**JUNTA DIRECTIVA  
DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
DE LA  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: .....	Lic. Raúl Sierra Franco
Secretario: .....	Lic. Arturo Morales Palencia
Vocal 1o.: .....	Lic. César A. Díaz Paiz
Vocal 2o.: .....	Lic. Luis Eduardo Contreras
Vocal 3o.: .....	Lic. Aníbal de León Maldonado
Vocal 4o.: .....	Maestro Antonio Blanco Gómez
Vocal 5o.: .....	Perito Contador Armando Muralles

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN GENERAL PRIVADO**

DECANO: .....	Lic. Raúl Sierra Franco
Examinador: .....	Lic. Carlos Carrera S.
Examinador: .....	Lic. René Arturo Orellana
Examinador: .....	Lic. Tulischt F. Díaz A.
Examinador: .....	Lic. Carlos Enrique Ponciano

**DEDICO ESTE ACTO:**

A DIOS, TODOPODEROSO

A MI PATRIA, GUATEMALA

A mis queridos padres

SALVADOR OLIVA JUAREZ  
ADELA FERNANDEZ DE OLIVA

A mi esposa

ELSA MARGOTH RODRIGUEZ DE OLIVA

A mis hijos

SANDRA MARGOTH y  
JORGE MARIO

A MIS HERMANOS Y TIOS

A mis Catedráticos en general,  
especialmente a los Licenciados:

TULISCHT F. DIAZ A.,  
CARLOS E. PONCIANO y  
ANTONIO PEREZ CALDERON.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA,  
ESPECIALMENTE CON ADMIRACION Y RESPETO  
A LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.

A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS ESTUDIANTES.

AL MINISTERIO DE HACIENDA  
Y CREDITO PUBLICO.

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
Calle Mariscal Cruz No. 1-56, Zona 10  
Guatemala, Centro América.

Guatemala, 12 de Agosto de 1966.

Señor Licenciado  
Raúl Sierra Franco  
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas.  
Ciudad.

Señor Decano:

Con especial agrado me permito informar a usted que después de haber prestado la asesoría necesaria y de haber revisado el trabajo de Tesis presentado por el Contador JORGE ENRIQUE OLIVA FERNANDEZ, intitulado "El Presupuesto por Programas como Elemento de Control de las Finanzas Públicas", considero que el mismo puede aceptarse y aprobarse para su discusión en el acto de investidura profesional como Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado.

En su parte doctrinaria el Autor enfoca el Presupuesto por Programas desde el punto de vista del Control que introduce en la erogación de los fondos públicos, donde destaca la importancia del control financiero, la mediación y evaluación de los resultados y lo que es más relevante, aborda el problema de la introducción de la Contabilidad de Costos al Sector Público, lo que pone de mayor relieve las inquietudes del Autor sobre la investigación al conjugar sus conocimientos y aptitudes para la consecución de posibles soluciones a un problema de actualidad y de interés nacional.

Del señor Decano con todo aprecio y consideración atento y deferente servidor.

Lic. EMILIO A. PERALTA.

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS,  
GUATEMALA DIECISEIS DE AGOSTO DE MIL NOVECIENTOS  
SESENTA Y SEIS.

Con base en el dictamen rendido por el Lic. Emilio A. Peralta quien fuera designado Asesor, se acepta el trabajo de tesis denominado "EL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS COMO ELEMENTO DE CONTROL DE LAS FINANZAS PUBLICAS", que para su graduación profesional presentó el Señor JORGE ENRIQUE OLIVA FERNANDEZ. Autorizándose su impresión.

Lic. RAUL SIERRA FRANCO  
Decano.

EL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS COMO ELEMENTO DE  
CONTROL DE LAS FINANZAS PUBLICAS

S U M A R I O

I. INTRODUCCION

II. CONTROL FINANCIERO

A) Clasificación Económica de Ingresos.

B) Clasificaciones Presupuestarias:

- 1.—Por tipos de programas
- 2.—Según el objeto del gasto
- 3.—Por funciones
- 4.—Institucional
- 5.—Por renglones económicos
- 6.—Por programas.

C) Los Presupuestos de Caja.

D) Administración Financiera:

- 1.—De la asignación de fondos
- 2.—De las transacciones entre dependencias
- 3.—De las transferencias de asignaciones
- 4.—Del fondo rotativo
- 5.—Del control de fondos
- 6.—De las reservas de crédito
- 7.—De las cuotas de gastos
- 8.—De la orden de compra y pago.

E) Objetivo del Control de Gastos:

- 1.—Cumplimiento de las metas
- 2.—Control de eficiencia
- 3.—Control del monto del gasto.

- F) Control Contable de los Gastos (Contabilidad Presupuestaria).
- G) Presentación de los Presupuestos de Gastos:
  - 1.—Presupuesto de Funcionamiento
  - 2.—Presupuesto de Capital.

### III. CONTROL DE RESULTADOS DE LOS PROGRAMAS PRESUPUESTARIOS.

- A) Puntos básicos para la aplicación del Control:
  - 1.—Planificación
  - 2.—Programación
  - 3.—Ejecución.
- B) El control de Resultados en los distintos programas:
  - 1.—Realizaciones alcanzadas
  - 2.—Productos o resultados finales, y
  - 3.—Volúmenes de trabajo.
- C) Relación entre el Control de Resultados y el Control financiero.

### IV. CONTROL DE COSTOS DE SERVICIOS Y OBRAS

- A) La Contabilidad de Costos.
- B) Centros de Concentración de Costos.
- C) Características del Cálculo de costos de actividades o proyectos.
- D) Costos directos y Costos indirectos.
- E) Auditoría de Costos del Sector público.
- F) Relaciones entre el Control financiero y los Costos.

### V. CONCLUSIONES Y BIBLIOGRAFIA

## CAPITULO I

### INTRODUCCION

El Presupuesto por Programas constituye la reforma que se hacía necesaria a nuestro sistema presupuestario tradicional, siendo parte fundamental de un programa tendiente a corregir errores técnicos y administrativos.

La elaboración del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado consistía en hacer una simple lista de partidas por dependencias distribuidas en cuotas mensuales y dentro de éstas, una distribución interna de gastos por renglones de adquisición en algunos de los casos, en otros, ni siquiera esta lista de renglones de adquisición. En sí, no era más que una lista de bienes y servicios para ser adquiridos durante un ejercicio dado, puesta en vigor por el Gobierno.

La implantación del Presupuesto por Programas en Guatemala es la culminación de una serie de estudios realizados con base en las experiencias logradas en la materia por otros países que nos antecedieron en esta técnica, además de las recomendaciones y asesorías de importantes organismos internacionales, entre otros, la misión conjunta de programación para Centro América y reuniones de los equipos técnicos del área centroamericana quienes al igual que varios países de Sur América, han implantado este sistema, como uno de los instrumentos más importantes e imprescindibles para poder actuar en materia hacendaria con criterio técnico.

El Presupuesto programático es un instrumento valioso para racionalizar el gasto público, para la expresión de la política de acción gubernamental y como instrumento eficiente de coordinación con los trabajos de planeamiento de mediano y largo plazo. En su elaboración y ejecución se cuenta con la participación de las dependencias públicas, donde los ejecutores de programas o sub-programas, proponen las metas a cumplir y los recursos necesarios para alcanzarlos, en base al conocimiento y experiencia lograda en el desarrollo de sus actividades.

Como el Presupuesto por Programas debe mostrar en forma clara los objetivos perseguidos así como las asignaciones necesarias para lograrlos, se enriquece la discusión logrando un amplio conocimiento de los alcances de la acción estatal, por parte de cualquier ciudadano, es así como la propia opinión pública resulta fiscalizadora de la actividad gubernamental. La técnica de programación ya no significa adivinar, sus metas establecidas pueden cambiar durante la ejecución, mediante mecanismos adecuados que constantemente ajustan y adoptan los programas a las nuevas realidades, además de establecer metas y objetivos, establece costos, orienta, encauza y disciplina la actividad del personal público.

En nuestro medio la experiencia del sistema de Presupuesto por Programas es poca, pues a partir del mes de Julio de 1964 se introdujo el primer presupuesto bajo dicho sistema, cuyo monto fue de..... Q.77.976,095.00, por un periodo extraordinario de 6 meses para adoptar el año natural como el ejercicio de operaciones del fisco, que anteriormente era de Julio a Junio por requerimientos técnicos, que no sólo permiten un mejor análisis, sino que fundamentalmente se consigue un mejor equilibrio entre los ingresos y egresos, ya que los primeros se obtienen en mayor cantidad en los últimos meses del año natural y primeros del siguiente, en cambio los egresos muestran mayor demanda en los meses medios del año cuando fenecía y principiaba un periodo de conformidad con el sistema antiguo.

El segundo Presupuesto por Programas correspondió ya al primer año natural 1965 que acaba de fenecer, por la suma de..... Q.166.899,726.00, y el tercero es el que se ejecuta en este año 1966.

Se señala que el objetivo de un Presupuesto por Programas y actividades es mostrar lo que el Gobierno "HACE": carreteras construidas, escuelas, hospitales, alumnos educados, tierras cultivadas, casos tramitados y resueltos, informes preparados, permisos expedidos, enfermos atendidos, etc., etc. Esto es de suma importancia por cuanto los mismos contribuyentes al sostenimiento del Estado, no sólo se enteran de las actividades gubernamentales, sino también de las proyecciones, y lo que es más importante, los costos de todos y cada uno de los programas de trabajo. En contraposición al Presupuesto por Programas, el Presupuesto tradicional centra su interés en lo que el Gobierno "ADQUIERE" para realizar sus planes tales como materiales, servicios personales, pensiones, equipo, gastos de operación regular, etc., etc. Siendo las cosas que se compran solamente medios para el cumplimiento de sus funciones.

Puede definirse al Presupuesto por Programas también como la expresión a corto plazo de los planes de desarrollo económico y social, a mediano y largo plazo, que crea un funcionamiento dinámico en contraposición al carácter estático del presupuesto tradicional, esta es una de las grandes ventajas del sistema, que pone en juego a todos los resortes estatales para su elaboración.

En efecto, en todas las etapas del proceso presupuestal por programas se encuentra la participación activa del funcionario y del empleado público.

Con el nuevo sistema interviene una gran masa de funcionarios y empleados de varias categorías, preocupándose de aportar sus conocimientos y analizar las necesidades de su repartición para llenar en mejor forma los objetivos específicos que tienen dentro del gran engraje de la administración pública.

No obstante existe un gran obstáculo para la implantación inicial del sistema, ya que los mismos funcionarios y empleados públicos son reacios a todo nuevo sistema evolutivo, porque desconocen los principios fundamentales sobre los que descansan éstos, oponiendo resistencia ya que de por sí algunos son alérgicos a todo lo nuevo. No es pues de extrañar expresiones criticando acremente como consecuencia del desconocimiento del sistema, ordenamiento y control del gasto.

El sistema requiere principios de unidad y universalidad que exigen la participación de todos los empleados de las dependencias; es así como cada servidor del Estado es consultado y aporta sus ideas y conocimientos para la preparación y elaboración de los proyectos de gastos.

En la etapa de discusión se facilita porque en ella intervienen todos los empleados que conocen del mecanismo y organización de su dependencia, todos estos aspectos incluidos en el documento, dan una mayor garantía sólida de que las metas y los recursos para alcanzarlas, han sido establecidos racionalmente analizando todos los problemas.

Los ejecutores de proyectos específicos, los funcionarios y empleados que colaboran con ellos, son los responsables de la ejecución de un presupuesto ajustado a la realidad, si existen desviaciones, deberán señalar las razones y encontrar soluciones más adecuadas en la adaptación de las metas a las nuevas realidades. Son también los propios ejecutores los que deben registrar las realizaciones para su control posterior.

En el presupuesto tradicional los resultados de la acción estatal se reflejaban en grandes cifras donde únicamente se contaba con información contable, activos, pasivos, pero en ninguna parte se encontraban las realizaciones logradas por las dependencias. Con la técnica de Presupuesto por Programas surge una nueva contabilidad: La medición de resultados consistente en un sistema escrupuloso de registros y evoluciones que permite tener información completa y clara de la marcha de la maquinaria estatal.

Para una mejor medición de resultados, cada unidad ejecutora u oficina responsable de la ejecución de un programa, establece registros de tal manera que en ellos debe constar la labor realizada, desde luego estos registros estarán supeditados a un control, para establecer hasta que punto están llenando su cometido, de estos registros emanan informes que son enviados al organismo que planifica y oficina de presupuesto para el ajuste de los planes y formulación del nuevo presupuesto.

No obstante lo dicho sobre el presupuesto por programas y actividades, para los efectos del presente trabajo de Tesis, interesa más por el control que introduce en la aplicación de las finanzas del Estado y bajo este aspecto se desarrollará el mismo.

El presupuesto una vez elaborado y aprobado para su ejecución se presenta dividido en dos campos inter-relacionados y perfectamente diferenciados. Un "PLAN FINANCIERO" en el que están comprendidas las asignaciones que financiarán cada obra y cada uno de los servicios del Gobierno y además, el calendario de utilización de las asignaciones a lo largo de un ejercicio y la forma en que los ingresos respaldarán el plan de erogaciones en los distintos meses del año. Por otro lado, un "PLAN DE EJECUCION FISICA" el que indica los resultados a obtener en términos de realizaciones tanto en obras como en prestación de servicios gubernamentales.

El "PLAN FINANCIERO" se vigila en los distintos niveles de organización gubernamental, partiendo de las unidades centrales responsables de la administración fiscal hasta las unidades ejecutoras, supone el control de los compromisos y gastos de los programas con base en las asignaciones anuales y el funcionamiento de los sistemas

de cuotas para utilización periódica de dichas asignaciones, requiere la elaboración, manejo y actualización periódica de un presupuesto de caja.

En lo que se refiere al "PLAN DE EJECUCION FISICA", está implícito en la determinación de metas y resultados de los distintos programas presupuestarios y su control estará directamente vinculado a la forma como el presupuesto especifique dichas metas y resultados.

Uno de los aspectos de mayor importancia del presupuesto por programas, es el referente a la determinación de los costos para que los recursos disponibles sean empleados en forma óptima.

En nuestro medio los costos son usados en algunas empresas industriales; su aplicación a la administración pública será toda una novedad ya que ésta es la que más necesita de este sistema contable por la gran gama de operaciones y funciones que tiene a su cargo, así como los cuantiosos recursos que utiliza, será cuestión de analizar las clases de operaciones que efectúen cada una de las actividades o proyectos, para aplicar el sistema de costos apropiados a las características de cada una de ellas.

Por este medio es posible conocer los consumos y compras, conocimiento que permitirá planificar conforme a la realidad económica del país, evitando despilfarros por adquisiciones innecesarias o que no obedecen a la realidad de los programas, por otro lado controlará mejor la compra de equipos y aumentará el rendimiento, duración y utilización del ya existente. La evaluación de los resultados no sería posible sin poder determinar los costos unitarios en algunas actividades, y en otras, un costo global a nivel de actividad. La suma de estos costos aportará los costos a nivel de sub-programa, programa y funciones

También con la aplicación del Presupuesto por Programas se obtienen factores de disciplina y orden fiscal, ya no existe como se indica, el despilfarro o el gasto obligatorio de las partidas asignadas, sin consultar los beneficios que de tal erogación deben derivarse; según la nueva técnica adoptada, se determinan los ingresos y los gastos pero así también se programa su ejecución, o sea que se estima el total de los ingresos en los meses o días del ejercicio, y las fechas en que se realizarán las erogaciones, es decir un plan anual de ejecución presupuestal reflejado en un presupuesto de Caja. Este plan consiste en una proyección de los ingresos efectivos y las disponibilidades de la Caja fiscal y en una estimación de los gastos que requiere la ejecución de los distintos programas, esta estimación puede hacerse cada semana, mes o trimestre.

Priva en mí un enorme deseo de adentrarme en un estudio profundo sobre este apasionante y nuevo sistema implantado en nuestro medio, con el convincente propósito de investigar para aprovechamiento propio y con el fin de dejar algo útil en mi paso inicial entre las paredes de nuestra querida casa de estudios.

El trabajo no persigue ser la última palabra de los estudios que se han escrito sobre el tema; sirva entonces esta Tesis como una pequeña aportación a tan vasto campo y valga repetir aquel sabio pensamiento que dice: "Jamás de una piedra se ha hecho un monumento". Sea pues mi trabajo, como la más pequeña de esas piedras para formar el monumento que título "Facultad de Ciencias Económicas".

## CAPITULO II

### EL CONTROL FINANCIERO

Uno de los méritos del Presupuesto por Programas y actividades, es su utilidad en la administración de programas de desarrollo económico a largo plazo. A través de sus funciones, programas y estructura de las actividades previstas, proporciona un marco de programación para la formulación de planes detallados por dependencias que pueden relacionarse con los objetivos y metas a largo plazo. La técnica en que se funda es el plan financiero que da contenido fiscal a esa relación.

Cuando se formula un Presupuesto por Programas y actividades, el plan financiero refleja las metas sustantivas y de trabajo de los programas a corto plazo, identifica los organismos que llevarán a cabo los programas propuestos, y esboza las necesidades financieras afines. En la revisión del presupuesto, esos datos constituyen la base de las decisiones administrativas sobre los méritos de los respectivos proyectos de programa y el monto de los fondos requeridos. Cuando se emienda el plan financiero a fin de que refleje las decisiones adoptadas por el legislativo al asignar los fondos solicitados, se transforma en un presupuesto operativo que establece la pauta para llevar a la práctica los programas aprobados. Cuando el Presupuesto por Programas y actividades está bien concebido con respecto a fondos, organización y programas, proporciona a los funcionarios responsables un conjunto de objetivos que rigen las decisiones operativas y proporciona la base para la presentación de informes financieros y sobre la labor realizada que permite a la administración en los diversos niveles de gobierno, comparar el progreso alcanzado con el plan aprobado.

Un sistema integrado de programación, presupuesto, contabilidad e información, proporciona el marco necesario para una Auditoría más eficaz. Fuera de que también permite determinar que se han satisfecho en debida forma las exigencias legales, dicho sistema permite al auditor evaluar cuán bien y con cuánta eficiencia la administración ha llevado a cabo las responsabilidades que le corresponden. A través de la técnica de Presupuesto por Programas y actividades, el auditor está mejor capacitado o tiene mejores elementos de juicio para efectuar una revisión sistemática, a fin de evaluar el rendimiento de la marcha de la organización.

En conclusión, gran parte del éxito obtenido con el Presupuesto por Programas en donde ha sido aplicado en sus distintas fases de control, depende de la estructura de la administración financiera que se establece en relación con las funciones, programas y categorías de actividades. El empleo de un sistema integrado de presupuestos y contabilidad, basado en clasificaciones comunes, es uno de los requisitos de la buena administración. Para lograr un control eficaz, dicho sistema debe comprender procedimientos para la formulación de planes e informes financieros que traduzcan el programa y los proyectos de presupuesto en responsabilidades de organización, de trabajo y financieras, y que permitan a la administración analizar y evaluar la eficacia del funcionamiento.

## A) CLASIFICACION DE INGRESOS

No cabe duda de que tanto una clasificación de ingresos como de egresos constituye la base organizativa de toda empresa desde el punto de vista de la contabilidad.

Un plan o catálogo de cuentas dentro de cualquier sistema de presupuestos y como consecuencia en cualquier sistema contable sean públicos o privados, permite obtener fácilmente la información que sea requerida, tanto desde el punto de vista de control y de auditoría como para los análisis que sean necesarios.

El plan de cuentas o catálogo se forma de una enumeración lógica ordenada y codificada de todas las cuentas que forman parte de un sistema de contabilidad, al confeccionarse debe tenerse muy en cuenta agrupar todas las cuentas similares bajo un mismo título y después subdividir este título en subtítulos y en cuentas para poder ubicar con precisión cualquier dato que se requiera, esto es lo que significa un plan de cuentas con ordenación lógica.

Las ventajas de operar con un plan de cuentas son innumerables, sin embargo es conveniente detallar las más sobresalientes:

a) Facilita la clasificación lógica de las cuentas al estructurar la contabilidad y permite añadir las cuentas que sean necesarias a medida que transcurre el tiempo y conforme se presentan nuevos conceptos de ingreso.

b) Facilita la denominación e identificación más exacta y descriptiva de cada cuenta, disminuyendo los riesgos de errores en la contabilización.

c) Facilita la integración de las cuentas y sub-cuentas de modo de ir condensando la información desde las cuentas de operación o cuentas de detalle, hasta llegar a las cuentas de Mayor y, por lo tanto, al Balance General de la Nación.

d) La interpretación del concepto de cada cuenta permite ser captado aun por personas que no tengan la preparación necesaria.

No puede darse una norma fija para la clasificación de ingresos, pues ello depende de muchos factores de cada Gobierno. En nuestro país se ha adaptado la clasificación de ingresos recomendada en la segunda reunión de Directores de Presupuesto de Centro América celebrada aquí en Guatemala y que se presenta a continuación:

### CLASIFICACION ECONOMICA DE INGRESOS

#### I INGRESOS CORRIENTES

##### 1. Ingresos Tributarios

###### Impuestos directos

- a) Impuesto sobre la Renta
- b) Impuesto sobre Patrimonio y Propiedad.

###### Impuestos indirectos

- c) Impuesto sobre la importación
- d) Impuesto sobre exportación
- e) Impuesto sobre el consumo de Productos y Servicios

- f) Impuesto y gravámenes sobre Actividades comerciales, Actos jurídicos y Transacciones
  - g) Impuestos varios.
2. Ingresos no Tributarios
- a) Renta de Activos
  - b) Venta de Artículos estancados y Productos comerciales del Estado
  - c) Tasas, Derechos y otros cargos
  - d) Utilidades de Empresas estatales.
3. Transferencias Corrientes Recibidas
- a) Del Sector Privado
  - b) De Organismos Estatales
  - c) Del Exterior.
4. Otros Ingresos Corrientes

## II INGRESOS DE CAPITAL

- 1 Préstamos Directos obtenidos
- 2 Créditos en Valores públicos
- 3 Venta de Activos
- 4 Reembolso de Préstamos concedidos
- 5 Transferencias de Capital recibidas
- 6 Otros Ingresos de Capital.

## B) CLASIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

El sistema de Presupuesto por Programas para el cumplimiento de sus distintas finalidades tanto de planificación de las actividades gubernamentales, de ejecución presupuestaria, de administración como de financiamiento y de información, requiere del manejo de clasificaciones adecuadas que permitan los estudios y análisis correspondientes a cada una de esas finalidades. Planear una clasificación presupuestaria se considera una tarea demasiado compleja, ya que esta debe cumplir los siguientes fines y objetivos, en los que sintetiza su importancia:

- a) Facilitar el análisis de los efectos económicos y sociales del Gobierno.
- b) Permitir la formulación eficiente de los programas que elabora el Gobierno para cumplir sus funciones.
- c) Mostrar las decisiones programadas y los cambios recomendados año con año; en esta forma tanto el Congreso como el Ejecutivo pueden tener todos los elementos de juicio que les permita aprobar el Presupuesto en forma eficiente.

- d) Contribuir a que se realice una expedita ejecución del Presupuesto, pues en base a estas clasificaciones el administrador de cada programa está en condiciones de conocer los recursos financieros de que puede disponer, así como las responsabilidades que le tocan asumir; es esta forma, el funcionario responsable del manejo de los fondos que fueron puestos a su disposición, en base a los sistemas de clasificaciones presupuestarias, está en capacidad de invertir los recursos de que dispone en cada ejercicio financiero en forma inteligente y en función de las metas previamente programadas.
- e) Las clasificaciones presupuestarias, facilitan la contabilidad fiscal, especialmente la clasificación por objeto del Gasto y la Institucional, ya que su objetivo es principalmente administrativo y contable, mostrando las sumas que gastarán y las cosas en que se emplearán por cada organismo.

Las clasificaciones presupuestarias deben ser, por lo tanto, inteligentes a fin de transformar el presupuesto fiscal en una eficaz herramienta política financiera, de programación y administración, siendo éstas las siguientes:

- 1 Por tipos de Programas;
- 2 Por objeto de Gasto;
- 3 Por funciones;
- 4 Por instituciones;
- 5 Por Renglones Económicos;
- 6 Por Programas.

#### 1. CLASIFICACION POR TIPO DE PROGRAMAS

Esta clasificación agrega los programas con el criterio de separar los que son operativos o de transferencias y los programas que traduzcan el aumento del capital instalado nacional, ya sea inversión real, inversión financiera o transferencia de capital.

La clasificación por tipo de programas puede ser la siguiente:

<b>Clasificación por tipos de Programas</b>	1) Programas de Funcionamiento	{	Programas Sub-programas  Actividades Tareas
	2) Programas de Transferencias Corrientes	{	Programas y Sub-programas
	3) Programas de Obras y Construcciones	{	Programas Sub-programas Proyectos Obras Trabajos
	4) Programas de Transferencias de Capital.	{	Programas Sub-programas

## 2) CLASIFICACION POR OBJETO DEL GASTO

La clasificación por objeto del gasto tiene como fin fundamental el de ordenar los objetos o cosas que se van a adquirir, su propósito principal es el de permitir el control contable de los gastos, en esta forma los distintos conceptos de los egresos son ordenados y uniformados para los distintos organismos públicos, y el sistema de contabilidad fiscal se encarga de controlar que ese dinero se gaste efectivamente en los fines a los cuales fue destinado.

Esta clasificación ha sido la base del Presupuesto tradicional y en el sistema de programas y actividades no desaparece, sino que se le utiliza para especificar la composición de los gastos que son necesarios para cada Programa o Actividad, a fin de cumplir con los objetivos propuestos. Sirve además para determinar la estructura de la demanda gubernamental.

### CLASIFICACION POR OBJETO DEL GASTO

- 0 Servicios Personales
- 1 Servicios no Personales
- 2 Materiales y Suministros
- 3 Maquinarias y Equipo
- 4 Adquisición de Inmuebles y Equipo existente
- 5 Construcciones, adiciones y mejoras (por contrato)
- 6 Transferencias Corrientes
- 7 Transferencias de Capital
- 8 Deuda Pública
- 9 Desembolsos Financieros
- 10 Asignaciones Globales.

Los diez grupos generales<sup>(1)</sup> presentados, a la vez se divide cada uno en subgrupos, los que también se subdividen en renglones específicos del gasto, siendo así mucho más analítica la clasificación; para formarse una idea de ello, se presenta la siguiente, tomada del Manual de Clasificaciones Presupuestarias en base al sistema de Presupuesto por Programas puesta en vigor por la Dirección Técnica del Presupuesto.<sup>(2)</sup>

### EJEMPLO DE CLASIFICACION POR OBJETO ESPECIFICO DEL GASTO

- 1                   SERVICIOS NO PERSONALES:
  - 11           Servicios Públicos
    - 111       Teléfono
    - 112       Correo
    - 113       Telégrafo
    - 114       Cablegramas y Radiogramas
    - 115       Agua

(1) Nosotros llamamos grupos, subgrupos y renglón.

(2) Manual de Clasificaciones Presupuestarias (en base al sistema de Presupuesto por Programas, Octubre 1964).

- 116 Alumbrado y Aseo
- 117 Electricidad
- 119 Otros servicios públicos
- 12 Publicidad, impresión y encuadernación
  - 121 Publicidad y propaganda
  - 122 Impresión y encuadernación
  - 123
  - 124
  - 125
  - 129 Otra publicidad, impresión y encuadernación
- 13 Viático y gastos conexos
  - 131 Gastos de viático en el exterior
  - 132 Gastos de viático en el interior
  - 133 Compensación kilómetro recorrido
  - 134
  - 135
  - 139 Otros viáticos y gastos conexos
- 14 Transportes
  - 141 Transporte de correspondencia en el interior
  - 142 Transporte de correspondencia en el exterior
  - 143 Transporte de especies fiscales
  - 144 Transporte de personas
  - 145
  - 146
  - 149 Otros gastos de transporte
- 15 Arrendamientos
  - 151 Alquileres de edificios
  - 152 Arrendamiento de terrenos
  - 153 Arrendamiento de máquinas y equipos de oficina
  - 154 Arrendamiento de maquinaria y equipo de construcción
  - 155 Arrendamiento de otras maquinarias y equipo
  - 156
  - 157
  - 159 Otros arrendamientos
- 16 Intereses, comisiones y seguros
  - 161 Intereses deuda interna
  - 162 Comisiones y servicios deuda interna
  - 163 Intereses deuda externa
  - 164 Comisiones y servicios deuda externa
  - 165 Primas de seguro
  - 166 Comisiones sobre ventas de especies fiscales, postales y estancadas
  - 167 Comisiones por transacciones bancarias
  - 168 Otros seguros y comisiones
- 17 Mantenimiento y reparaciones menores de equipo, por contrato
  - 171 Mantenimiento de maquinaria y equipo de producción
  - 172 Mantenimiento de equipo y oficina
  - 173 Mantenimiento de equipo médico sanitario
  - 174 Mantenimiento de equipos educacionales y recreativos
  - 175 Mantenimiento de equipo de transportes

- 176 Mantenimiento de equipo para comunicaciones
- 177 Mantenimiento de equipo de construcción
- 178
- 179 Otros servicios de mantenimiento por contrato
- 18 Mantenimiento y reparación de obras, por contrato
  - 181 Mantenimiento de edificios
  - 182 Mantenimiento de edificios para viviendas
  - 183 Mantenimiento de carreteras, puertos y aeropuertos
  - 184 Mantenimiento de obras urbanísticas
  - 185 Mantenimiento de instalaciones
  - 186 Mantenimiento de obras agrícolas e hidráulicas
  - 187 Mantenimiento de construcciones militares
  - 188
  - 189 Otros servicios de mantenimiento de obras
- 19 Otros servicios
  - 191 Contratación de estudios y asesoramientos técnicos
  - 192 Retribuciones por actuaciones artísticas
  - 193 Retribuciones por actuaciones deportivas
  - 194 Gastos por atenciones
  - 195
  - 196
  - 199 Diversos servicios

### 3) CLASIFICACION POR FUNCIONES

Esta clasificación agrupa las transacciones del Gobierno de acuerdo a la finalidad particular a que se destinan; su objetivo es presentar una descripción que permita informar sobre la naturaleza de los servicios gubernamentales y el porcentaje de los gastos públicos que se destina a cada tipo y servicio.

La clasificación por funciones permite al programador así como al Analista Presupuestario, tener una idea clara respecto a los propósitos que el Gobierno tiene en cada una de sus áreas de actividad. La clasificación funcional agrupa los gastos de acuerdo con los propósitos a que están destinados para cada uno de los organismos e Instituciones Públicas correspondientes.

#### 1. SERVICIOS GENERALES:

- 1.1 Administración General
- 1.2 Relaciones Exteriores
- 1.3 Regulación Económica y Financiera
- 1.4 Justicia
- 1.5 Defensa y Seguridad Interna
- 1.6 Investigación General y Servicios Científicos
- 1.7 Otros.

#### 2. SERVICIOS SOCIALES Y COMUNALES:

- 2.1 Educación y Cultura
- 2.2 Salud Pública
- 2.3 Higiene Ambiental
- 2.4 Previsión y Asistencia Social
- 2.5 Trabajo
- 2.6 Vivienda y Urbanización
- 2.7 Otros Servicios.

3.           SERVICIOS ECONOMICOS:
  - 3.1    Agricultura
  - 3.2    Pecuaria
  - 3.3    Recursos Naturales renovables
  - 3.4    Riego
  - 3.5    Energía
  - 3.6    Minería
  - 3.7    Industria y Comercio
  - 3.8    Transporte y Almacenaje
  - 3.9    Comunicaciones
  - 3.10   Otros Servicios

4.           SERVICIOS FINANCIEROS:
  - 4.1    Deuda Pública Interna
  - 4.2    Deuda Pública Externa
  - 4.3    Otros Servicios Financieros

5.           NO CLASIFICADOS:
  - 5.1    Otros

#### 4) CLASIFICACION POR INSTITUCIONES

Esta clasificación permite analizar y decidir cual es la participación de todos y cada uno de los organismos del Sector Público (Gobierno Central y Entidades Autónomas), que tendrán a su cargo la ejecución de los gastos corrientes y de capital, es decir, señala las entidades que tendrán a su cargo los planes y programas.

En el caso de la República de Guatemala la clasificación es la siguiente:

#### **ORGANISMO LEGISLATIVO**

- 01 Congreso de la República

#### **ORGANISMO JUDICIAL**

- 02 Corte Suprema de Justicia

#### **ORGANISMO EJECUTIVO**

- 21 Presidencia de la República

#### **MINISTERIOS**

- 22 Relaciones Exteriores
- 23 Gobernación
- 24 Defensa Nacional
- 25 Hacienda y C. P.
- 26 Educación
- 27 Salud Pública y A. S.
- 28 Trabajo y P. S.
- 29 Economía
- 30 Agricultura
- 31 Comunicaciones y O. P.

## **OTRAS INSTITUCIONES**

- 51 Ministerio Público
- 52 Tribunal de Cuentas
- 53 Registro Electoral
- 54 Contraloría de Cuentas

## **AUTONOMAS**

- 66-31-25-4. 14-01-719 Instituto Nacional de Transformación Agraria
- 66-25-25-4. 14-01-719 Instituto Nacional de la Vivienda
- 66-36-25-4. 14-01-719 Instituto Nacional de Electrificación
- 66-22-25-4. 14-01-719 Instituto de Fomento Municipal
- 66-29-25-2. 11-649 Instituto Nacional del Deporte

## **EMPRESAS GUBERNAMENTALES**

- 66-39-25-4. 14-02-729 Fomento y Desarrollo Económico de El Petén

### **5) CLASIFICACION POR RENGLONES ECONOMICOS**

A través de esta clasificación se posibilita el conocimiento de los diferentes tipos de gastos según su contenido económico, lo cual facilita la determinación de cuál va a ser la influencia que tiene el sector Gobierno en la actividad económica general, ya que esta información permite conocer cuál es la repercusión del gasto público en el nivel y composición del Producto Nacional.

Esta clasificación por su naturaleza, da a conocer cuál es la influencia del gasto público en:

- a) La ocupación de factores productivos, a través del conocimiento de la mano de obra ocupada y la demanda que ella está ejerciendo sobre los bienes y servicios que produce la economía.
- b) En la distribución del ingreso, mediante el análisis comparativo de la tributación con la política de gastos y subsidios.

La clasificación económica da a conocer cuál es la parte de los gastos que se destinan a operaciones corrientes del Gobierno y cuál la que se dirige hacia la creación de bienes de capital; indica también, qué gastos realiza el Gobierno directamente en bienes y servicios y las transferencias o préstamos cedidos a otros organismos encargados de realizar las labores de servicio público.

## **CLASIFICACION ECONOMICA DE GASTOS**

### **I. GASTOS CORRIENTES**

#### **1. Gastos de Consumo**

- a) Remuneraciones
- b) Compra de Bienes y Servicios
- c) Intereses

## **2. Transferencias Corrientes**

- a) Al Sector Privado
- b) A Organismos del Sector Público
- c) Al Sector Externo

## **II. GASTOS DE CAPITAL**

### **Inversión Directa**

#### **1. Inversión Real**

- a) Obras y Construcciones
- b) Maquinaria y Equipos Nuevos

#### **2. Inversión Financiera**

- a) Compra de Activos Existentes
- b) Compra de Valores
- c) Rescate de la Deuda Pública
- d) Concesión de Préstamos

### **Inversión Indirecta**

#### **3. Transferencias de Capital**

- a) Al Sector Privado
- b) A Organismos del Sector Público
- c) Otras Transferencias de Capital

## **6) CLASIFICACION POR PROGRAMAS**

Esta clasificación se ubica en el nivel de las unidades administrativas y ejecutoras, establece en forma detallada cada una de las operaciones que deben realizarse, a fin de ejecutar las funciones correspondientes a cada Departamento. Se le llama también clasificación de resultados o clasificación de logros.

En este caso de clasificación por Programas y Actividades, no existe un esquema que tenga validez para todos los países, pues cada uno tiene a su cargo diferentes programas distribuidos en distintas unidades administrativas. Para el caso se presenta la clasificación por Programas del Ministerio de Salud Pública de nuestro país para el año 1966.

### **FUNCIONAMIENTO**

- I. 1.01 Administración Central
- 1.02 Servicios Básicos de Salud
- 1.03 Servicios Médico-Hospitalarios Especiales
- 1.04 Servicios Médico-Hospitalarios Generales
- 1.05 Administración General y Servicios Básicos de S. P.
- 1.06 Protección y Educación de Niños Huérfanos
- 1.07 Protección de Ancianos
- 1.08 Administración de Cementerios
- 1.09 Lucha Antituberculosa Nacional
- 1.10 Servicios Especiales de Salud Pública
- 1.11 Salud Mental

## **TRANSFERENCIAS CORRIENTES**

### **2.12 Transferencias Corrientes**

## **INVERSIONES**

### **3.13 Introducción de agua a Zonas Rurales**

### **3.14 Adquisición de equipo hospitalario para Hospitales de la República.**

## **C) LOS PRESUPUESTOS DE CAJA**

El Presupuesto de Caja es un plan financiero que comprende la programación de los ingresos necesarios para cubrir los gastos indispensables en determinado periodo de tiempo, que permita anticipar para los distintos periodos parciales de un ejercicio fiscal, la conducta de los fondos gubernamentales en relación a las erogaciones que se realizarán, pudiendo de esta manera adoptar las decisiones necesarias tendientes a evitar que el factor financiamiento determine la interrupción o la demora de los programas en general y principalmente los de obras y servicios.

La formulación del Presupuesto de Caja ofrece ventajas sustanciales en la ejecución del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, fundamentalmente en la previsión de los recursos de Caja, debido a que con frecuencia en los meses en que se necesita incurrir en mayores gastos, no coincide con aquellos en que se colectan los impuestos de mayor rendimiento, por otro lado la falta de esta programación cuidadosa de los recursos, puede obligar al fisco a financiar sus gastos pagando tasas de interés superiores a los normales, siendo el sector público uno de los mejores clientes del mercado de capitales.

Otra de las ventajas de importancia es la proyección de los Egresos por parte de todas y cada una de las Unidades ejecutoras, ya que cada una de ellas proyecta sus gastos y formula sus peticiones de fondos, según esa proyección que a la vez sirve de base para proyectar el total de egresos de todas las unidades ejecutoras que queda plasmada en el presupuesto de caja general, en esta forma se conoce mensualmente cuáles son las necesidades de fondos y cuáles las disponibilidades para cubrirlos, y si estos últimos no son suficientes, disponer de crédito a corto plazo de la Banca Central —Letras de Tesorería— para suplir las necesidades de fondos en épocas en que los ingresos son bajos para cumplir con las obligaciones trazadas.

La programación de los Gastos e Ingresos se lleva a cabo mediante series históricas de los mismos, a través de los ejercicios fiscales ya ejecutados; sobre esta base se desenvuelve la elaboración de los siguientes cuadros y gráficos estadísticos que concluyen con la formulación del plan financiero esbozado en un Presupuesto General de Caja. Lamentablemente por la experiencia tan corta que se tiene en este sistema, se carece de la información necesaria para presentarlos debidamente y así poder mostrar completo el procedimiento, por lo que en cuanto a gastos se refiere, éstos son supuestos.

GASTOS EN  
PROGRAMAS DE FUNCIONAMIENTO Y PROGRAMAS DE TRANSFERENCIAS  
CORRIENTES

Meses	1963	%	1964	%	1965	%	% Pro- medio	Estimaciones para 1966
Enero-----	8.100.-	8.9	10.600.-	10.3	8.800.-	7.4	8.9	10.900.-
Febrero---	7.800.-	8.6	9.300.-	9.1	10.200.-	8.6	8.8	10.800.-
Marzo----	9.200.-	10.0	8.500.-	8.3	14.000.-	11.8	10.0	12.300.-
Abril-----	7.500.-	8.2	12.800.-	12.5	10.000.-	8.4	9.7	11.900.-
Mayo-----	7.300.-	8.0	8.100.-	7.9	8.000.-	6.7	7.5	9.300.-
Junio-----	10.400.-	11.4	9.500.-	9.3	12.400.-	10.4	10.4	12.800.-
Julio-----	7.400.-	8.1	7.300.-	7.1	8.800.-	7.4	7.5	9.300.-
Agosto----	6.500.-	7.2	6.000.-	5.8	5.300.-	4.5	5.8	7.200.-
Septiembre	5.100.-	5.6	6.200.-	6.0	11.500.-	9.7	7.1	8.700.-
Octubre---	6.200.-	6.8	6.100.-	5.9	9.000.-	7.6	6.8	8.300.-
Noviembre-	7.000.-	7.7	7.500.-	7.3	10.000.-	8.4	7.8	9.600.-
Diciembre--	8.600.-	9.5	10.800.-	10.5	10.700.-	9.1	9.7	11.900.-
Totales	91.100.-	100	102.700.-	100	118.700.-	100	100	123.000.-

Cifras: En millones de quetzales.

El cuadro expuesto muestra la forma como se causaron los gastos mensualmente en tres años transcurridos, en valores absolutos y porcentuales. Estos datos sirven para establecer un promedio de porcentajes que se toman de base para la estimación mensual de los gastos en Programas de Funcionamiento y Transferencias corrientes para el ejercicio fiscal deseado. La información así desarrollada proporcionará el monto del Presupuesto de Gastos de Funcionamiento estimado, así como la exigibilidad de fondos estimados para cada mes del año.

GASTOS EN: PROGRAMAS DE INVERSION Y PROGRAMAS DE TRANSFERENCIAS DE CAPITAL

Meses	1963	%	1964	%	1965	%	Estimación para 1966.
Enero-----	3.200.-	8.9	1.000.-	3.6	1.000.-	2.7	2.000.-
Febrero---	4.100.-	11.4	900.-	3.3	500.-	1.3	3.000.-
Marzo----	4.200.-	11.7	2.000.-	7.2	1.000.-	2.7	2.500.-
Abril-----	3.500.-	9.7	9.700.-	35.1	2.500.-	6.7	10.300.-
Mayo-----	3.500.-	9.7	3.000.-	10.9	1.600.-	4.3	9.500.-
Junio-----	4.900.-	13.6	2.600.-	9.4	10.500.-	28.2	1.200.-
Julio-----	1.200.-	3.3	2.500.-	9.1	14.200.-	38.2	600.-
Agosto----	2.400.-	6.7	700	2.5	1.300.-	3.5	800.-
Septiembre	1.300.-	3.6	1.600	5.8	1.500.-	4.0	1.000.-
Octubre---	4.200.-	11.7	1.500	5.4	1.700.-	4.6	500.-
Noviembre-	500.-	1.4	1.600	5.8	800.-	2.3	200.-
Diciembre-	3.000.-	8.3	500	1.9	600.-	1.5	200.-
Totales	36.000.-	100	27.600.-	100	37.200.-	100	31.800.-

Cifras: En millones de quetzales.

La programación de los gastos de Inversión y de Transferencias de Capital al igual que los de funcionamiento y transferencias corrientes, se basa en los datos de ejercicios anteriores mes por mes, con la diferencia de que la estimación de éstos no se hace a través de promedios porcentuales, como se muestra en el cuadro anterior, ya que ello está supeditado a las necesidades de todas las obras y servicios y a las disponibilidades en recursos extraordinarios o de capital consistentes en: Ingresos provenientes de emisión de Bonos, Préstamos internos, venta de Activos, etc., etc., es decir, que éste tipo de gasto se debe ajustar a las necesidades de las obras y proyectos cuyas necesidades varían según el tipo de obra, la situación del tiempo, etc., etc.

GASTOS TOTALES DE LOS PROGRAMAS

Meses	1963	%	1964	%	1965	%	Estimaciones para 1966
Enero-----	11.300.-	8.9	11.600.-	8.9	9.800.-	6.3	12.900.-
Febrero---	11.900.-	9.4	10.200.-	7.8	10.700.-	6.9	13.800.-
Marzo----	13.400.-	10.5	10.500.-	8.1	15.000.-	9.6	14.800.-
Abril-----	11.000.-	8.7	22.500.-	17.3	12.500.-	8.0	22.200.-
Mayo-----	10.800.-	8.5	11.100.-	8.5	9.600.-	6.2	18.800.-
Junio-----	15.300.-	12.0	12.100.-	9.3	22.900.-	14.7	14.000.-
Julio-----	8.600.-	6.8	9.800.-	7.5	23.000.-	14.8	9.900.-
Agosto----	8.900.-	7.0	6.700.-	5.1	6.600.-	4.2	8.000.-
Septiembre	6.400.-	5.0	7.800.-	6.0	13.000.-	8.3	9.700.-
Octubre---	10.400.-	8.2	7.600.-	5.8	10.700.-	6.9	8.800.-
Noviembre	7.500.-	5.9	9.100.-	7.0	10.800.-	6.9	9.800.-
Diciembre-	11.600.-	9.3	11.300.-	8.7	11.300.-	7.2	12.500.-
Totales	127.100.-	100	130.300.-	100	155.900.-	100	155.200.-

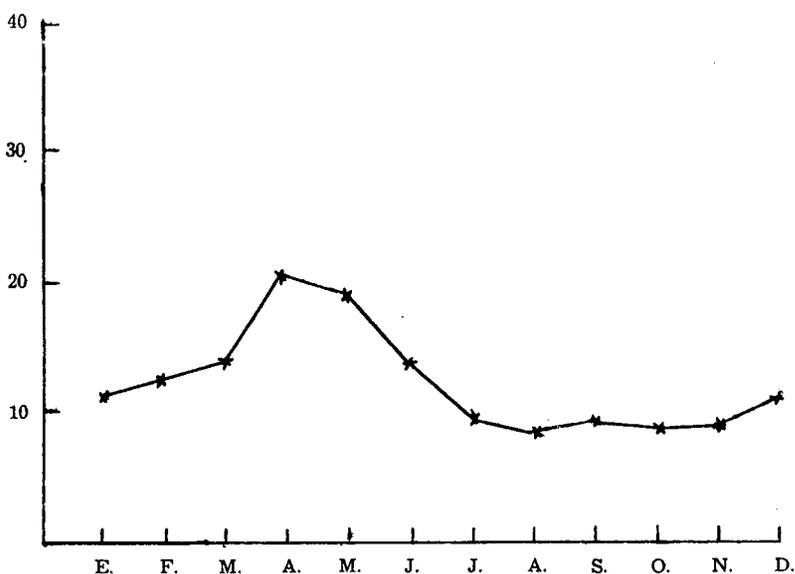
Cifras: En millones de quetzales.

Por medio del cuadro anterior se obtuvo la ejecución mensual por los últimos tres años del total de gastos de los programas. Mediante promedios de los mismos se aporta la estimación probable para el nuevo ejercicio, en el caso presente, año 1966, incluye el total de programas en cada uno de los meses. Lamentablemente la experiencia que se tiene para Guatemala, como ya se indicó, se origina en los últimos 6 meses del año 1964, y el año 1965 completo que no son suficientes para poder realizar la proyección de gastos para el año 1966 con base en datos reales, por lo que tanto los cuadros anteriores como el presente han sido elaborados con información supuesta.

Los gráficos estadísticos son más elocuentes para demostrar un fenómeno, el siguiente muestra la curva del gasto total estimado mes a mes.

### CURVA DEL GASTO ESTIMADO MES A MES:

Cifras en  
Millones de  
Quetzales



El Presupuesto de Caja incluye también la programación de los ingresos, según la clasificación económica de los mismos en corrientes y de capital para prever más o menos una estimación de cómo se producirán éstos en determinado ejercicio, pudiendo tomar 5, 4 ó 3 años ya ejecutados; para el ejemplo en particular se tomaron los ingresos reales corrientes, efectuados en los ejercicios de 1963 a 1965 proporcionados por la Contaduría General de la Nación.

**INGRESOS CORRIENTES**  
(Cifras en millones de quetzales)

Meses	1963	%	1964	%	1965	%	Pro- med.	Estimación para 1966.
Enero-----	7.963.5	8.7	9.670.4	9.4	10.030.8	8.4	8.9	10.944.7
Febrero---	6.335.2	7.0	6.938.2	6.8	9.035.7	7.6	7.1	8.773.0
Marzo----	7.834.8	8.6	9.733.6	7.7	13.206.2	11.1	9.2	11.290.2
Abril-----	8.779.9	9.6	10.816.7	10.5	11.197.9	9.4	9.9	12.166.2
Mayo-----	6.533.8	7.2	7.101.5	6.9	9.050.9	7.6	7.0	8.921.1
Junio-----	6.432.4	7.1	8.424.6	8.2	7.812.2	6.6	7.3	8.982.8
Julio-----	8.307.5	9.0	9.439.0	9.2	10.498.5	8.8	9.1	11.166.8
Agosto----	6.551.7	7.2	6.493.1	6.3	7.251.7	6.1	6.5	8.069.7
Septiembre	6.158.0	6.8	6.510.0	6.3	9.957.4	8.4	7.2	8.834.7
Octubre---	8.564.4	9.4	9.656.0	9.4	10.289.6	8.7	9.2	11.290.2
Noviembre	7.787.0	8.6	8.441.0	8.2	8.399.6	7.1	7.9	9.809.3
Diciembre-	9.880.5	10.8	11.285.6	11.1	12.059.7	10.2	10.7	13.141.0
<b>Totales</b>	<b>91.128.7</b>	<b>100</b>	<b>102.709.7</b>	<b>100</b>	<b>118.790.2</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>123.389.7</b>

Fuente de información: Contaduría General de la Nación.

El cuadro anterior comprende la forma de estimar los posibles ingresos corrientes, permitiendo formular la estimación de los ingresos para cada uno de los meses del año porcentualmente y que sirven de base para formular un Presupuesto de Caja, cuya comparación con la programación de gastos para cada mes aportará valiosa información para análisis y previsión en los meses de mayor necesidad para utilizar el crédito interno a corto plazo, a través de la emisión de Letras de Tesorería o Préstamo directo al Banco Central.

En la misma forma se programan los ingresos de capital que se presentan en el cuadro siguiente, con la diferencia con respecto al anterior que para su cálculo no incluye un promedio porcentual en vista de que su programación está supeditada a las necesidades de los distintos programas de inversión, siendo más fácil la disponibilidad de los fondos, porque son específicos principalmente los que provienen de la emisión de Bonos, Préstamos externos, venta de Activos, etc.

**INGRESOS DE CAPITAL**  
Cifras en millones de quetzales

Meses	1963	%	1964	%	1965	%	Estimación para 1966.
Enero-----	3.648.1	10.1	12.8	0.4	81.7	0.2	1.200.0
Febrero---	5.596.0	15.4	610.2	2.2	35.5	0.1	800.0
Marzo----	4.712.1	13.0	1.420.7	5.1	125.4	0.3	15.000.0
Abril-----	1.304.0	3.6	867.8	3.1	1.233.0	3.3	4.000.0
Mayo-----	3.569.4	9.8	2.504.6	9.0	1.615.5	4.3	400.0
Junio-----	2.941.0	8.1	3.075.3	11.1	26.212.4	70.4	1.000.0
Julio-----	519.3	1.4	362.8	1.3	3.619.9	9.7	5.000.0
Agosto---	4.867.4	13.4	3.579.9	13.0	86.4	0.3	1.200.0
Septiembre	1.031.7	3.6	10.719.4	38.8	12.4	0.1	500.0
Octubre---	5.722.5	15.7	774.8	2.8	11.5	0.1	900.0
Noviembre	164.7	0.5	1.829.9	6.6	3.295.7	8.8	1.000.0
Diciembre-	2.000.4	5.4	1.858.2	6.6	911.6	2.4	856.1
<b>Totales</b>	<b>36.115.6</b>	<b>100</b>	<b>27.616.4</b>	<b>100</b>	<b>37.241.0</b>	<b>100</b>	<b>31.856.1</b>

Fuente de información: Contaduría General de la Nación.

También la programación total de los ingresos se hace indispensable para el análisis y comparación con los gastos totales por meses, igualmente para su estimación se toman varios años, los mismos que se tomaron para la programación de los ingresos corrientes y de capital, de allí que el cuadro siguiente no es más que la consolidación de los dos anteriores con las mismas especificaciones de información.

**TOTAL DE INGRESOS**  
Cifras en millones de quetzales

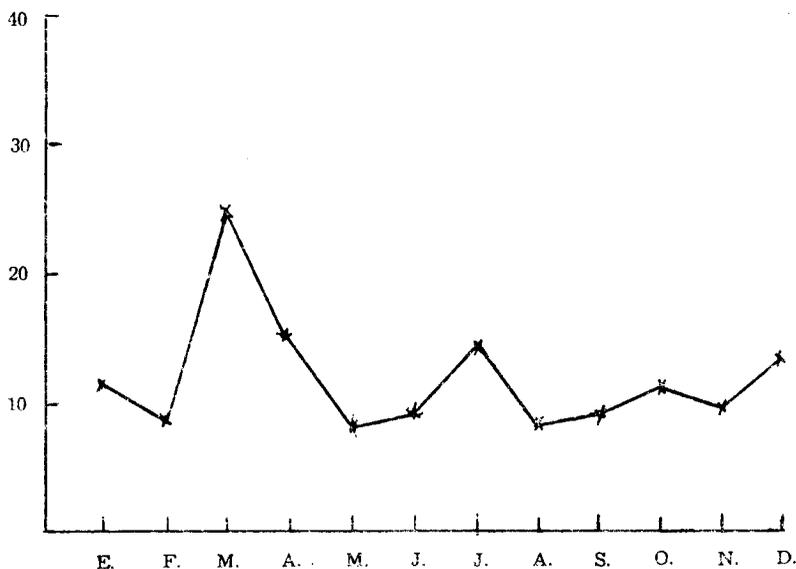
Meses	1963	%	1964	%	1965	%	Estimación para 1966.
Enero-----	11.650.6	9.1	9.683.2	7.4	10.112.5	6.5	12.200.0
Febrero---	11.931.3	9.4	7.548.4	5.8	9.071.2	5.8	9.500.4
Marzo----	12.547.0	9.9	9.354.4	7.2	13.331.6	8.5	26.000.0
Abril-----	10.083.9	7.9	11.684.5	9.1	12.430.9	8.1	16.000.0
Mayo-----	10.103.2	7.9	9.606.1	7.4	10.666.5	6.8	9.300.0
Junio-----	9.373.4	7.4	11.499.9	8.8	34.024.6	21.8	9.900.0
Julio-----	8.826.8	6.9	9.801.8	7.5	14.118.3	9.0	16.000.0
Agosto----	11.419.1	9.0	10.073.1	7.7	7.338.1	4.7	9.200.0
Septiembre	7.189.7	5.7	17.229.4	13.2	9.970.0	6.4	9.300.0
Octubre--	14.286.9	11.2	10.430.8	8.0	10.301.1	6.6	12.100.0
Noviembre	7.951.8	6.2	10.271.1	7.9	11.695.3	7.5	10.800.0
Diciembre-	11.881.0	9.3	13.143.8	10.0	12.971.3	8.3	14.899.6
<b>Totales</b>	<b>127.244.7</b>	<b>100</b>	<b>130.326.5</b>	<b>100</b>	<b>156.031.4</b>	<b>100</b>	<b>155.200.0</b>

Fuente de información: Contaduría General de la Nación.

Con la información estadística del cuadro anterior se traza en el gráfico siguiente la curva de ingreso total estimado, mes a mes, para el ejercicio 1966.

### CURVA DEL INGRESO TOTAL ESTIMADO MES A MES:

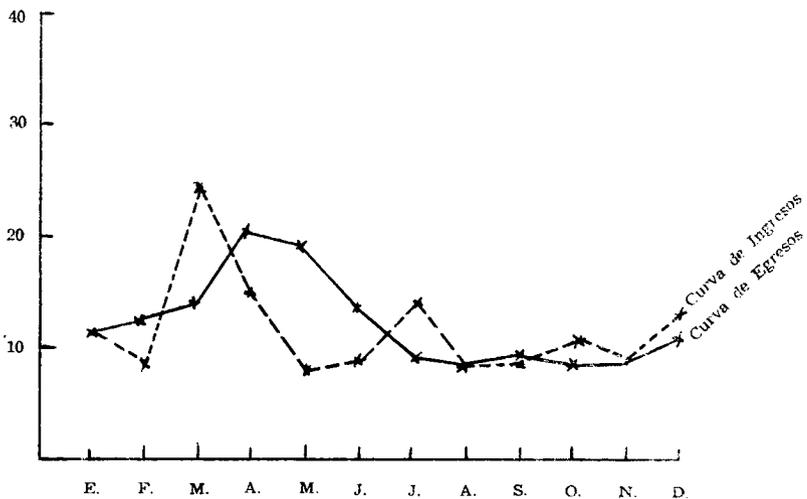
Cifras en  
Millones de  
Quetzales



La programación de los gastos e ingresos y su trazo en un gráfico aisladamente no reporta, sino una somera idea de su ejecución, a través del tiempo, de allí que el trazo de estos parámetros en un mismo gráfico aporta información valiosísima, mostrando por un lado la curva de los ingresos y por el otro la curva del gasto, permitiendo observar en esta forma cómo se desarrolla un fenómeno en relación al otro, es decir, el gráfico presentado así, facilita el análisis del ingreso en función del gasto para programar las fuentes de ingresos de que debe disponer el Estado en los momentos en que los ingresos ordinarios o corrientes no responden a los gastos.

### CURVA DE INGRESOS Y EGRESOS TOTALES:

Cifras en  
Millones de  
Quetzales



Las diferencias que se observan en el gráfico anterior se presentan objetivamente en la tabla de diferencias que sigue:

## TABLA DE DIFERENCIAS

Meses	Ingresos Estimados	Gastos Estimados	Diferencias	
Enero-----	12.200.-	12.900.-	700	+
Febrero---	9.500.-	13.800.-	4.300	+
Marzo----	26.000.-	14.800.-	11.200	-
Abril-----	16.000.-	22.200.-	6.200	+
Mayo-----	9.300.-	18.800.-	9.500	+
Junio-----	9.900.-	14.000.-	4.100	+
Julio-----	16.000.-	9.900.-	6.100	-
Agosto---	9.200.-	8.000.-	1.200	-
Septiembre	9.300.-	9.700.-	400	+
Octubre--	12.100.-	8.800.-	3.300	-
Noviembre	10.800.-	9.800.-	1.000	-
Diciembre-	14.900.-	12.500.-	2.400	-
<hr/>				
Total:	155.200.-	155.200.-	-0-	

Cifras: en millones de quetzales.

Mediante el procedimiento descrito se tiene una base de cómo será aproximadamente el comportamiento de los ingresos y egresos, tanto corrientes u ordinarios como de inversión o capital, teniendo también un análisis de su comparación, de la que se obtiene información de utilidad para poder elaborar el plan financiero reflejado en este caso en el Presupuesto de Caja.

El ejemplo de Presupuesto de Caja que se presenta con cifras supuestas distribuye en primer término, los recursos del Presupuesto de Funcionamiento que incluye el Saldo de Caja al inicio del período y por cada mes, los ingresos corrientes estimados y el Ingreso por negociación de Letras de Tesorería y Préstamos internos, según si los ingresos corrientes no responden a las peticiones de fondos para cubrir gastos de funcionamiento como se ha expuesto anteriormente y cuya distribución se anota a continuación en el cuadro No. 1, dividida en los dos grandes grupos de Programas del Presupuesto de Funcionamiento, reportando automáticamente el saldo de recursos de funcionamiento en el cual se anotan los aportes al Presupuesto de Capital.

En la misma forma, en el Presupuesto de Caja, se presentan los recursos del Presupuesto de Capital con los aportes recibidos del Presupuesto de Funcionamiento y el Saldo de Caja al principio del ejercicio y de cada mes; la distribución en el ejercicio por meses de los recursos por Negociación de Bonos, Préstamos Externos, Transferencias de Capital recibidas y Venta de Activos.

Los gastos de capital divididos en los grandes grupos por tipos de programas como lo son los programas de inversión y de transferencias de capital, se presentan distribuidos también en los distintos meses del año. Las acreedurías de capital que se estima se pueden cubrir figurarán en esta sección, igual aparecerán en el grupo de gastos de funcionamiento las acreedurías que posiblemente se cancelarán por ese concepto, dejando la diferencia en concepto de Saldo de Caja Capital, a fin del período.

En la forma descrita queda programado el plan de finanzas del Estado, pudiendo comparar los resultados reales con la estimación del Presupuesto de Caja, aportando así mayores elementos de análisis. También puede desarrollarse el mismo procedimiento para el Presupuesto de Caja con cifras acumuladas mes por mes, tal como se presenta en el cuadro No. 2, pudiendo hacerse la comparación de cifras estimadas acumuladas con las reales acumuladas.

#### D) ADMINISTRACION FINANCIERA

La administración de los fondos en la aplicación del Presupuesto por Programas y actividades merece atención y es de relevante importancia, ya que de la eficiencia con que éstos se administren dependerá en gran parte el éxito de la ejecución de los distintos programas.

En toda clase de actividades que se desarrollen, la parte financiera representa la base indispensable para lograr dicho desarrollo, por lo tanto, el control para su óptima administración debe diseñarse de tal manera que logre encauzar los fondos hacia el fin para el cual fueron asignados en el Presupuesto General de Egresos.

En la administración financiera existen técnicas que tienen efectos valiosos sobre los resultados que se obtengan, entre las más importantes y que tienen relación con el presente estudio, se tienen:

1) DE LA ASIGNACION DE FONDOS: Se hace por un lado el sistema seguido anteriormente en nuestro medio para la asignación de fondos, pues éste consistía en establecer con carácter general para todas las dependencias la posibilidad de usar mes a mes la doudécima parte rígida del crédito presupuestal, actualmente se divide el crédito total en cuatro trimestres correspondiendo una cuota a cada trimestre, las cuales no son rígidas o fijas en cuanto a la cuantía, ya que estas cuotas se fijan en base a la presentación de requerimientos hechos por la propia dependencia, formuladas también en base a su plan anual de ejecución de egresos, que no es otra cosa que el calendario de requerimientos financieros, de esta manera la Dirección del Presupuesto puede ir señalando por periodos trimestrales de conformidad con las exigencias de cada programa, las autorizaciones en base a lo establecido en el plan anual que deberá elaborar con fundamento a dichos requerimientos de los distintos programas.

El plan anual de ejecución financiera va estrechamente vinculado con el plan de realizaciones físicas y es aquí donde finca el control, una de sus fases de mayor importancia, ya que podrá compararse si

CUADRO No. \_\_\_\_\_  
PRESUPUESTO DE CAJA

AÑO FISCAL

(Cifras Supuestas estimadas en millones de quetzales)

	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.	Jul.	Agos.	Sep.	Oct.	Nov.	Dic.
<b>I <u>PRESUPUESTO DE FUNCIONAMIENTO</u></b>												
<b>1. <u>Recursos Presupuesto de Funcionamiento.</u></b>	<b>17.6</b>	<b>22.7</b>	<b>17.1</b>	<b>15.2</b>	<b>14.8</b>	<b>10.3</b>	<b>6.1</b>	<b>6.4</b>	<b>3.3</b>	<b>2.2</b>	<b>0.2</b>	<b>1.3</b>
1.1 Saldo Caja de Funcionamiento	3.1	2.3	8.0	5.3	6.5	2.6	1.9	0.7	3.6	6.2	7.6	10.5
1.2 Ingresos Corrientes.....	10.5	8.4	8.6	9.9	8.3	7.7	8.0	7.1	6.9	8.4	7.4	11.8
1.3 Negociaciones de Letras de Tesorería	4.0	6.0	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
1.4 Préstamos Internos	--	--	0.5	--	--	--	--	--	--	--	--	--
<b>2. <u>Gastos de Funcionamiento</u></b>	<b>9.3</b>	<b>14.6</b>	<b>11.7</b>	<b>8.6</b>	<b>12.1</b>	<b>12.2</b>	<b>6.8</b>	<b>10.0</b>	<b>9.5</b>	<b>9.8</b>	<b>10.3</b>	<b>13.3</b>
2.1 Programas de funcionamiento	4.6	9.9	7.0	4.0	7.5	7.7	3.8	6.7	6.6	7.0	7.5	10.4
2.2 Programas de Transferencias corrientes.....	0.6	1.4	1.4	1.4	1.3	1.3	1.3	1.3	1.2	1.1	1.1	1.1
2.3 Retenciones Amortización Deuda	2.3	3.2	3.2	3.2	3.2	3.2	1.6	1.6	1.6	1.6	1.6	1.7
2.4 Acreedorías.....	1.8	0.1	0.1	--	0.1	--	0.1	0.4	0.1	0.1	0.1	0.1
<b>3. <u>Excedentes de Recursos de Funcionamiento.</u></b>	<b>8.3</b>	<b>8.1</b>	<b>5.4</b>	<b>6.6</b>	<b>2.7</b>	<b>1.9</b>	<b>0.7</b>	<b>3.6</b>	<b>6.2</b>	<b>7.6</b>	<b>10.5</b>	<b>12.0</b>
3.1 Aportes a Presupuesto de Capital		0.1	0.1	0.1	0.1							
3.11 Presupuestados.....		0.1	0.1	0.1	0.1	--	--	--	--	--	--	--
3.12 No Presupuestados.....												
3.2 Caja Funcionamiento a fin del periodo.....	8.3	8.0	5.3	6.5	2.6	1.9	0.7	3.6	6.2	7.6	10.5	12.0
<b>II <u>PRESUPUESTO DE CAPITAL</u></b>												
<b>1. <u>Recursos Presupuesto de Capital</u></b>	<b>5.7</b>	<b>6.6</b>	<b>7.2</b>	<b>4.8</b>	<b>5.4</b>	<b>5.4</b>	<b>5.8</b>	<b>6.2</b>	<b>6.4</b>	<b>6.1</b>	<b>6.2</b>	<b>6.2</b>
1.1 Aportes de Presupuesto de Funcionamiento.....		0.1	0.1	0.1	0.1							
1.11 Presupuestados.....		0.1	0.1	0.1	0.1	--	--	--	--	--	--	--
1.12 No presupuestados.....												
1.2 Saldo Caja de Capital.....	5.0	1.0	1.6	0.4	0.2	0.4	0.9	1.6	2.2	2.4	2.5	2.4

CUADRO No. (continuación)

	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.	Jul.	Agos.	Sep.	Oct.	Nov.	Dic.
1.3 Negociación de Bonos	-.-	4.8	4.8	4.4	4.4	4.2	4.1	3.8	3.1	2.9	2.8	2.9
1.4 Préstamos Externos....	0.4	0.4	0.4	0.5	0.5	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6
1.5 Transferencias de Capital recibidas	0.3	0.3	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.3	0.3
1.6 Ventas de Activos									0.3			
<b>2. Gastos de Capital</b>	<b>4.7</b>	<b>5.0</b>	<b>7.6</b>	<b>4.6</b>	<b>5.0</b>	<b>4.9</b>	<b>4.2</b>	<b>4.0</b>	<b>4.0</b>	<b>3.6</b>	<b>3.8</b>	<b>3.8</b>
2.1 Programas de Inversion	2.0	3.1	4.9	3.3	3.6	3.3	2.8	2.5	2.7	2.4	2.5	2.5
2.2 Programas de Transferencias de Capital .....	1.2	1.8	2.6	1.3	1.3	1.2	1.3	1.2	1.2	1.1	1.2	1.2
2.3 Acreedorías.....	1.5	0.1	0.1	-.-	0.1	-.-	0.1	0.3	0.1	0.1	0.1	0.1
<b>3. Caja de Capital a fin del período</b>	<b>1.0</b>	<b>1.6</b>	<b>—</b>	<b>0.4</b>	<b>0.4</b>	<b>0.9</b>	<b>1.6</b>	<b>2.2</b>	<b>2.4</b>	<b>2.5</b>	<b>2.4</b>	<b>2.4</b>

## PRESUPUESTO DE CAJA

CIFRAS SUPUESTAS ESTIMADAS EN MILLONES DE QUETZALES, ACUMULADAS  
POR MESES-AÑO FISCAL

	Enero	Febrero	Marzo	Abril
<b>I. <u>PRESUPUESTO DE FUNCIONAMIENTO</u></b>				
1. <u>Recursos Presupuesto de Funcionamiento</u>	17.6	32.0	41.0	51.0
1.1 Saldo Caja de Funcionamiento	3.1	3.1	3.1	3.1
1.2 Ingresos Corrientes	10.5	18.9	27.5	37.4
1.3 Negociaciones de Letras de Tesorería	4.0	10.0	10.0	10.0
1.4 Préstamos Internos	--	--	0.5	0.5
2. <u>Gastos de Funcionamiento</u>	9.3	23.9	35.6	44.2
2.1 Programas de Funcionamiento	4.6	14.5	21.5	25.5
2.2 Programas de Transferencias Ctes.	0.6	2.0	3.4	4.8
2.3 Retenciones Amortización Deuda	2.3	5.5	8.7	11.9
2.4 Acreedurías	1.8	1.9	2.0	2.0
3. <u>Excedentes de Recursos de Funcionamiento</u>	8.3	8.1	5.5	6.8
3.1 Aportes a Presupuestos de Capital	--	0.1	0.2	0.3
3.11 Presupuestados	--	0.1	0.2	0.3
3.12 No Presupuestados	--	--	--	--
3.2 Caja Funcionamiento al fin del período	8.3	8.0	5.3	6.5
<b>II. <u>PRESUPUESTO DE CAPITAL</u></b>				
1. <u>Recursos Presupuesto de Capital</u>	5.7	12.3	19.5	24.3
1.1 Aportes de Presupuesto de Funcion.	--	0.1	0.2	0.3
1.11 Presupuestados	--	0.1	0.2	0.3
1.12 No Presupuestados	--	--	--	--
1.2 Saldo Caja de Capital	5.0	6.0	7.6	7.2
1.3 Negociación de Bonos	--	4.8	9.6	14.0
1.4 Préstamos Externos	0.4	0.8	1.2	1.7
1.5 Transferencias de Capital Recibidas	0.3	0.6	0.9	1.1
1.6 Venta de Activos	--	--	--	--
2. <u>Gastos de Capital</u>	4.7	9.7	17.3	21.9
2.1 Programas de Inversión	2.0	5.1	10.0	13.3
2.2 Programas de Transferencias de Capital	1.2	3.0	5.6	6.9
2.3 Acreedurías	1.5	1.6	1.7	1.7
3. <u>Caja de Capital a fin del Período</u>	1.0	2.6	2.2	2.4

un programa cualquiera fue acertadamente realizado, deberán irse cumpliendo durante la ejecución con igual regularidad, así la Dirección del Presupuesto, si observa que las realizaciones no se cumplen podrá entonces no conceder las autorizaciones de utilización de cuota, porque no se justificaría aplicar los mismos volúmenes de recursos financieros para logros diferentes a los previstos en el Presupuesto. Esto da origen al control de resultados, el cual se verá más adelante, mediante informes sobre el avance en realizaciones de todos y cada uno de los programas, y tal informe deberá ser objeto de estudio analítico por parte de los cuerpos técnicos de la Dirección del Presupuesto.

Una asignación constituye un medio de poner fondos a la disposición de organismos competentes para realizar un programa concreto. Como tal, da al Legislativo un medio de control sobre el alcance del programa, estableciendo la responsabilidad legal, y proporcionando la base para la presentación de los informes antes anotados y para la auditoría sobre el cumplimiento adecuado de aspectos legales y administrativos. En consecuencia, las asignaciones deben concederse en función de programa y deberá relacionarse estrechamente con la forma en que cada dependencia ha organizado y controla sus operaciones.

## 2) DE LAS TRANSACCIONES ENTRE DEPENDENCIAS:

Consiste en el procedimiento que se sigue para formular las transacciones entre las dependencias como consecuencia de que el Gobierno aumenta los fondos asignados a una dependencia, mediante la prestación de bienes y servicios procedentes de fuentes ajenas a la dependencia. En otros casos una dependencia realiza trabajos para otra, en virtud de acuerdos celebrados entre ellas, sujetos a reembolsos por la dependencia que ha solicitado la ejecución del trabajo. Para tener una visión exacta del programa total de trabajo de una dependencia en relación con sus recursos disponibles, es necesario que las dependencias respectivas lleven cuenta en lo que dichas transacciones sean de fácil interpretación y que los planes, presentación e informes presupuestarios reflejen todos los hechos en cada caso.

Para reflejar con exactitud los bienes y servicios recibidos sin costo alguno por las dependencias, deben registrarse los valores estimados convenientemente en cuentas especiales para dejar constancia del aumento de los recursos disponibles y en las cuentas de operación quedará anotado el empleo efectivo que se le dio a los bienes y servicios obtenidos gratuitamente, debiendo quedar operado su valor estimado y consignado como parte del costo del trabajo realizado.

## 3) DE LAS TRANSFERENCIAS DE ASIGNACIONES:

Con frecuencia sucede que en estimaciones que se efectúen, sobre todo cuando no se cuenta con mayor experiencia, se alejan un tanto de la verdad. No podría entonces un presupuesto estar fuera de estas variaciones, ya que se forma a base de estimaciones, de allí que existan desviaciones entre valores estimados y valores reales; es así como nace la necesidad de tener que efectuar transferencias de fondos asignados de más a ciertos programas, sub-programas, proyectos, etc., hacia otros, a los cuales se les asignó insuficiente cantidad de fondos. Cabe hacer notar que un Presupuesto por Programas tiende a eliminar estas transferencias, no obstante, es difícil erradicarlas por completo toda vez que en la ejecución de los programas pueden aparecer desviaciones que no fueron contempladas en la formulación de los mismos.

En nuestro medio las transferencias de asignaciones presupuestarias están regidas por el Decreto Ley No. 299, el cual establece que

cuando las necesidades del Estado lo exijan, siempre que no se alteren los servicios públicos ni el plan de realizaciones que se haya trazado el Gobierno. La transferencia de asignaciones dentro de un mismo ramo o de un ramo a otro, podrá autorizarse en la forma siguiente:

- a) De un ramo a otro: por Decreto de Presupuesto en Consejo de Ministros, previa audiencia al titular del ramo afectado;
- b) De programa a programa: por Decreto de Presupuesto, suscrito por el o los Ministros afectados y el de Hacienda y Crédito Público; y
- c) Dentro de un mismo programa: por Acuerdo Gubernativo, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a solicitud del Organismo, Ministerio o entidad correspondiente.

El uso de las asignaciones de los programas y sub-programas del Presupuesto General de Egresos del Estado, se rige por el sistema de cuotas periódicas que autoriza el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y que regula la Dirección Técnica del Presupuesto, sujeto al control que ejerce la Contaduría General de la Nación mediante el uso del documento denominado "Orden de compra y pago". También autoriza la creación de "Fondos rotativos" en los casos en que la naturaleza de los gastos lo justifiquen.

En los programas de mayor importancia en que se hace necesario el fondo rotativo por la naturaleza de los gastos, tenemos los de asistencia hospitalaria en donde es indispensable contar con fondos suficientes y al momento, ya que la institución del fondo rotativo es vital en ciertos programas que no esperan la autorización de asignaciones por la misma índole de sus actividades, permitiendo mayor flexibilidad en el manejo de fondos que tienen forma de comprobarse posteriormente, al hacer reporte de gastos causados.

La Dirección Técnica del Presupuesto mediante el manual de procedimientos para la ejecución financiera del Presupuesto Nacional, ha regulado el funcionamiento de "Fondos rotativos" estableciendo que: una vez autorizados los Fondos rotativos por el Ministerio de Hacienda, las oficinas que administren fondos los retirarán por medio de los formularios que para tal objetivo requiere la Tesorería Nacional, quien no afectará partidas presupuestarias, sino que opera de acuerdo con instrucciones directas emanadas de la Contaduría General de la Nación.

Los fondos son manejados por las oficinas autorizadas, las cuales son responsables también de las cuentas bancarias correspondientes.

Cuando se considere necesario porque se agota el fondo, las oficinas respectivas emitirán una "Orden de Compra y Pago" específica llamada tipo "B" por la totalidad de los gastos causados en el periodo, para el efecto también se da origen a una operación de control que consiste en rebajar de la cuota global en la tarjeta de control de asignación que se lleva para este fin. La Tesorería Nacional entrega un cheque por el monto de la orden de compra y pago que restituye el fondo rotativo.

La forma de operar de la Tesorería Nacional al no afectar ninguna cuenta presupuestaria cuando da originalmente este fondo rotativo, obedece a que el mismo fondo forma parte del activo de la nación, por lo que al final del ejercicio o cuando lo crea conveniente tales fondos le pueden ser reintegrados.

**4) DEL FONDO ROTATIVO:** Está instituido para financiar programas y operaciones que requieren de compras inmediatas, a veces se les nombra "FONDOS REEMBOLSABLES" o "CAPITAL DE TRABAJO", es decir, que no constituyen asignaciones en sí, sino más bien un complemento de dicha asignación. Este fondo rotativo funciona al estilo de caja chica con fondo fijo, sin que en realidad llegue a constituirse en ésta, pero el procedimiento de reembolso de fondos coincide en ambos sistemas.

El fondo rotativo sirve para robustecer el control y la administración de existencias o también de equipo de servicios. Cuando se trata de existencias, permite administrarlas en forma más eficaz mediante el mantenimiento de Stocks, lo cual resulta más económico.

**5) DEL CONTROL DE FONDOS:** Cualquiera que sea el sistema de Presupuesto que se emplee se hace necesario el control de los fondos. En las dependencias del Gobierno se le da mayor importancia al ajuste de las operaciones, al margen de disponibilidad de recursos con que cuentan, es decir, que están supeditadas a las limitaciones legales hasta el monto de las asignaciones.

En la empresa privada existe mayor flexibilidad financiera, ya que se hace uso del crédito permitiendo mayor soltura sin limitaciones estrictas y definidas, de allí que uno de los intereses de principal atención por parte del auditor fiscal, es el aspecto legal de los gastos de las dependencias.

En el sistema de Presupuesto por Programas y Actividades, se necesitan cuentas de control de fondos para cumplir con los preceptos legales. Los sistemas de control que se adopten dependerán de los tipos de programas y financiamiento, la capacidad del personal y el grado de flexibilidad en el uso de los fondos que puede concederse a la administración.

Para la eficiente administración de los fondos con que cuentan las dependencias, se hace indispensable distribuir la suma total en porciones o cuotas dentro del período en el cual deben usarse, es decir, meses, trimestres, etc., de manera que los objetivos trazados sean alcanzados sin necesidad de financiamiento adicional. El sistema de cuotas es fundamentalmente para regular la corriente de ingresos y egresos, pero puede usarse este instrumento también para controlar los gastos de un programa de manera que hayan suficientes fondos para cumplir con las metas establecidas. Así tenemos que a nivel de sub-programas o programa se pueden controlar los fondos de las distintas actividades, ya que aunque en la distribución analítica aparecen fondos asignados a cada actividad, estos son controlados por la unidad ejecutora del programa o sub-programa.

**6) DE LAS RESERVAS DE CREDITO:** Las Reservas de Crédito consisten en la previsión de compromisos de pago que por su naturaleza no deben cubrirse de inmediato, tales como: servicios por contrato, pedidos al exterior, compras o contratos que requieren licitación previa, etc. Al emitirse la "Orden de Compra y Pago" correspondiente deberá anotarse claramente en la orden, que se afectará la "Reserva de Crédito".

**7) DE LAS CUOTAS DE GASTOS:** El sistema de cuotas establecido por el Ministerio de Hacienda en nuestro medio, es trimestral, dando así más flexibilidad a los programas, toda vez que las personas

que tienen a su cargo las unidades ejecutoras son las que hacen la distribución anual de su asignación, para ello tomarán en cuenta los distintos factores necesarios para la buena ejecución de los mismos. Por ejemplo, en el caso de construcción de carreteras se toma muy en cuenta las condiciones climatéricas.

El objetivo principal de las "CUOTAS" es la distribución de las asignaciones en períodos de tiempo, siendo estos bimestres, trimestres, etc., de acuerdo con las necesidades de ejecución de las obras o servicios.

La asignación de "Cuotas" también tiene el propósito de prever los recursos financieros correspondientes, por parte del Ministerio del Tesoro, ya que las cuotas forman parte del plan de ejecución financiera (Presupuesto de Caja), que dará seguridad de que los fondos podrán ser aplicados a cada programa en la forma prevista en el respectivo calendario de realizaciones.

Las dependencias envían a la Dirección del Presupuesto el requerimiento anual de cuotas trimestrales en formulario especial, diseñado por la mencionada Dirección, la que de acuerdo a las necesidades de la ejecución de los programas y disponibilidades financieras, establece los montos, que son utilizados por medio del documento "Orden de Compra y Pago".

8) DE LA "ORDEN DE COMPRA Y PAGO": En nuestro medio se ha implantado el sistema de pago que se sirve del documento llamado "Orden de compra y pago" como medio de control financiero de los fondos públicos, y se clasifican en tres tipos, a saber:

**TIPO "A":** Las de uso corriente, o giro con cargo a las cuotas, y que se emiten a favor del proveedor o prestador del servicio;

**TIPO "B":** Las que se emiten para reintegrar a los "fondos rotativos" los gastos efectuados con los mismos; y

**TIPO "C":** Las que se emiten para reintegrar a los "fondos rotativos" a cargo de las Administraciones de Rentas para todas aquellas dependencias departamentales cuya asignación mensual no exceda de Q.500.00, quienes presentarán los recibos, facturas y todos los comprobantes de gastos, adjuntando un listado en cuadruplicado de los mismos debidamente clasificado a nivel de renglón, de conformidad con el Manual de Clasificaciones Presupuestarias, a la Administración de Rentas para que ésta elabore la orden de compra y pago correspondiente. Corre a cargo de la Administración de Rentas la revisión previa de la documentación para hacer que se cumplan los requisitos legales y presupuestarios.

Las órdenes de "Compra y pago" se emiten por las oficinas que administran fondos de los programas, sub-programas, actividades y/o proyectos con la firma y sello del funcionario que autoriza el pago. Son aprobadas por la Dirección del Presupuesto, revisadas, autorizadas y contabilizadas por la Contaduría General de la Nación, y pagadas por la Tesorería Nacional, por medio de cheques directamente al proveedor o al que prestó el servicio, con lo cual se ha logrado un mejor control. En los casos de órdenes de compra de pago tipo "B" y "C" los cheques se emiten a favor de la oficina que administra los fondos rotativos.

En cualquiera de los casos, desde luego, se llenan los trámites legales, así por ejemplo, cuando se compra materiales o equipo, si dicha compra excede de Q.50.00 deberán llenarse las cotizaciones de ley, también las compras que excedan de Q.1,000.00 se sujetan a la Ley de Licitaciones, salvo en el caso en que para las cotizaciones el mínimo de proveedores en plaza no llegue al número solicitado, pudiendo entonces adjuntar las cotizaciones de los que pueden suministrar los artículos con la correspondiente razón del porqué no se cumplió con tal requisito.

La orden de compra y pago es el documento oficial que consta de original y seis copias, mediante el cual se autorizan los pagos del Gobierno con cargo a las asignaciones aprobadas.

La rutina de la orden de compra y pago en nuestro sistema, se emite en septuplicado por las oficinas autorizadas para administrar fondos, con las firmas del funcionario que autoriza los pagos en cada dependencia, cada orden de compra y pago da origen a operaciones en la columna respectiva de compromisos en las tarjetas de "control de asignaciones" y son visadas por la oficina de Registro y Trámite en cada Ministerio, quienes se quedan con el septuplicado y envían las seis copias restantes a la Dirección Técnica del Presupuesto, dependencia que hace el control previo del gasto, para lo cual observa si los gastos se ajustan a los programas, si los precios son los más convenientes y si existe saldo en la asignación. La fiscalización previa del gasto también se hace en la Dirección del Presupuesto, por parte de la delegación de la Inspección de Hacienda, quien cuida porque se cumpla con lo establecido en las leyes fiscales.

Una vez lleno el requisito anterior, el Director, Subdirector o Jefe de la Sección de Administración Presupuestaria, firma en la casilla correspondiente quedándose con el sextuplicado que sirve para la anotación del giro en la tarjeta de registro y control que para el efecto se lleva.

Las cinco copias restantes se envían a la Contaduría General de la Nación en donde se llena el requisito de revisión, autorización, contabilización de las operaciones y a la vez la impresión de los cheques; la Contaduría se queda con el triplicado para hacer las operaciones descritas y el cuadruplicado para la oficina de Tabulación mecanizada de la misma dependencia. El original juntamente con el cheque y la documentación correspondiente, es remitido a la Tesorería Nacional para su pago al llenar los trámites finales de legalización y entrega de la mercadería o de prestado el servicio.

El duplicado y quintuplicado se devuelve a la oficina que emitió la orden de compra y pago, sirviéndole para cancelar el compromiso operado y registro del giro en la tarjeta que lleva de control de asignaciones y entrega el duplicado al proveedor o persona que prestó el servicio, comunicándole a la vez que el cheque respectivo fue emitido, por lo tanto, debe formalizar la transacción.

Cuando se trata de adquisición de bienes se llena el formulario de "Constancia de Ingreso a Almacén e Inventario", y si es por servicios prestados, el Jefe de la Unidad Ejecutora firma el recibo o factura con el "Es conforme", responsabilizándose de que el servicio ha sido prestado; el original de la constancia de ingreso debe adjuntarse a la factura, sin el cual, la Tesorería no procederá al pago; el duplicado al Departamento de Contabilidad General de la Nación; el triplicado se conserva en el Almacén y el cuadruplicado para la oficina encargada de Inventario.

## E) OBJETIVOS DEL CONTROL DE LOS GASTOS

En la actualidad todas las asignaciones se autorizan a nivel de sub-programas en nuestro medio, pudiendo autorizarse inclusive, a niveles más bajos, pero ello representa un aumento considerable de trabajo por parte de las oficinas encargadas de la administración del sistema y además, los registros y controles de las distintas unidades ejecutoras, como ya se ha dicho, se llevan a este nivel.

El control de los gastos dentro del sistema de Presupuesto por Programas gira alrededor de los objetivos siguientes:

- I. Control del cumplimiento de las metas;
- II. Control de eficiencia; y
- III. Control del monto del gasto.

**Control del cumplimiento de las metas:** En el período inicial de operación de todo Presupuesto Programático, se le da mayor énfasis a la vigilancia estrecha sobre las unidades ejecutoras para que cumplan con los fondos asignados, es decir, mantener una mayor efectividad del servicio.

El control del cumplimiento de las metas necesita de información sobre: el trabajo realizado, personal y materiales empleados y los compromisos contraídos. Dicho control se efectúa internamente por los ejecutores de programas, actividades o proyectos con el objeto de tener informado al jefe del organismo (Ministro, Viceministro, Subsecretario, Director General, etc.), sobre la situación que guardan los distintos programas para medir el rendimiento y que dicho funcionario tome las medidas a tiempo tendientes a corregir las deficiencias observadas, para lo cual se debe dar participación a las oficinas de planificación y racionalización sectorial, que en Guatemala todavía no funcionan.

El control externo es realizado por la Dirección del Presupuesto y la Oficina General de Planificación Económica, a través del análisis efectuado por la Oficina de Planificación Sectorial y los informes correspondientes, elementos suficientes para que ambas dependencias puedan efectuar la evaluación de la ejecución física y compararla con la ejecución financiera.

**Control de eficiencia:** Se refiere al control de eficiencia en la producción de bienes y servicios públicos, esto ya supone una etapa muy avanzada del proceso de aplicación del Presupuesto por Programas, y su objetivo principal consiste en el empleo racional de los recursos de que se dispone para la realización o ejecución de los programas; para ello debe estudiarse y analizarse los costos unitarios y coeficientes de rendimiento en forma selectiva.

Para que pueda existir control de eficiencia, es necesario poder efectuar cambios en la organización administrativa y racionalizar los métodos y procedimientos de trabajo, pudiendo hacer rotaciones de personal si fuere necesario y una mejor redistribución del mismo.

El control de eficiencia requiere también distinguir entre los programas administrativos y los técnicos. El primero, debe correr a cargo de la Oficina de Organización y Métodos y el de los programas técnicos debe realizarse en forma conjunta con las Oficinas Generales de Planificación Económica, o Consejo Nacional de Planificación Económica en nuestro país, sus oficinas sectoriales y las dependencias técnicas especializadas en cada Ministerio.

**Control del monto del gasto:** El control del monto de gasto mantiene su importancia en el sistema de Presupuesto por Programas, sin embargo, en éste es más flexible en cuanto a la facilidad que tienen las unidades ejecutoras para realizar movimientos presupuestarios durante el ejercicio fiscal, el control sigue manteniéndose; primero porque existe necesidad de controlar la flexibilidad de operación concedida y de verificar si resulta suficiente o excesiva; y segundo, porque es necesario controlar el gasto en los programas cuyas actividades no se pueden cuantificar o en aquellos servicios públicos que por su naturaleza no tienen Programas Presupuestarios, por ejemplo: la función Legislativa y la Judicial.

Las unidades ejecutoras son las oficinas autorizadas para administrar los fondos, en consecuencia, en dichas unidades ejecutoras es donde se organiza el control contable de los gastos, porque éstas son responsables de las asignaciones que aparecen autorizadas para cada grupo y renglón dentro del Presupuesto General de Egresos y de llevar a cabo todas las gestiones relacionadas con las compras y el pago de gastos, por lo que deben abrir los registros correspondientes.

Hay también ciertas oficinas que fungen como unidades ejecutoras de programas, sub-programas, actividades y proyectos que no tienen autorización para administrar fondos, en tal virtud sólo podrán llevar registros de gastos aplicados y realizaciones, por lo que tienen que solicitar los bienes y servicios que necesitan a otra oficina, la que les administra los fondos, estas solicitudes se asientan en un formulario especial que ha sido diseñado por la Dirección del Presupuesto y titulado "Pedido remesa". Para el control de asignaciones se ha diseñado también un formulario tarjeta, el cual encabeza la asignación presupuestal por programa (renglón, grupo, programa), al que se le deducen todas las cantidades giradas en forma de cuota autorizada y se le adicionan los incrementos que se autoricen; en esta tarjeta también queda anotado todo el movimiento de cada cuota autorizada por medio de orden de compra y pago, así como lo concerniente al fondo rotativo por medio de autorizaciones y reintegros al mismo.

Para el fondo rotativo se lleva el control por separado en forma de cuenta corriente con análisis individual de los pagos que efectúe la dependencia con base en el cual se formulará posteriormente la orden de compra y pago.

#### F) CONTROL CONTABLE DE LOS GASTOS (Contabilidad Presupuestaria)

El control contable del gasto dentro de la Contabilidad Presupuestaria se origina con la apertura de registros a diversos niveles en base a las asignaciones autorizadas en el Presupuesto General de Egresos, combinando las distintas clasificaciones. Los cuadros que se presentan en esta sección han sido elaborados por la Contaduría General de la Nación y corresponden al control contable que se lleva en dicha dependencia, conforme se realiza la ejecución financiera de los gastos. No obstante ello, las unidades ejecutoras llevan sus propios registros, como ya se ha indicado con antelación; sin embargo, esos registros se llevan a niveles más bajos para efectuar un mayor control de sus respectivas asignaciones, a efecto de evitar sobregiros en los mismos, así como para tener la suficiente información que pueda ser de utilidad en la formulación de sus respectivos presupuestos para el siguiente ejercicio fiscal.

El primer cuadro que se presenta comprende información por objeto del gasto, para cada objeto de gasto la asignación anual autorizada y el gasto causado aportando de inmediato elementos de análisis comparativo, mostrando hasta qué punto se han ejecutado los gastos asignados a una fecha determinada.

Objeto del Gasto	Asignación anual	Gasto causado
0 Servicios personales-----	Q. 71.077.620.76	Q. 67.393.874.13
1 Servicios no personales	" 10.917.878.54	" 8.645.282.16
2 Materiales y suministros	" 20.551.578.24	" 17.030.812.92
3 Maquinaria y Equipo	" 4.430.715.77	" 3.038.341.83
4 Adquisición de inmuebles	" 762.616.00	" 732.516.00
5 Construcciones	" 11.949.849.45	" 6.743.769.15
6 Transferencias corrientes	" 13.862.755.63	" 13.041.659.58
7 Transferencias de Capital	" 13.602.124.61	" 12.860.352.02
8 Desembolsos financieros	" 18.764.594.49	" 18.612.618.71
9 Asignaciones globales	" 3.483.039.62	" 3.119.435.31
	Q. 169.402.773.11	Q. 151.218.662.81

De la combinación de las clasificaciones Institucional y por Objeto del Gasto, se obtiene, a través de los registros la siguiente información:

Instituciones y objeto del Gasto	Asignación anual:	Gasto causado:
<b>1 ORGANISMO LEGISLATIVO:</b>		
0 Servicios personales	Q. 782.315.00	Q. 721.748.27
1 Servicios no personales	" 11.230.00	" 11.230.00
2 Materiales y suministros	" 12.620.00	" 12.620.00
3 Maquinaria y equipo	" 2.500.00	" 2.500.00
6 Transferencias corrientes	" 500.00	" --,--
9 Asignaciones globales	" 871.900.00	" 810.833.27
<b>11 ORGANISMO JUDICIAL:</b>		
0 Servicios personales	" 1.986.070.00	1.973.277.06
1 Servicios no personales	" 132.889.00	" 121.084.82
2 Materiales y suministros	" 33.209.00	" 32.707.16
3 Maquinaria y equipo	" 29.061.00	" 13.299.74
6 Transferencias corrientes	" 6.000.00	" 930.00
9 Asignaciones globales	" 48.200.00	" 39.448.99
<b>21 JEFATURA DE GOBIERNO</b>		
0 Servicios		
0 Servicios personales	" 1.164.260.00	" 1.112.637.90
1 Servicios no personales	" 291.600.31	" 285.184.19
3		
5 etc., etc.		
<b>22 RELACIONES EXTERIORES</b>		
0 Servicios personales		
1 Servicios no personales		
2		
3		
<b>23 GOBERNACION:</b>		
etc., etc.		

La combinación de las clasificaciones que se presentan en el cuadro anterior permiten conocer cuál es la asignación para cada institución u organismo por objeto del gasto a nivel de grupo, la ejecución o el gasto causado al mismo nivel, así como el monto asignado y causado para cada organismo o institución, de esta manera se lleva un estricto control del gasto, evitando con ello posibles sobregiros al autorizar las erogaciones.

Así como las anteriores combinaciones de clasificaciones, también se lleva un control mediante la combinación de la clasificación por Tipos de programas y objeto del gasto, mostrando con esta integración de todos los programas de funcionamiento, transferencias corrientes, programas de obras y construcciones de capital por objeto del gasto a nivel de grupo. El control del gasto, a través de las clasificaciones Funcional e Institucional se presenta en el cuadro que sigue:

Funciones e Instituciones	ASIGNACION ANUAL:	GASTOS CAUSADOS:
<b>I SERVICIOS GENERALES:</b>		
11 Administración general		
Organismo Legislativo	Q 871,900.00	Q 810,833.27
Jefatura de Gobierno	" 2,468,742.11	" 2,390,091.27
Ministerio de Economía	" 1,277,060.70	" 1,183,946.83
Ministerio de Comunicaciones	" 3,759,242.93	" 3,105,433.36
	" 8,376,945.74	" 7,490,305.12
12 Relaciones Exteriores	" 2,751,326.49	" 2,598,701.44
	" 2,751,326.49	" 2,598,701.44
13 Defensa Nacional		
Ministerio de la Defensa Nac.	" 14,279,529.92	" 14,270,889.01
	" 14,279,529.92	" 14,270,889.01
14 Justicia		
Organismo Judicial	" 2,235,429.00	" 2,180,747.77
Ministerio Público	" 166,830.00	" 162,668.69
Tribunal de Cuentas	" 120,800.00	" 116,654.89
	" 2,523,059.00	" 2,460,071.35
15 Seguridad Interna		
Ministerio de Gobernación		
Ministerio de Gobernación		
etc., etc.		
<b>II SERVICIOS SOCIALES:</b>		
21 Educación y Cultura:		
Ministerio de Hacienda y C. P.	Q 2,265,740.00	Q 2,262,740.00
Ministerio de Educación	" 21,002,180.70	" 20,462,055.66
Ministerio de Comunicaciones	" 592,100.00	" 460,209.67
	" 23,860,020.70	" 23,188,005.33
22 Salud Pública y A. Social		
Ministerio de Salud P. y A. S.	" 12,378,956.08	" 11,296,005.74
Ministerio de Comunicaciones	" 4,219,900.00	" 2,985,516.38
	" 16,598,856.08	" 14,281,522.12
etc. etc.	" 52,259,782.48	" 48,592,167.66
<b>III SERVICIOS ECONOMICOS:</b>		
31 Agric. y Recursos Naturales		
Ministerio de Hacienda y C. P.	Q 1,827,000.00	" 1,827,000.00
Ministerio de Agricultura	" 6,279,860.29	" 4,678,762.85
	" 8,106,860.29	" 6,505,762.85
32 Minería		
Ministerio de Economía	" 278,637.00	" 227,149.20
	" 278,637.00	" 227,149.20
34 Transportes y Almacenaje		
Ministerio de Hacienda y C. P.		
Ministerio de Comunicaciones		
etc., etc.	" 47,461,539.90	" 35,890,031.82

Funciones e Instituciones	ASIGNACION ANUAL:	GASTOS CAUSADOS:
IV <u>GASTOS FINANCIEROS:</u>		
41 Deuda Interna	Q 8.266,028.49	Q 8.181,269.33
Ministerio de Hacienda y C. P.	" 8.266.028.49	" 8.181,269.33
42 Deuda externa	Q 10.200,400.00	Q 10.150,512.30
	" 10.200,400.00	" 10.150,512.30
43 Intereses Deuda Pública		
Ministerio de Hacienda y C. P.	" 5.700,000.00	" 4.804,930.77
	" 5.700,000.00	" 4.804,930.77
	" 24,166,428.49	" 23.136,712.40

Según la información que sea necesaria se pueden combinar todas las clasificaciones presupuestarias, así una combinación de las clasificaciones Institucional y Económica, proporciona información valiosa respecto a cuál es la participación efectiva o realizada por cada organismo o institución en la actividad económica, señalando a la vez, la integración por tipos de gastos realizados directamente por operaciones corrientes, y cuáles constituyen formación de capital representando desde este punto de vista económico, control para cada institución aunque no sea desde el punto de vista legalista.

El control de los fondos a través de las asignaciones a nivel de unidad ejecutora, se efectúa por medio de tarjetas de control por cada grupo de gasto, dicha tarjeta contiene en la parte de la identificación, los títulos del Programa, Sub-programa, las unidades ejecutoras de cada uno, el Organismo, el número de la partida y el grupo de gasto que controla la tarjeta. Dentro del cuerpo de la referida tarjeta comprende la fecha de la operación, el No. del comprobante, la descripción de la operación, la cantidad por cada operación, la asignación total para el grupo de gasto, las transferencias, la cuota de su monto y saldo, los giros, compromisos y el saldo del fondo rotativo cuando éste se emplea. Se presenta en el cuadro No. 3, el modelo de tarjeta a que se ha hecho referencia.

El control de aplicación de gastos por actividad, renglones y grupos de gasto se lleva por medio de las tarjetas cuyos modelos se presentan a continuación: el primero recoge las operaciones una por una afectando cada uno de los renglones específicos de gastos; se abre una tarjeta por cada grupo de gasto. El segundo modelo de tarjeta recoge los datos de cada una de las tarjetas anteriores, formando por lo consiguiente en dicha tarjeta un resumen mensual de gastos ejecutados a nivel de grupo.

## CONTROL DE ASIGNACIONES

1. Programa: \_\_\_\_\_ 3. Organismo: \_\_\_\_\_ 5. Unidad Ejecutora  
a/c del Sub-programa: \_\_\_\_\_

2. Sub-programa: \_\_\_\_\_ 4. Unidad Ejecutora  
a/c del Programa: \_\_\_\_\_ 6. Partida: \_\_\_\_\_

GRUPO DE GASTO:

REFERENCIA				Monto de Asignac.	Transfer.	Monto Cuota	Giros	Compro- misos	Monto y Saldo del Fondo Rotativo
Fecha	No. Compr.	Descripción	Cantidad						

Cuadro No. 3

**CONTROL DE PLANIFICACION DE GASTOS POR ACTIVIDAD, RENGLONES Y GRUPO DE GASTO**

Programa: \_\_\_\_\_ Sub-programa: \_\_\_\_\_

Actividad o Proyecto: \_\_\_\_\_ Unidad Ejecutora de la Actividad o Proyecto: \_\_\_\_\_

Grupo de Gasto: \_\_\_\_\_

Fecha	Cantidad	Descripción	No. Ped. y Rem.	REGLON DE GASTO SEGUN CLASIFICACION POR OBJETO ESP.										TOTAL		

Cuadro No. 4

## CONTROL DE APLICACION DE GASTOS:

RESUMEN MENSUAL: \_\_\_\_\_

Programa: \_\_\_\_\_ Sub-programa: \_\_\_\_\_

Actividad: \_\_\_\_\_ Unidad Ejecutora: \_\_\_\_\_

MESES:	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	TOTAL
	Servic. Personales	Servic. no Personales	Material y Sumin.	Maquinar. y Equipos	Adquis. de Inm.	Construcciones	Transfer. Corrientes	Transfer. de Capit.	Desenvol. Financs.	Asignac. Globales	
ENERO											
FEBRERO											
MARZO											
ABRIL											
MAYO											
JUNIO											
JULIO											
AGOSTO											
SEPTBRE.											
OCTUBRE											
NOVIEMBRE											
DICIEMBRE											
TOTAL:											

Cuadro No. 5

## G) PRESENTACION DE LOS PRESUPUESTOS DE GASTOS:

Un programa presupuestario constituye el instrumento destinado a cumplir las funciones del Estado, por el cual también se establecen objetivos y metas, cuantificables o no, que se cumplirán a través de la integración de un conjunto de esfuerzos con recursos humanos, materiales y financieros asignados y además con un costo global y unitario determinado.

La observancia a las siguientes normas permiten presentar lógica y ordenadamente un programa dentro del presupuesto, indicando el Ministerio y las dependencias que tendrán a su cargo la ejecución.

- a) Enumerar las atribuciones que debe cumplir un Ministerio.
- b) Describir la organización interna.
- c) Describir la política que desarrolla el Ministerio para cumplir con sus funciones.
- d) Descripción breve de las metas a largo plazo y mediano plazo.
- e) Explicar los distintos programas de acción que llevará a efecto el Ministerio en el año o ejercicio de operaciones.
- f) Con respecto al programa de que se trate, indicar la unidad de medida del producto final fijado como meta.
- g) Determinar el costo de cada unidad de medida de la meta fijada.
- h) Determinar el costo total del programa.
- i) Fijar la unidad ejecutora que tendrá a su cargo el programa.

La enumeración de las distintas atribuciones que debe cumplir un Ministerio tiene por objeto mostrar los propósitos fundamentales de interés inmediato que persigue, de acuerdo con las funciones que le corresponden para el logro del fin para el cual fue creado, es así como debe hacerse una descripción de esas funciones, procurando reagrupar y separar con claridad las que sean de distinta naturaleza. Además es importante fijar la unidad de medida del producto final, ya que ocupa lugar preponderante, por lo que se ve la conveniencia de indicarla, así tenemos por ejemplo: el número de enfermos por curar; número de alumnos por alfabetizar. La magnitud de la meta en términos cuantificados, el costo de cada unidad de medida y el costo total del programa, no pueden ser menos importantes.

Dentro de las clasificaciones programáticas, se divide el presupuesto en dos tipos de programas principales: de Funcionamiento o corriente y de Inversión o de Capital.

Los presupuestos de gastos corrientes o de funcionamiento para su presentación, se agrupan en la forma siguiente:

Concepto	00 00 0 00 00 000	
	66 21 1 03 02 293	
Año fiscal	66	1 9 6 6
Función	21	Educación y cultura
Tipo de programa	1	Funcionamiento
No. de programa	03	Educación primaria
Sub-programa	02	Enseñanza primaria rural
Objeto específico del gasto		293 Útiles educacionales y culturales.

#### PROGRAMA DE FUNCIONAMIENTO:

Un programa de funcionamiento puede presentarse en dos partes:

- I) Una general o de resumen; y
- II) Otra específica o de detalle.

En la primera se exponen las informaciones globales que permitan apreciar la importancia y el sentido general del programa y la segunda, tiene por objeto mostrar las acciones concretas que se van a desarrollar para cumplir los objetivos del programa:

- I) En la parte de resumen del programa se incluyen aspectos como los siguientes:
  - a) Descripción del programa;
  - b) Unidad ejecutora del programa;
  - c) Distribución de los gastos por sub-programas y actividades;
  - d) Personal de programa;
  - e) Distribución de los gastos del programa según el objeto del gasto; y
  - f) Entidades que ejecuten programas conexos.

En cada uno de estos aspectos, se presentarán en forma resumida las informaciones descritas del programa. Así se explicará la magnitud del déficit real que se va a cubrir, las metas de los planes a largo y mediano plazo, las metas fijadas para el año próximo, el costo total del programa y las observaciones generales adicionales que se considere útil incluir para precisar mejor los alcances del programa. Se especifican las unidades ejecutoras que serán o será responsable de la obtención de las metas y de la administración de los recursos. A continuación, se establece la lista de sub-programas y actividades que deberá realizar el organismo ejecutor para cumplir las metas fijadas. Se prepara un cuadro que contenga la lista de sub-programas y actividades indicándose el costo de cada una de ellas. Deben mostrarse los costos para una serie de años que permita el análisis de la tendencia que se sigue en la distribución de las asignaciones presupuestarias, y la importancia relativa de cada uno de los sub-programas y actividades durante el período. Este análisis permitirá observar los cambios en la orientación de los programas, que se producen de año en año, como consecuencia del cumplimiento de las distintas etapas o segmentos anuales en que se ha dividido el plan de mediano o largo plazo.

Un resumen de los recursos humanos, materiales y financieros destinados a dar cumplimiento a los sub-programas y actividades es necesario presentarlo. Al respecto puede hacerse una clasificación del personal ocupado en el programa indicando la calidad técnica de la fuerza de trabajo, y en cada categoría se señalará la remuneración media. Se presenta también un cuadro resumen que muestre la cantidad de los materiales que se adquirirán para la ejecución de los sub-programas y actividades. En la parte final del resumen se hace constar una lista de entidades del sector público que ejecuten programas conexos y la forma en que se coordina su ejecución.

II) En la parte correspondiente al detalle del programa se debe incluir información analítica que permita apreciar cada uno de los sub-programas y actividades que se van a desarrollar. Los aspectos que deben incluirse en la parte de detalle podrían ser los siguientes:

- a) Descripción del sub-programa o actividad;
- b) Tarea a ejecutar;
- c) Unidad ejecutora;
- d) Personal que ejecutará la actividad;
- e) Gastos según su objeto; y
- f) Costos unitarios programados.

En la descripción del sub-programa, se explicarán los aspectos relativos a la necesidad pública específica que cubrirá tal sub-programa dentro de la esfera total del programa, las metas expresadas en términos de productos finales, y en seguida, se detallarán las distintas actividades que se realizarán para cumplir el sub-programa. Cada una de las actividades que comprende el sub-programa se detallarán, describiendo brevemente su naturaleza y objetivo, indicando la magnitud de los trabajos por realizar.

Con el propósito de asignar la responsabilidad en la ejecución de las actividades, es conveniente indicar la unidad ejecutora de la actividad. Luego, se establece el personal que va a ejecutar la actividad y su costo, y además, el gasto en que se incurrirá por concepto de costo de materiales y servicios.

Finalmente deberá incluirse un cuadro que muestre los costos unitarios programados.

En nuestro medio quizá se adolezca de la falta de alguno de los requisitos enumerados para la presentación de los programas dentro del Presupuesto por Programas, dado al lapso tan corto que se tiene desde que se introdujo el sistema. Así se presenta a continuación uno de los programas tomados del Presupuesto General de Egresos del Estado, dicho ejemplo de Programa se tomó del Ramo de Educación y es el siguiente:

CODIGO: 1.04	PROGRAMA: Cultura y Bellas Artes
COSTO: Q. 765.180	UNIDAD EJEC.: Ministerio de Educación

## Descripción:

Este programa por medio de sus cuatro sub-programas, cumple un conjunto de actividades y tareas que buscan elevar el nivel cultural y artístico del pueblo. Para esto, mantiene, amplía y crea museos educativos nacionales en la capital y departamentos; aumenta y difunde el acervo bibliográfico nacional y extranjero por medio de las bibliotecas públicas; hace estudios de integración social; fomenta y difunde las Bellas Artes; tales como la música, la danza, el teatro, el folklore, la literatura, etc. Mantiene, además, un servicio de orientación y censura de espectáculos públicos.

### Costos y Metas del Programa:

Unidad de Medida	Producto Final	Costo Unitario	Gasto de Operación	Otros Gastos	Total
Visitantes a museos y ruinas	45.000	2.20	98.954	1.200	100.154
Lectores atendidos	692.414	0.13	87.589	1.061	88.650
Obras de estudio de Integración social. (libro editado)	9.000	1.44	12.970		12.970
Cuaderno editado de estudios de Integración social	9.000	0.24	2.169		2.169
Boletín editado de estudios de Integración social	6.000	0.10	601		601
Personas asistentes a funciones de danza	72.000	3.48	244.332	3.734	248.066
Personas asistentes a funciones de danza	57.000	1.59	90.457	249	90.706
Personas asistentes a obras teatrales	59.000	0.08	4.588	13	4.601
Alumnos graduados en el Instituto Nacional de Bellas Artes y Escuela Jesús Castillo Quezaltenango.	15	9.645.40	144.681	9.948	154.629
Espectáculos Públicos censurados	2.000	25.59	51.194	1.581	52.775
Certamen Permanente de Ciencias, Letras y Bellas Artes "15 de Septiembre"	1	9.832.00	9.832	27	9.859
			747.367	17.813	765.180

Los costos de Estudio de Integración Social Guatemalteca, no incluyen impresión y material de los mismos. Aparece bajo el costo de personas asistentes a obras teatrales debido a que pagan los sueldos de la Compañía Nacional de Teatro con fondos privados.

**Resumen de sub-programa y personal:**

	CLASIFICACION DE PERSONAL							T o t a l
	3 Adm.	4 Prof.	5 Téc.	6 Doc.	7 Of.	10 Serv.	12 Artis.	
01- Antropología e Historia			28		7	21		56
02- Bibliotecas Nacionales			74		4	8		86
03- Divulgación y Estudios de Integración Social	1				3	1		5
04- Bellas Artes	2	1	6	153	16	17	204	399
<b>TOTALES</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>108</b>	<b>153</b>	<b>30</b>	<b>47</b>	<b>204</b>	<b>546</b>

**Resumen de Sub-programa y Personal:**

Financiamiento

0. Servicios Personales .....	Q. 643.294	Totalmente con
1. Servicios no Personales .....	45.213	ingresos ordinarios
2. Materiales y Suministros .....	44.780	
3. Maquinaria y Equipo .....	8.847	
6. Transferencias Corrientes .....	8.966	
9. Asignaciones Globales .....	14.080	
	<u>Q. 765.180</u>	

CODIGO: 1.04-01	Sub-programa: Antropología e Historia
COSTO: Q.100.154	Unidad Ejec.: Instituto de Antropología e Historia

### Descripción:

Investigación Científica de Antropología e Historia de Guatemala, la exploración, excavación, restauración y conservación de los monumentos arqueológicos, históricos y artísticos y su protección; autorizar las investigaciones científicas y las construcciones y reparaciones de las ramas de su competencia. Coordinar sus organismos bajo la dirección de un comité técnico. Labor educativa en la materia, a estudiantes, visitantes y turistas. Mantenimiento de las colecciones de pintura, escultura, numismática y otras y recolección y catalogación de material cultural de las artes e industrias populares del país.

### Metas del Sub-programa:

Administrar e impulsar los siguientes museos: de Arqueología, de Etnología, de Historia y Bellas Artes, de Historia Natural y de Artes e Industrias populares de la ciudad de Guatemala, de Arte Colonial, del Libro Antiguo y de Santiago en Antigua Guatemala, departamento de Sacatepéquez; de Zaculeu en Huehuetenango con las ruinas del mismo nombre; Arqueología Regional de Chichicastenango, El Quiché y el Sylvanus G. Morley en las Ruinas de Tikal. Se trabajarán los montículos: Kaminal Juyú; restaurar y someter a tratamiento de limpieza y protección varias estelas, altares, etc., de las Ruinas de Quiriguá; restauración en las Ruinas de Zaculeu y en el museo de Chichicastenango.

Actividad:	Unidad Ejecutora:	Anual:
01. Dirección .....	Dirección del Instituto de Antropología e Historia .....	Q. 33.876
02. Arqueología ...	Museo de Arqueología .....	10.140
03. Historia y Bellas Artes .....	Museo de Historia y Bellas Artes	5.280
04. Historia Natural	Museo de Historia Natural .....	5.580
05. Artes e Industrias Populares .	Museo de Artes e Industrias Populares .....	9.154
06. Museos Regionales .....	Museos Regionales .....	9.060
07. Tikal .....	Parque Nacional, Tikal .....	27.064
	T o t a l: .....	Q. 100.154

## Resumen por objeto del Gasto

CODIFICACION	OBJETO DEL GASTO	ANUAL
<b>66-21-26-1.04-01</b>		
0	Servicios Personales	Q. 78.440
1	Servicios no Personales	13.400
2	Materiales y Suministros	6.334
3	Maquinaria y Equipo	1.200
9	Asignaciones Globales	780
		Q.100.154

### PROGRAMA DE INVERSION:

Un programa de inversión puede dividirse en sub-programas, en proyectos, en obras y en trabajos.

Un programa de inversión podría presentarse en tres partes principales. En la primera parte se incluirán:

- a) Un resumen del programa; b) Un detalle por sub-programa;
- c) Un detalle de proyectos.

En el primer punto se muestran las informaciones globales destinadas a señalar la importancia y la orientación del programa; la segunda se encarga de informar sobre los sub-programas y sus respectivos proyectos componentes, en términos generales; y la tercera mostraría la naturaleza de los proyectos y sus distintas obras componentes.

En la parte correspondiente al resumen del programa, literal a) se divide en:

- a) Descripción del personal;
- b) Unidad ejecutora del programa; y
- c) Distribución de los gastos por sub-programas.

En la descripción se debe mostrar la magnitud de la necesidad pública que abarca el programa, las metas establecidas en los planes de desarrollo y en los planes de inversiones públicas, las metas concretas para el año próximo en función del producto final, como por ejemplo, el número de aulas escolares por construir, el número de kilómetros de carretera por pavimentar, y además unidades representativas de la magnitud de inversión. Luego, se especifica la unidad ejecutora del programa a fin de responsabilizar a la entidad que tendrá a su cargo la ejecución del programa. Por último, es menester especificar en un cuadro la forma como se distribuyen los gastos totales del programa por sub-programas, y de no haberse establecido éstos, se indicaría directamente la lista de los proyectos.

En relación con los sub-programas debe describirse brevemente el ámbito de la necesidad pública que se satisfará mediante la ejecución de cada uno de ellos, indicando en seguida las metas fijadas a largo, mediano y corto plazo. A continuación debe presentarse un cuadro de la distribución del costo total del sub-programa por proyectos.

En la tercera parte, se describirá la naturaleza y los componentes de los distintos proyectos que forman el programa o sub-programa. En primer lugar hay que describir la naturaleza e importancia de cada proyecto estableciendo sus características técnicas. Luego, se incluirá un cuadro que indique la distribución de los gastos por obras específicas; por ejemplo, si se trata de un proyecto de construcción de escuelas para una región determinada, cabría indicar las distintas obras que se han de ejecutar dentro del proyecto.

En los casos de obras de una gran magnitud e importancia, como una carretera troncal o una central hidroeléctrica, se hace a continuación una breve descripción de los distintos trabajos realizados para cumplir las distintas etapas de la obra.

También se ha tomado del ramo de Educación un programa de inversión como ejemplo para la presentación de los mismos dentro del presupuesto y se observa a continuación.

<p>CODIGO: 3.07</p> <p>COSTO: Q. 684.086</p>	<p>PROGRAMA: Construcción de Escuelas</p> <p>UNIDAD EJEC.: Ministerio de Educación</p>
--	--

**Descripción:**

Este programa tiene la finalidad de dotar a la población escolar de diferentes niveles, de los edificios adecuados en forma técnica, para el pleno desarrollo de la educación guatemalteca, construyéndolos de conformidad con las necesidades de la población escolar y en los dos ámbitos nacionales: urbano y rural.

<b>Proyecto:</b>	<b>Unidad Ejecutora:</b>	<b>Anual:</b>
01. Construcción de Escuelas .....	Comité Nacional Pro-Construcción de Escuelas .....	Q. 650.000
02. Construcción de Escuelas Rurales	Dirección de Socio Educativo Rural	34.086
<b>T o t a l:</b> .....		<b>Q. 684.086</b>

### Resumen por objeto del gasto

CODIFICACION	OBJETO DEL GASTO	ANUAL
66-21-26-3.07-00		
0	Servicios personales	Q. 6.000
2	Materiales y Suministros	34.086
5	Construcciones	644.000
		<u>Q. 684.086</u>

CODIGO: 3.07-00-01	PROYECTO: Construcción de Escuelas
COSTO: Q. 650.000	UNID. EJEC.: Comité Nacional Pro-Construcción de Escuelas.

**Descripción:**

Este proyecto tiene la finalidad específica de la construcción de establecimientos de enseñanza media, primaria y urbana-rural; erección de estructuras metálicas y continuación del internado del Instituto Vocacional de Mazatenango; esta labor tiende a subsanar en parte las necesidades de locales adecuados para los estudiantes de diferentes niveles. Abarcará la capacidad de los edificios a construir la población de 18,680 estudiantes, con un número de aulas para clases de 380. Al Comité Nacional Pro-Construcción de Escuelas se le asigna en este Presupuesto la cantidad de Q.650,000, pero las municipalidades y comités de diferentes comunidades cooperarán a través de Operación Escuela, con la cantidad de Q.268,000 que elevan la cantidad asignada para construcción de escuelas a Q.918,000.

**Financiamiento:**

Con fondo específico de inversión Decreto Ley No. 418, inciso b). (Bonos nuevos).

Edificios a construir	No. de Edificios.	No. de Aulas	Aulas para Servs.	Vivien- das.	Capac. alum - nos	M2. de Construc.	Valor del M2	Costo Total
1 Institutos de Educación Media	1	12	12	---	600	2,000	39.20	78.400
2 Escs. de Primaria de la Capital	7	84	14	---	6,720	8,000	30.00	240.000
3 Escs. Primarias Urbanas resto Repub.	13	104	26	---	4,160	9,354	22.00	206.000
4 Escs. Primarias rurales de estructura metálica	45	90	--	45	3,600	9,000	17.50	157.500
5 Escs. Primarias rurales de estruct. concreto	45	90	--	45	3,600	9,000	19.00	171.000
6 Erección estructuras metálicas donadas por AID conforme convenio 65-2 enmienda 2	10	--	--	--	---	3,600	12.50	45.000
7 Const. edificio de internado Instit. Tecn. Vocac. Mazatenango.	--	--	--	--	---	502.5	40.00	20.100
Totales:	121	380	52	90	18,680	41,466.5		918.000

Resumen por objeto del gasto

CODIFICACION:	OBJETO DEL GASTO	ANUAL
66-21-26-3.07.00-01		
0	Servicios Personales	Q. 6.000
5	Construcciones	" 644.000
		Q 650.000

CODIGO: 3.07-00-02	PROYECTO: Construcción de Escuelas Rurales.
COSTO: Q. 34.086	UNID. EJEC.: Dirección de Socio Educativo Rural.

**Descripción:**

Este proyecto contempla durante el presente ejercicio una parte de la "Operación Quetzal" que se ha impuesto el Ministerio de Educación, para lograr la construcción de una serie de escuelas de tipo rural, con la consecuente ayuda de las comunidades locales, a través de toda la línea fronteriza Guatemala-México en lugares comprendidos en la jurisdicción de los departamentos de San Marcos y Huehuetenango.

**Costos y Metas del Sub-programa:**

Se construirán 14 (catorce) escuelas de "Operación Quetzal" en el departamento de San Marcos, con un costo de Q.34,086, en los lugares que a continuación se describen: Municipio de Tacaná: aldeas Tuicoche, Las Tablas, Chanjulé, Totzaloj; Municipio de Rabinal; aldea Chocabaj; Municipio de Tajumulco: aldeas Bulaj, Toquián Grande; Municipio de Malacatán: aldeas El Olvido No. 1, Nicá, El Naranja, Las Margaritas; Municipio de Ayutla: aldeas El Triunfo, Los Angeles; y Municipio de Ocós: aldea Platanar.

**Financiamiento:**

Fondo específico de inversión, Decreto Ley 418, inciso b). (Bonos nuevos).

**Resumen por objeto del gasto**

CODIFICACION	OBJETO DEL GASTO	ANUAL
66-21-26-3.07-00-02		
2	Materiales y Suministros	Q. 34.086

## CAPITULO III

### **CONTROL DE RESULTADOS DE LOS PROGRAMAS PRESUPUESTARIOS:**

El control de resultados de los programas se refiere a la vigilancia del "Plan de Ejecución Física", que se inicia con la determinación de las metas de realizaciones.

Fundamentalmente la aplicación de este control consiste en la medición física de los resultados y del trabajo ejecutado, surgiendo así información útil para formular y presentar peticiones de fondos a los organismos encargados de autorizarlos así como para examinar el progreso alcanzado en la consecución de las metas fijadas para cada programa.

En la estructuración de los programas deben identificarse las unidades de medidas físicas para los efectos de análisis, revisión y evaluación. Una elección inadecuada de las unidades de medida conduciría a resultados inexactos y consecuentemente a erróneas decisiones administrativas.

La medición de resultados permitirá obtener datos más exactos sobre la utilización de los recursos financieros, materiales y humanos aplicados a los programas. En el caso de los recursos humanos por ejemplo, habría que relacionar el tiempo empleado en ejecutar un trabajo con el volumen del mismo para establecer un coeficiente de rendimiento que permita calcular los requerimientos de estos recursos necesarios para su realización. Otra forma consiste en la utilización del costo unitario. Este se calcula en su forma más simple, dividiendo el total del valor de los recursos empleados, entre el volumen de actividad establecido o producción, permitiendo determinar las necesidades presupuestarias para alcanzar la meta propuesta.

La medición de resultados tampoco tendría mayor significado si no se efectúa la evaluación de los mismos, relacionando los resultados físicos con el plan de ejecución trazado, para determinar el cumplimiento de dicho plan. Este resultado a su vez, hay que relacionarlo con el que se obtenga al comparar el plan financiero previsto con el ejecutado. La información que se deriva de dicha comparación, será de mucha utilidad para efectos de análisis y proyecciones hacia el futuro.

#### **A) PUNTOS BASICOS PARA LA APLICACION DEL CONTROL:**

Existen tres etapas bien definidas en la vida de un programa:

- 1 Planeamiento;
- 2 Programación; y
- 3 Ejecución.

Las dos primeras etapas representan una fase de control previo para la etapa de ejecución, así el control funciona desde el planeamiento, en la etapa de presupuestación parece más definido, y es más aplicado en la última etapa o sea en la ejecución.

### **El Planeamiento:**

Implica reducir el número de alternativas que se presentan a la acción de unas pocas, compatibles con los medios disponibles. Cierra el paso al ensayo de cualquier conducta futura; elige una determinada alternativa, la mejor, y descarta otras. Señala inteligentemente lo que debe hacerse en el futuro y lo que no debe hacerse. De acuerdo con el enfoque anterior, se ha definido la planificación como la selección cuidadosa de fines y de medios apropiados para alcanzarlos.

Planificar es la actividad de hacer planes de acción para el futuro. Es la fijación concreta de metas a la conducta dentro de un plazo determinado, y la asignación precisa de medios en función de aquellos objetivos. Planificar implica, en consecuencia, dar forma orgánica a un conjunto de decisiones, integradas y compatibles entre sí, que guiarán la actividad del Gobierno.

La planificación es realizada en los niveles más altos del Gobierno, precisamente en la etapa de definición del concepto de un programa. Si un programa no se puede ejecutar es fácil determinarlo en esta etapa, pero ello se logra si los planificadores y el analista programador se encuentran bien informados para detectar aquellos programas inadecuados para los propósitos de los planes de mediano y largo plazo del Gobierno. Después resulta difícil cambiar aspectos de un programa que fue mal definido y elaborado. De allí que el analista no sólo debe conocer sobre planificación, presupuestación, sino también conocer a fondo la función o funciones que llena el Ministerio, Dirección o Departamento de que se trate.

### **Programación:**

Incluye al Director General del Presupuesto en la consideración de nuevos programas, a la luz de su conocimiento y al de los analistas de los planes generales de desarrollo. La oficina de presupuesto revisa los proyectos de peticiones presupuestarias en base a los trabajos del Consejo de Planificación, buscando facilitar la coordinación que debe existir.

El analista se encuentra así en una buena posición para medir las prioridades de programas en la etapa de presupuestación. Si el analista tiene conocimientos de todos los programas dentro de una función, se puede ayudar mucho al rendimiento de los mismos y evitar la duplicidad, hay programas de menor importancia que se pueden retrasar o cambiar en un período de más largo plazo, y hay otros que pueden financiarse de otras maneras. Según su conocimiento aumente, se pueden revisar las estimaciones de costo y encontrar formas para reducirlos.

En la etapa de programación se revisan las estimaciones para todos y cada uno de los programas, sub-programas, actividades en sus distintos grupos, subgrupos y renglones de gastos, así como los períodos durante los cuales se ejecutarán y se ajustan al plan general de desarrollo trazado por el Gobierno.

La formulación del programa se inicia con el diagnóstico en cada uno de los sectores de la actividad económica. Para el efecto, se reúne información estadística agrupada en forma conveniente y se hacen observaciones directas. Los antecedentes permiten formarse una idea acerca de los principales problemas y ubicar sus causas. El programador formula metas concretas a la acción a fin de facilitar el cumplimiento de los propósitos establecidos. Selecciona la unidad responsable de la ejecución del programa, calcula aplicando coeficientes de rendimiento, el volumen de los recursos que serán necesarios para alcanzar las metas fijadas. En un proceso de aproximaciones sucesivas se van evaluando las alternativas y buscando la combinación óptima de los recursos con el objeto de aprovechar al máximo de su uso y aumentar el margen de cumplimiento de las metas.

La programación comprende entonces, la proyección, la fijación de metas y la asignación de recursos. Todas estas partes de la programación se exponen en el documento programático, el cual es sometido a discusión y aprobación de las autoridades. Vista así la programación dentro del sistema, introduce el control necesario para iniciar la ejecución dentro de límites de confianza para esperar resultados más o menos satisfactorios.

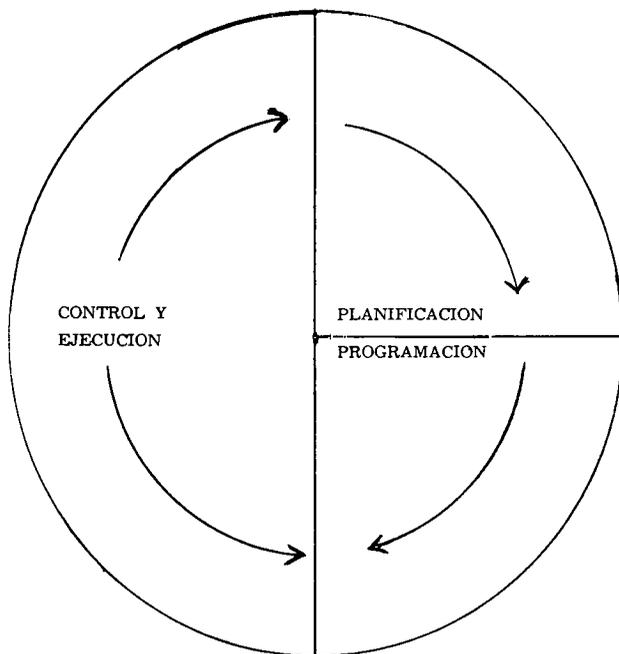
### **Ejecución:**

A medida que se van ejecutando las acciones incluidas en los programas, es preciso controlar sus resultados. En forma periódica se debe obtener información relativa a la forma como se van cumpliendo las metas. Para este efecto, se producen estadísticas que muestran con claridad los resultados obtenidos. Se conoce esta fase importante dentro de la ejecución, como el control y la evaluación de los programas, es así como el Gobierno, por ejemplo, desea saber cuántas casas se han construido, cuántos kilómetros de carretera se han pavimentado, cuántos enfermos se han atendido en los hospitales, etc. Un flujo permanente de información estadística desde las bases de la administración hacia los niveles superiores debe establecerse como medio de control, a fin de permitir a los planificadores y directores una visión oportuna de lo que está aconteciendo. Esta información así obtenida sirve para rectificar en la marcha misma de los programas, errores en forma diligente para orientar las actividades antes de producirse una mala aplicación de los recursos.

La ejecución comprende desde la aprobación del Presupuesto por parte del Congreso, hasta su liquidación final, lapso durante el cual todas y cada una de las operaciones del Presupuesto requieren de un control especial, basado en un plan general de ejecución que comprende desde la primera autorización de fondos, la proyección de Caja, el plan general de ejecución física, la utilización de los recursos, la adquisición de bienes y servicios, hasta su contabilización, registro, evaluación y liquidación final, dando especial importancia a los aspectos legales que regulan estas operaciones. Dentro de la ejecución juega primordial importancia la contabilidad de la Nación como elemento de control de las distintas operaciones presupuestarias, máxime en el sistema de Presupuesto por Programas, donde tiene que adaptarse a las distintas clasificaciones programáticas que se establecen suministrando información necesaria para efectos de análisis que de otra manera sería imposible obtener con el sistema tradicional de Presupuesto.

En vía de ilustración se presenta a continuación un gráfico que comprende las tres etapas de control explicadas en la vida de un programa nuevo, y que fuera preparado por el Sr. Paul Barnes y el Dr. Jorge Irisity.

**ETAPAS DE PLANIFICACION, PROGRAMACION, CONTROL Y EJECUCION DE UN PROGRAMA**



**PLANIFICACION**

- a) Identificación del problema;
- b) Compilación de información;
- c) Soluciones alternativas;
- d) Selección de la mejor alternativa;
- e) Formulación del concepto del programa.

**PROGRAMACION**

- a) Definición de metas;
- b) Selección de la unidad responsable;
- c) Plan de proceso de ejecución;
- d) Estimación de los recursos necesarios.

El ejemplo ilustra todas las etapas posibles para un programa nuevo.

En el caso de programas en ejecución, la etapa de planificación se reducirá a ajustes basados en la ejecución ya cumplida, mejorar las alternativas y determinación de las metas para el año siguiente.

El ejemplo se limita a señalar las etapas de planificación y programación de un programa. Es obvio que en la planificación debe analizarse la compatibilidad del programa, con los planes generales de la función a que el programa corresponda y con los planes generales de desarrollo.

## B) EL CONTROL DE RESULTADOS EN LOS DISTINTOS PROGRAMAS:

El control de resultados consiste en la medición que se hace de éstos y su comparación con los costos respectivos, permitiendo una evaluación técnica de los programas, esto se logra ligando los fondos asignados con los resultados obtenidos a través de las realizaciones que se persiguen o que se trazaron combinando en esta forma los recursos financieros reales tras los objetivos seleccionados.

Para establecer un eficiente control de los resultados será necesario el diseño de un buen método de registros y de información sobre la ejecución; este método de registros variará según el tipo de programa de que se trate, y del nivel de detalle de la programación, ya que resulta mucho más difícil identificar resultados físicos a nivel de un plan para toda una función gubernamental, que determinar dichos resultados para un programa específico dentro de esa función, o para una de las actividades o proyectos de tal programa.

El Presupuesto por Programas presenta la información cuantitativa que trata de medir los resultados que se espera obtener y el volumen de trabajo que debe realizarse en cada programa, de allí que la medición de resultados y la medición del trabajo ejecutado no son una misma cosa. El trabajo realizado es el proceso o la actividad efectuada, en cambio, el resultado es el producto final. Es conveniente también considerar el efecto que la ejecución de un programa produce en la satisfacción de una necesidad pública. De aquí que en el Presupuesto por Programas pueden usarse diferentes tipos de unidades de medida de la actividad física desarrollada por los diferentes servicios públicos. Básicamente es posible distinguir tres tipos de unidades físicas de medida a saber:

- 1) Medidas de volumen de trabajo;
- 2) Medidas de producto final; y
- 3) Medidas de realizaciones.

### 1. Medidas de volumen de trabajo:

Se expresan en unidades de medición del trabajo que reflejan el volumen de acciones que se ejecutan en un organismo para lograr los resultados previstos. Se relacionan por ejemplo, con el número de clases dictadas en un establecimiento educacional y no con el número de estudiantes graduados o capacitados. Son unidades de medida que se reservan habitualmente para los niveles menores de la programación y su especificación interesa al nivel ejecutivo del programa, por lo cual es corriente que en el documento presupuestario, el detalle y la cuantificación de los trabajos no aparezcan. Es claro que si bien no aparecen en el documento presupuestario, esa determinación debe existir y servir de guía a la ejecución de los programas.

## **2. Medidas de producto final:**

Reflejan los resultados de la actividad o trabajo de una organización y su objetivo directo es lograr una meta fija. Representan los bienes y servicios concretos proporcionados a la comunidad. Se refieren por ejemplo, al número de estudiantes graduados o capacitados y no al número de clases dictadas. Son productos finales cuantificables del servicio o de obra del Gobierno.

## **3. Medidas de realizaciones:**

Son medidas que reflejan los efectos de los resultados obtenidos en un programa, en términos del logro de los objetivos señalados por la política gubernamental para satisfacer una necesidad pública. Este tipo de medida tiene que ver, por ejemplo, con la disminución del porcentaje de analfabetismo de un país y no con el número de clases ofrecidas o de estudiantes graduados.

Internamente, dentro de la administración del programa se deberán crear los instrumentos y mecanismos necesarios para verificar y evaluar los resultados en términos de volúmenes de trabajo realizado. Así los productos finales de un programa, interesan por igual al ejecutor responsable, como al ministro o funcionario de más alta jerarquía responsable de la administración de la función gubernamental a la que corresponda la ejecución del programa. Los resultados finales también interesan a las oficinas de planificación y programación, quienes los toman como punto de referencia no sólo para la evaluación de la ejecución, sino para la formulación de los planes anuales de ejercicios siguientes.

Uno de los mayores propósitos del control de resultados, es el cumplimiento del programa como fue planeado, es decir que se eroguen los fondos que fueran necesarios de acuerdo con las asignaciones, que el tiempo empleado para la ejecución de un programa sea el que fue previsto. Así el control de resultados debe comprender el juego de diferentes elementos tales como personal, materiales, suministros, costos históricos, costos estimados, resultados físicos, calendario de operaciones, etc.

En la mayoría de los programas es posible determinar unidades de producto final, en muchos casos estas unidades de medida no existen y se hace necesario usar como unidad de medida, tal como ya quedó dicho, el volumen de trabajo o actividad. Tal es el caso de ciertas oficinas que desarrollan actividades simplemente administrativas.

En otros casos es imposible establecer unidades de medida, como en el caso de las tareas que cumple un Ministro de Estado y sus servicios inmediatos, las cuales son tan heterogéneas que no admiten medición alguna.

La elección de una unidad de medida del trabajo ejecutado en un programa o actividades es una de las etapas más importantes en la aplicación del Presupuesto por Programas y por consiguiente, requiere una revisión y análisis exactos de la labor involucrada, a fin de que la unidad seleccionada sea de utilidad en la ejecución y evaluación de los programas y actividades.

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

I) Ser fácil de identificar, mensurable y representativa del volumen de trabajo que debe desarrollarse para ejecutar un programa.

II) Ser homogénea, es decir, que 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.

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

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

Aunque es preferible emplear unidades de medida de trabajo sencillas, en algunos programas o actividades que implican la ejecución de acciones heterogéneas, éstas no pueden expresarse a través de una sola unidad de medida común. En tal caso conviene efectuar un análisis adecuado de esos diversos tipos de acciones, eligiendo una unidad de medida de la tarea que se considere más importante y representativa de la clase de producto o servicio hacia los cuales se orienta la ejecución de los programas o actividad. Si lo anterior no fuere posible, sería conveniente indicar las unidades de medida más importantes seleccionadas.

Al tratar de medir resultados, debe tenerse presente que resulta imposible medir cierto tipo de trabajo de algunos organismos. Tal el caso de aquellas actividades en que:

I) El número de empleados no está determinado por el volumen de trabajo sino por disposiciones legales o por la estructura organizativa. Por ejemplo, el número de subsecretarios de un Ministerio y su respectivo personal de colaboradores inmediatos.

II) Los resultados no pueden predecir ni el volumen de trabajo ni determinar, como ciertas actividades de investigación.

III) El número de empleados no se relaciona con una actividad determinada sino con el funcionamiento general del organismo. Por ejemplo: los guardianes de un museo o los empleados de una oficina de telecomunicaciones.

A pesar de que estas tareas no pueden medirse, es útil determinar el tiempo que el personal dedica a esas actividades y el costo que ello supone. Para efectos de análisis presupuestario conviene relacionar el número de personas que se dedica a estas labores con el total de empleados del programa y el costo de dichas actividades con el costo total del programa. Este criterio puede aplicarse para examinar las peticiones de algunos organismos puramente administrativos.

## C) RELACION ENTRE EL CONTROL DE RESULTADOS DE REALIZACIONES Y EL CONTROL FINANCIERO:

Los mecanismos de vigilancia del plan financiero por un lado, y el plan de ejecución física por el otro, si bien suponen trabajos y procedimientos diferentes, no deben estar divorciados entre sí. Los departamentos de análisis y programación presupuestaria de las Oficinas Centrales de Presupuesto, se ubican en el Ministerio de Hacienda o dentro de las Oficinas de Planificación y tienen como principal cometido supervisar la ejecución del "Plan Financiero", no obstante también deben conocer el avance y los resultados de la ejecución física.

Tanto las oficinas sectoriales como las centrales de planificación deben interesarse por los resultados de la ejecución física, para lo cual necesitan conocer el proceso de ejecución. Esta relación resulta ser una de las fases más importantes del control de las finanzas, pues es la base en que descansa su importancia.

Dentro del plan están comprendidas todas las necesidades financieras de los programas, para cubrir servicios personales, servicios no personales, materiales, maquinaria y equipo, etc.

Por otro lado en cada programa se hace una descripción de las metas a realizarse, metas que han sido trazadas para cubrir el déficit general existente de la necesidad pública que se trata de satisfacer y que se traduce en resultados obtenidos, o cosas hechas. En general se consideran como resultados finales a todas las categorías tangibles de actividad Estatal, y su definición es fundamental ya que le da significado a la técnica presupuestaria.

Esta definición de resultados no tendría mayor significado si no se compara con los costos que fueron estimados para la obtención de dichos resultados, o bien compararlo con el costo histórico que se posea ya de esta actividad desarrollada con antelación, es decir que se obtengan los resultados trazados en el tiempo estipulado y con los recursos erogados para ese fin.

El control financiero se logra en dos fases, a saber:

- a) La fiscalización del empleo que se dá a los fondos asignados por una parte; y
- b) El control del costo de los programas como complemento de la primera fase.

El control del empleo de los fondos se ejerce a través de las cuotas asignadas a las dependencias usuarias y el avance en las metas, que se conoce mediante informes periódicos que reflejen: el monto de las cuotas; lo gastado o aplicado y el saldo disponible, además la situación que guarda la meta trazada. Así también el control se ejerce por medio de procedimientos según los cuales, el uso de los fondos se planifica y autoriza en relación con el periodo de disponibilidad.

El control del costo de los programas se responsabiliza a las unidades ejecutoras, aprobando Presupuestos de operación para cada dependencia a fin de identificar el trabajo, el calendario de trabajo y los costos estimados como se explicó anteriormente, proporcionando las bases para los informes sobre las realizaciones que muestren

los resultados en relación con el programa y el plan financiero aprobado para los programas y éste con el plan financiero general.

He aquí entonces una de las fases sobre las que descansa la importancia del Presupuesto por Programa. Comparar los resultados trazados con los obtenidos en la ejecución física y relacionarlo con el plan financiero trazado, medido a través de los costos estimados y los costos reales obtenidos, para llegar a la evaluación de las funciones que el Estado está obligado a cumplir, de esta manera se estará en capacidad de poder manifestar la obra que se realiza.

Para el control de la ejecución financiera del presupuesto se presenta el siguiente cuadro.

I- Ejecución Financiera del Presupuesto

Programa y Subprograma	Asignación Anual	Cuota Autorizada	Gasto Causado	Gasto/Cuota	Gasto/asig
104- Servicios Médico-Hospitalarios especiales.					
01- Atención recuperación de lisiados.					
02- Atención enfermedades de la piel.					
03- Rehabilitación infantil y control poliomiélfico					
04- Atención enfermedades infecto-contagiosas					

II- Realización de Metas

Subprogramas	Unidad de medida	Meta 1966	Ejecutado 1er Trimestre	% de Ejecución
01- Atención y recuperación de lisiados Tratamiento interno Tratamiento ambulatorio	Pacientes	550		
	Pacientes	4750		
02- Atención enfermedades de la piel Tratamiento interno Tratamiento ambulatorio	Pacientes	50		
	Pacientes	200		
03- Rehabilitación infantil y control poliomiélfico Tratamiento interno Tratamiento ambulatorio	Pacientes	100		
	Pacientes	150		
04- Atención de enfermedades infecto-contagiosas Tratamiento interno Tratamiento ambulatorio	Pacientes	1500		
	Pacientes	900		

III- Observaciones: (Descripción de realizaciones FINES importantes no cuantificables)

El cuadro expuesto comprende en primer término, el título del programa y el detalle de los distintos sub-programas. Una comparación de los siguientes datos: La asignación anual autorizada, la cuota autorizada para el trimestre y el gasto causado. De esta comparación surge valiosísima información para análisis de las relaciones entre sí, así aparecen las relaciones entre la cuota autorizada y el gasto causado y la relación entre la asignación anual autorizada con respecto al gasto causado, y toda la información al nivel de programa y sub-programa. De las relaciones descritas se obtendrá al final del trimestre, el porcentaje de la cuota gastada o erogada y por otra parte el porcentaje de la asignación también erogada y gastada.

En segundo término el cuadro de referencia comprende la realización de metas, abarcando la información y análisis siguiente: Un detalle de los sub-programas expuestos en la primera parte, la identificación de las unidades de medida, la meta del año, lo ejecutado durante el trimestre y finalmente el porcentaje de ejecución de la meta.

El control a que se refiere el cuadro anterior puede realizarse mensual, trimestral o semestralmente, siendo más aconsejable hacerlo trimestral, debiendo para el efecto acumular las cifras para los trimestres siguientes al primero.

El control de los programas y proyectos se puede realizar también a través de cuadros que comprendan la ejecución financiera del Presupuesto por un lado, y la ejecución financiera real de la obra física por el otro, tal como se muestra en el cuadro No. 6.

El mencionado cuadro es más elocuente para mostrar lo que comprende, ya que en su primera parte muestra la ejecución financiera del Presupuesto con un detalle del programa y los distintos proyectos en que se encuentra dividido, la asignación anual, la cuota autorizada para el trimestre, el gasto causado y el porcentaje del gasto causado en relación a la asignación anual. En su segunda parte, presenta la ejecución financiera real de la obra física por los mismos programas y proyectos que comprende la primera parte, principiando con el monto de los recursos presupuestados para todo el período presupuestario, la utilización de saldos y stocks de ejercicios anteriores, otros aportes gastados provenientes de fuentes distintas al Gobierno y finalmente el total de la ejecución financiera real.

Corresponde a las unidades ejecutoras registrar periódicamente la información referente a los pagos comprometidos y efectuados, así como el avance de los trabajos para cada una de las actividades. De estos datos así registrados, se obtienen relaciones porcentuales entre el total de la obra realizada y presupuestada, entre el total de los gastos efectuados y comprometidos y el total de la asignación presupuestaria.

A medida que se van ejecutando los actos incluidos en el programa, es preciso controlar los resultados. Periódicamente deberá obtenerse información relativa a la forma como se van cumpliendo las metas programadas. Para el efecto, se producen estadísticas que muestran con claridad los resultados obtenidos. Un flujo permanente de información debe establecerse, desde las bases de la administración hasta los niveles superiores, a fin de permitir a los planificadores y directores una visión oportuna de lo que acontece. El sistema de informes periódicos se crea con miras a mostrar lo que cada organismo está haciendo e identificar los problemas que se van presentando.

CONTROL DE PROGRAMAS  
PRIMER TRIMESTRE 1966

I- Ejecución Financiera de Presupuesto.

II- Ejecución financiera real de la obra física

Programas y Proyectos	Asignac. Anual	Cuota Autoriz.	Gasto Causado	% entre Gto. causado y Asig. an..	Gasto recursos Pres. 1966	Utilización de Saldos*	Otros aportes Gastados **	Total
Programa X	150,000	75,000	60,000		150,000	10,000	2,000	162,000
Proyecto <u>a</u>	100,000	50,000	40,000		100,000	8,000	2,000	110,000
Proyecto <u>b</u>	50,000	25,000	20,000		50,000	2,000	-----	52,000

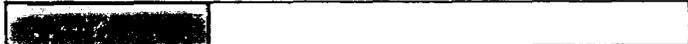
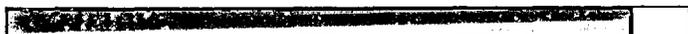
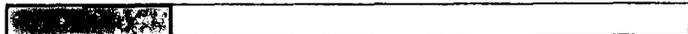
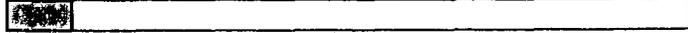
Cuadro No. 6

\* Stocks y Reservas de crédito ejecución anterior.

\*\* Aportes de Municipalidades o contribución de particulares

III- AVANCE FISICO DE LOS PROYECTOS DE INVERSION:

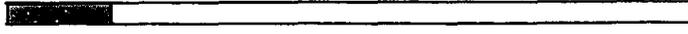
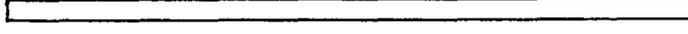
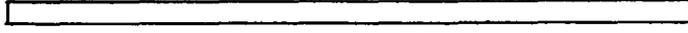
Programa: \_\_\_\_\_

Proyectos:	700 V.U. ( 20%)	Meta:
Construcción Viviendas unifamiliares:		3,234 Viviendas unifamil.
Construcción conjunto Edificios "Z"		
Terreno y cemento		111 Edificios
Estructura		111 Edificios
Instalaciones		111 Edificios
Pintura y acabamiento		111 Edificios
Urbanización		Conjunto

Programa: \_\_\_\_\_

Proyectos:	4,200 S. de Aula	Meta:
Construcción de aulas		8,301 Salas.

Programa: \_\_\_\_\_

Proyectos:	45 Km.	Meta:
Construcción Carretera Flores-Tikal:		122 Km.
Terraplenaje		122 Km.
Drenajes		122 Km.
Estructuras		8 Puentes
Pavimentación		20 Km.

Cuadro No. 7

El oportuno conocimiento de lo que acontece, sirve para rectificar errores en forma diligente y para orientar actividades antes de producir mala utilización de recursos. Para este efecto se hace una permanente labor de evaluación de los resultados que se van obteniendo. El examen periódico y objetivo de lo que se hace, permite a los gobiernos cambiar alternativas a tiempo, reconocer sus errores y evitar despilfarros de recursos en actividades que a la postre no producirán por alteración en las condiciones no previstas en la programación de los resultados deseables.

Para el conocimiento a tiempo de lo que sucede, con el fin de rectificar errores en forma diligente, se presenta a continuación la forma de como aportar información sobre el avance físico de los proyectos de inversión, siendo el gráfico No. 7, más que elocuente, ya que no necesita mayor explicación para poder dar a conocer su contenido.

## CAPITULO IV

### CONTROL DE COSTOS DE SERVICIOS Y OBRAS

El presente capítulo podría decirse que es el más importante de esta tesis, por cuanto comprende el control de los costos en los dos tipos de programas; de servicios y de obras y construcciones, algo de significativa importancia, por cuanto la contabilidad de costos antiguamente se aplicaba con exclusividad en la empresa industrial y en algunos casos ni a la misma industria, por el desconocimiento de la gran importancia de lo que es la contabilidad de costos, y de las distintas modalidades de control que este sistema contable en sí representa.

La contabilidad de costos aplicada a los programas que deben desarrollarse por el Gobierno, representa la metodología que asume la contabilidad fiscal y los cálculos de costos a nivel de las unidades ejecutoras de estos programas. Desde el punto de vista presupuestario, por razones prácticas, se trata en lo posible de hacer coincidir la actividad con la unidad ejecutora. Ahora bien, desde el punto de vista de la contabilidad, no existen inconvenientes, conceptualmente hablando, para controlar los costos sea cual fuere la correspondencia entre actividad y unidad ejecutora, si se trata a base de los "Centros de Concentración de Costos" o "Centros de Costos" que constituyen el concepto que agrupa gastos diferentes, que se realizan para conseguir un resultado. Los "Centros de Concentración de Costos" son una división lógica dentro de una organización establecida con el fin de determinar los costos, que puede muy bien no coincidir con la división administrativa. Todo lo concerniente a los "Centros de Costos" se trata en detalle más adelante en el transcurso de este capítulo.

#### A) LA CONTABILIDAD DE COSTOS

"Contabilidad de Costos" en sentido general es el nombre con el cual se denomina a un procedimiento ordenado de uso de los principios de la Contabilidad General, para registrar los gastos de explotación de una empresa, de tal manera que las cuentas que se llevan en relación con la producción y venta pueden servir a los Gerentes, Directores, etc., en la distribución de los gastos de producción y de distribución, unitarios y totales, de alguno o de todos los productos manufacturados o servicios prestados y de las diversas funciones de la empresa, para lograr así una explotación económica, eficiente y lucrativa.

La contabilidad de costos entonces no constituye una materia distinta de la contabilidad general, sino es una simple extensión de ésta, que proporciona una información más detallada de la que comúnmente proporciona la contabilidad general. La contabilidad de costos proporciona informes respecto de los gastos, inventarios, gastos de ventas, costo de distribución, venta y utilidades de todas y cada una de las diversas clases de productos. La contabilidad de costos facilita también una información más detallada sobre los desembolsos de cada uno de los gastos realizados por cada departamento de la empresa.

Desde el punto de vista del contador, la contabilidad de costos, con el empleo de inventarios perpetuos, hace posible la preparación mensual de balances y estados de pérdidas y ganancias y permite llegar a precisar con exactitud, el costo de cada artículo, tarea, lote o clase de los productos manufacturados, así como analizar los gastos, de tal manera que pueda conocerse el costo de operación individual de cada división o departamento de la empresa. Con el empleo de la contabilidad de costos, se pueden hacer comparaciones de los costos reales con los costos tipos y determinar así en qué medida, y por qué ha sido diferente la ejecución efectivamente realizada de la norma o tipo previamente establecido. La contabilidad de costos, proporciona además, un sistema de verificación interno que ofrece muchas ventajas para lograr una eficiente auditoría.

La contabilidad de costos presenta excelentes oportunidades para obtener un funcionamiento eficiente, económico, y lucrativo. Entre esas oportunidades pueden citarse las siguientes: mejor control sobre las actividades fabriles; conocimiento de los renglones que dejan utilidades y de los improductivos; control de las ventas.

Para tener éxito en la orientación lucrativa de un negocio se necesita, además de una simple información al día, una información "detallada". La contabilidad de costos, nos da el monto de las ventas que corresponde a cada clase de productos manufacturados, el costo de fabricación y venta de esos productos, el beneficio obtenido en cada uno de los productos vendidos; muestra las diferentes causas que originan cada uno de los gastos, el importe de determinados gastos que realizan los diversos departamentos, así como los que corresponden a una serie diversa de propósitos.

El empleo de un sistema de contabilidad de costos permite llegar a poseer información completa y detallada sobre cualquier factor que afecta la utilidad del negocio. Esta riqueza en los detalles proporciona un control sobre todas las actividades de la empresa y permite actuar con seguridad y diligencia siempre que surge algún problema.

Otros de los factores por los que se demuestra la utilidad de un sistema de costos, es la medición apropiada de la ejecución y aprovechamiento de los materiales. En ausencia de un buen sistema de costos, un operario que trabaja determinada máquina puede hacer perder una pieza de material, después de haber desperdiciado trabajo y tiempo de la máquina y tomar entonces otra pieza igual para empezar la misma operación, sin que el Supervisor se dé cuenta.

Puede suceder también que los operarios empleen mayor cantidad de material de lo que es necesario para obtener el producto terminado. En realidad podrían citarse más ejemplos de la necesidad que existe para llevar una contabilidad de costos formal, aun en casos de compañías relativamente pequeñas, no digamos ya para las distintas funciones que corren a cargo del Estado.

Si el Presupuesto por programas centra su atención en las cosas que el Gobierno "hace", entonces se definen las características que debe adoptar la contabilidad fiscal, no obstante para que el Gobierno realice las cosas que se han planificado, se necesita también, "comprar" los elementos para hacerlos. Estas características fundamentales que la contabilidad fiscal deberá poseer se enumeran así:

1º. Registro de información sobre la utilización que se haga del Presupuesto.

Esta fase de la contabilidad fiscal se mantiene con el concepto tradicional de la actual metodología de los sistemas contables fiscales. Sin embargo el nuevo enfoque del Presupuesto por Programas requiere la adaptación a las diferentes clasificaciones que utiliza la nueva técnica. Aún la modificación de la clasificación por objeto del gasto es sumamente necesaria por cuanto, en lo que a nuestro sistema tradicional se refiere, dicha clasificación sólo contemplaba algunos rubros de importancia, mientras los que no se catalogaban así, se agrupaban en el rubro de gastos generales que era el común denominador para todo concepto nuevo sin clasificación, como que también a todos los gastos que se refieren a gastos corrientes, se les denominaba con el título de "Gastos de Operación Regular". Ahora bien, las otras clasificaciones deberán adaptarse en la contabilidad para aceptar la nomenclatura y criterios sustentados por lo formulación presupuestaria por programas.

2º. Registros, cómputos e información sobre los costos de los que el Gobierno hace.

Este segundo aspecto de la técnica es la fase más importante, ya que abarca la medición de las cosas que el Gobierno "hace", en términos contables; esta fase comprende los registros, cómputos e información sobre los costos. El sistema de Presupuesto por Programas puede decirse que es el plan de acción por medio del cual se combinan los recursos que se disponen con las metas a cumplir en beneficio del desarrollo económico y social del país.

Al seguir la contabilidad, este enfoque de la técnica presupuestaria, se transforma en una contabilidad de costos. La información que proporcione el sistema será con respecto a todas las unidades de medidas que establece la programación presupuestaria. La determinación de costos pasa a integrar el sistema de contabilidad fiscal y constituye, con su información y análisis una eficaz herramienta de dirección y administración.

La incorporación de la contabilidad de costos a la contabilidad fiscal, requiere incluir dentro del proceso contable, todas las modalidades operativas del registro de costos de acuerdo con las medidas preestablecidas, permitiendo de esta manera, el perfeccionamiento de los cálculos. Si se requieren resultados de costos compatibles con las necesidades de planificación, administración y dirección de las actividades del Gobierno, es necesario que dichos resultados de costos sean calculados procurando que se acerquen lo más posible a la realidad, es decir que al aplicar la técnica del costo de la contabilidad fiscal, es preciso para el efecto introducir en lo posible, todos los principios que dicha técnica posee.

En algunos sistemas de contabilidad fiscal tradicional no se emplea el concepto de "Gasto Devengado", es decir aquel gasto incurrido pero no pagado, más bien la contabilidad fiscal opera únicamente sobre los gastos o pagos efectivos como elementos del costo del período. Por otra parte tampoco toman en consideración los gastos pagados no incurridos, en otras palabras las deducciones por la parte del gasto que no corresponde a la producción del período de que se trate.

No cabe la menor duda que el problema de registro, cómputo y análisis de costos es abrumador, por la variedad de situaciones que se encuentran dentro del Sector Público; ahora bien, esta variedad

de situaciones tan diversas se pueden clasificar en grupos que presenten características similares a nivel de costos por actividad o dependencia del Sector Público, desde luego aplicando a cada una, un sistema distinto de costos según el caso de que se trate, y el tipo de meta de realizaciones a alcanzarse.

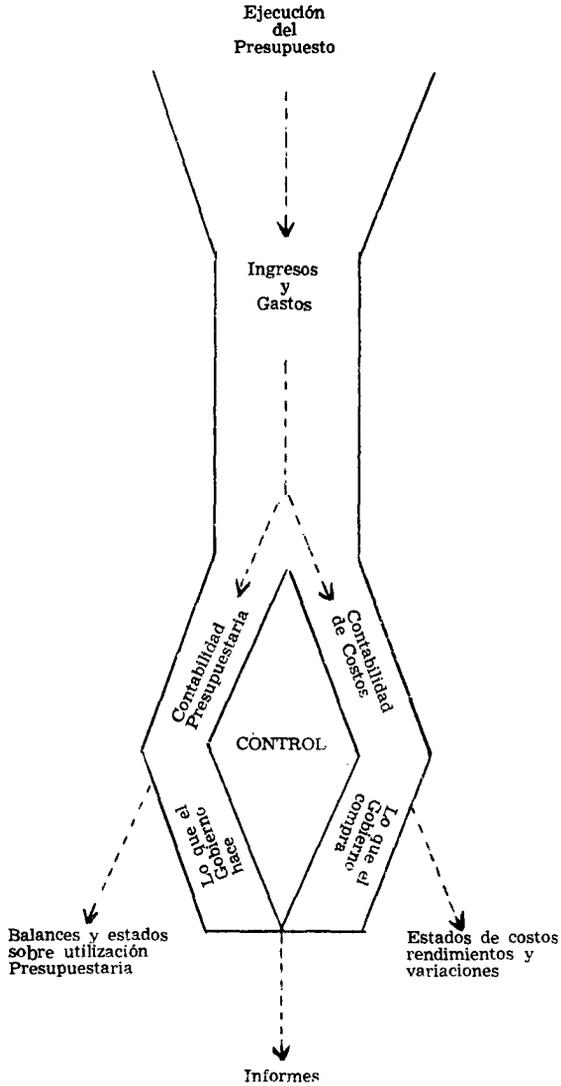
La Organización de las Naciones Unidas da las siguientes características que podría reunir la contabilidad fiscal aplicable a un Sistema de Presupuesto por Programa:

- a) El sistema de contabilidad debe permitir que se conozcan totalmente los resultados financieros, entre los que deberán figurar el volumen de los ingresos y el costo de las actividades, los programas y las organizaciones. Deberá agregarse a esta característica también el costo de recaudación de ingresos.
- b) El sistema de contabilidad debe ofrecer a todos los funcionarios interesados, la información necesaria a los fines de planificación y dirección, incluyendo desde luego información sobre la determinación de los costos, tanto para fines ejecutivos como para los legislativos.
- c) El sistema de contabilidad debe ofrecer procedimientos eficaces para la comprobación interna de cuentas y la fiscalización de las operaciones.

Desde varios ángulos interesa lo que el Gobierno compra, por ejemplo, para determinar la demanda que el Gobierno genera dentro de la economía, pero para efectos de realizaciones, más bien interesa lo que "hace". Es conveniente entonces señalar los elementos fundamentales para medir lo que "hace", siendo los gastos los que indican la medida en que fueron utilizados para una repartición del total que este Gobierno compró y como segundo elemento, las "Unidades Producidas" que indican lo realizado con los gastos causados. Relacionando estrechamente los dos elementos expuestos se obtiene el costo de producción de un bien o servicio, relación que da a la Contabilidad del Sector Público el enfoque de lo que es un sistema de Contabilidad de Costos. Para implantar dicho sistema de Costos al Sector Público, surge inmediatamente la duda de cómo hacerlo, con esta gran empresa llamada "Gobierno", por la gran multiplicidad de reparticiones en funciones, programas, proyectos o actividades e instituciones que comprende, de allí que la implantación de un sistema de contabilidad de costos, representa un problema bastante complejo, debiendo para el efecto agrupar estas reparticiones de conformidad con los diferentes tipos de sistema de cálculo de costos que habría de aplicar, en cada caso. Además habría que clasificar o dividir al Sector Público en dos grandes grupos que son: El Gobierno Central y las Empresas del Estado e Instituciones autónomas o semi-autónomas u organismos descentralizados como también se ha dado en llamarles.

Cabe entonces hacer la aclaración, de que el presente trabajo de tesis, abarca únicamente la primera parte, es decir, el Gobierno Central. Considero que el resto es más suficiente para hacer de él, otro estudio similar como tema para una tesis.

**RELACION ENTRE LAS DOS FASES DE LA  
CONTABILIDAD FISCAL**



## B) CENTROS DE CONCENTRACION DE COSTOS

La técnica de Presupuesto por Programas, en su fase de control e implantación de la contabilidad de costos, involucra el concepto de "Centro de Concentración de Costos", entendiéndose por éstos, aquellas dependencias que tienen la característica de agrupar los distintos tipos de gastos que se realizan para obtener un resultado común con el fin de determinar los costos. Este concepto de agrupación de gastos puede no coincidir con la división administrativa del Presupuesto. Así, se prevé en las posibilidades de establecer estos "Centros de Concentración de Costos" en relación con la Unidad Ejecutora; se presentan las siguientes alternativas:

- 1) Que el Centro de Concentración de Costos coincida con la Unidad Ejecutora;
- 2) Que el Centro de Concentración de Costos agrupe varias Unidades Ejecutoras; y
- 3) Que el Centro de Concentración de Costos no coincida con ninguna Unidad Ejecutora.

La primera y segunda alternativas se explican por sí solas; en la tercera no hay correspondencia entre Unidad Ejecutora y "Centro de Concentración de Costos", ya que éste, el "Centro de Concentración de Costos" aparece como un concepto de agrupación de gastos sin tener ubicación física. Como un ejemplo de lo anotado se puede citar el caso de querer agrupar ciertos rubros generales que es muy difícil aplicar a determinada tarea, proyecto, etc., lo que en contabilidad de costos se llama Gastos Indirectos; más o menos esa es la función que llenan los Centros de Costos que no coinciden con ninguna Unidad Ejecutora, cuando se quiere saber a este nivel, por ejemplo, el "consumo de agua potable", sin corresponder a una Unidad Ejecutora determinada. Podría también relacionarse quizá en forma más estrecha, por la forma de distribuirse entre las distintas Unidades Ejecutoras, a la distribución de los gastos del Departamento de Servicios de cualquier Unidad Industrial.

Sucede también que a veces se necesita cierto detalle en determinada parte del proceso aparte de la Unidad Ejecutora, en cuyo caso, será necesario fijar un "Centro de Concentración de Costos" a dicho nivel de información o control. Es decir, que pueden fijarse los "Centros de Concentración de Costos" al nivel que se desee la información. Desde luego que debe evitarse el extremo de que tanto "Centro de Concentración de Costos" perjudique el trámite expedito de la integración de costos y como consecuencia el sistema de centros de costos en lugar de beneficiar, retarde el proceso administrativo, perjudicando notablemente el principio de rapidez y oportunidad que debe tener la contabilidad, proporcionando información necesaria para el control y programación de las operaciones. Surge así la pregunta, ¿a qué nivel del Presupuesto por Programas podría fijarse el "Centro de Concentración de Costos", cuando el Presupuesto incluye funciones, programas, sub-programas, actividades o proyectos y tareas? El texto del compendio titulado "Sistema de Contabilidad Fiscal uniforme para los Presupuestos por Programas en América Latina", indica que ante esta pregunta, la creación de los "Centros de Concentración de Costos" debe fijarse al nivel más bajo de la estructura del Presupuesto. Así por ejemplo, si existen dentro de un programa, sub-programas, actividades y tareas, el "Centro de Concentración de

Costos" estará fijado al nivel de tarea. En otro programa puede suceder que sólo se llegue al nivel de actividad o proyecto, en cuyo caso, a ese nivel se fija el centro de costos. Así también se presenta el caso en que el programa sólo tiene la división de sub-programa, en donde se fija el centro, o bien no tiene división el programa, por lo tanto el "Centro de Concentración de Costos" se fija a nivel de programa.

Se sustenta el criterio de que los "Centros de Concentración de Costos" no deben fijarse al nivel más bajo, pues las metas de realizaciones no se miden a dicho nivel; es más, dentro de las definiciones generales de clasificaciones programáticas se dice que tarea es una operación específica que forma parte de un proceso que se destina a producir un resultado determinado. Actividad se define también como una división más reducida de cada una de las acciones que se llevan a cabo para cumplir las metas de un programa o sub-programa, que consiste en la ejecución de ciertos procesos o trabajos. Proyecto es un conjunto de obras realizadas dentro de un programa o sub-programa de inversión para la formación de bienes de capital, como una carretera, un hospital, etc.; en este caso sí se observan metas realizadas completas. Sin embargo, quiere decir que por no constituir una tarea o una actividad una meta concreta, no se pueda calcular su costo, más bien, el "Centro de Concentración de Costos" debe fijarse al nivel donde pueda aportar la información más completa posible sin pecar de muy escueto ni muy difícil de determinar por demasiado análisis.

De la técnica de Presupuesto por programas se desprende desde ya, una gran división de "Centros de Concentración de Costos Corrientes", por un lado, y por el otro, los "Centros de Concentración de Costos de Inversión", pues ya el Presupuesto presenta bien definidos los dos campos dentro del mismo, identificando los programas que queden enmarcados dentro de esta gran división. El costo de la clasificación presupuestaria que les corresponda, determina ahora, el valor de los gastos corrientes, de los de inversión. El clasificador presupuestario no necesita distinguir entre gastos corrientes y gastos de inversión, sumando partidas dispersas de obras, adquisición de maquinaria, equipo, etc., para establecer estos últimos. La inversión que realiza el Gobierno se mide por la suma del costo de los programas de inversión más las partidas de los programas de gastos corrientes que indiquen adquisiciones inventariables. Es más, dentro de los programas corrientes existe grupo específico que muestra estas adquisiciones. De esta interesante modalidad que lleva ya implícita esta técnica presupuestaria da como resultado entonces a los tipos de "Centros de Concentración de Costos" ya anotados y que se explican así:

- a) Los Centros de Concentración de Costos que identifican programas y sus divisiones, que tienen su objetivo en el funcionamiento general del Gobierno Central. Estos se llaman "Centros de Concentración de Costos Corrientes"; y
- b) Los Centros de Concentración de Costos que identifican programas y sus divisiones que tienen su objetivo en la inversión de los fondos públicos. Estos se llaman "Centros de Concentración de Costos de Inversión".

Ya sea que el "Centro de Concentración de Costos" coincida o no con las unidades ejecutoras, es indispensable conocer en qué forma

afluye la información de las unidades ejecutoras hacia los "Centros de Concentración" para formar los costos de las distintas tareas, actividades, sub-programas, etc., etc.

El "Centro de Concentración" al ubicarse hace un análisis de los límites y alcances de sus funciones, formulando un detalle de las unidades ejecutoras obligadas a rendir la información y las distintas actividades o proyectos que estas últimas tienen a su cargo, con su correspondiente unidad de medida.

La recolección de información para formar la planilla de costos al nivel de unidad ejecutora, se inicia con la emisión de órdenes de compra y pago como comprobantes de egresos con cargo a las distintas asignaciones presupuestarias, prosiguiendo con las guías de recepción o ingresos de almacén que dan origen al diario de entradas y al control de kárdex de existencias, de donde también se origina el diario de entradas por un lado y el diario de salidas o consumo por el otro, a nivel de unidad ejecutora. Los libros mayores de control que reciben las operaciones de los diarios, y los reportes de órdenes de compra y pago emitidas, se ubican en los "Centros de Concentración de Costos". De los libros mayores emanan las informaciones para la formulación de las planillas de costos, que se relacionan con los informes de producción para formar la planilla de concentración de costos globales o unitarios. Se presentan a continuación los cuadros 8, 9, 10, 11 y 12, que contienen en su orden los formularios mencionados, especialmente los más importantes tomados del compendio titulado "Sistema de Contabilidad Fiscal Uniforme" por Félix Pando C. y Herman Robino R.

## CARACTERISTICAS DEL CALCULO DE COSTOS DE ACTIVIDADES O PROYECTOS

Previamente a entrar a analizar las características que asume la contabilidad y el cálculo de costos en las actividades o proyectos, es necesario dar una somera explicación de la clasificación general que conforman los organismos del Sector Público, atendiendo a la necesidad de implantar un tipo de contabilidad general, o bien un tipo de contabilidad de costos, según sean las características de cada uno de los organismos. Dicha clasificación se presenta en el cuadro No. 13.

De la clasificación expuesta se desprenden dos grandes grupos así: El Gobierno Central que comprende organismos a los cuales se les puede calcular costos inclusive unitarios y organismos que no se les puede calcular costos unitarios, sino un costo general global a nivel de actividad. El segundo grupo lo forman los organismos descentralizados, Empresas del Estado, grupo que comprende a todas aquellas instituciones descentralizadas, autónomas y semi-autónomas del Estado dentro de las cuales en nuestro medio pueden citarse: el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, el Instituto Nacional del Deporte, el Instituto Nacional de Electrificación, etc., etc., que pueden tener un sistema contable general comercial, o bien un sistema de costos unitarios o generales. Entre las Empresas del Estado, fabriles o no fabriles, se pueden citar: al Ferrocarril de Verapaz, la Empresa Portuaria Nacional "Matías de Gálvez", la Empresa de Fomento y Desarrollo Económico de El Petén, etc., etc. Empresas que según sus características podrán llevar costos ya sea por órdenes de producción o por procesos continuos, o bien un sistema general de contabilidad comercial, según sean fabriles o no, fabriles.

LIBRO MAYOR						Hoja No.
Programa:		Actividad o Proyecto:		Código:	Unidad Ejecutora	
Sub-Programa:		Título:		Código:	Presupuesto asignado:	
Fecha	Comprob. No.	Descripción	F o n d o s			Giros Acumulados
			Autorizados	Grados	Disponibles	

Cuadro No. 8



MAYORES DE CONTROL

Ministerio:		Cuenta No.			
Programa:		Grupo Materiales:			
Fecha	Diario No.	Descripción	Entradas	Salidas	Saldos

Cuadro No. 9

PLANILLA DE CONCENTRACION PRESUPUESTARIA

MINISTERIO

Código			Gastos Efectivos										Presupuesto				Proyecciones		
Pro-gramas	Sub-pro-gramas	Act. o Proy.	Serv. Personales	Servic. no Pera.	Mater. y Suminl.	Maqui-naria y Equipos	Adquisi-ción de Inmueb.	Cons-truccio-nes	Trans. Ctes.	Trans. Capital	Desem-bolsos Financ.	Asigna-ciones Glo-bales	Total Utili-zado	%	Total	Dispo-nible	Real. Año Anter.	196	

Cuadro No. 11

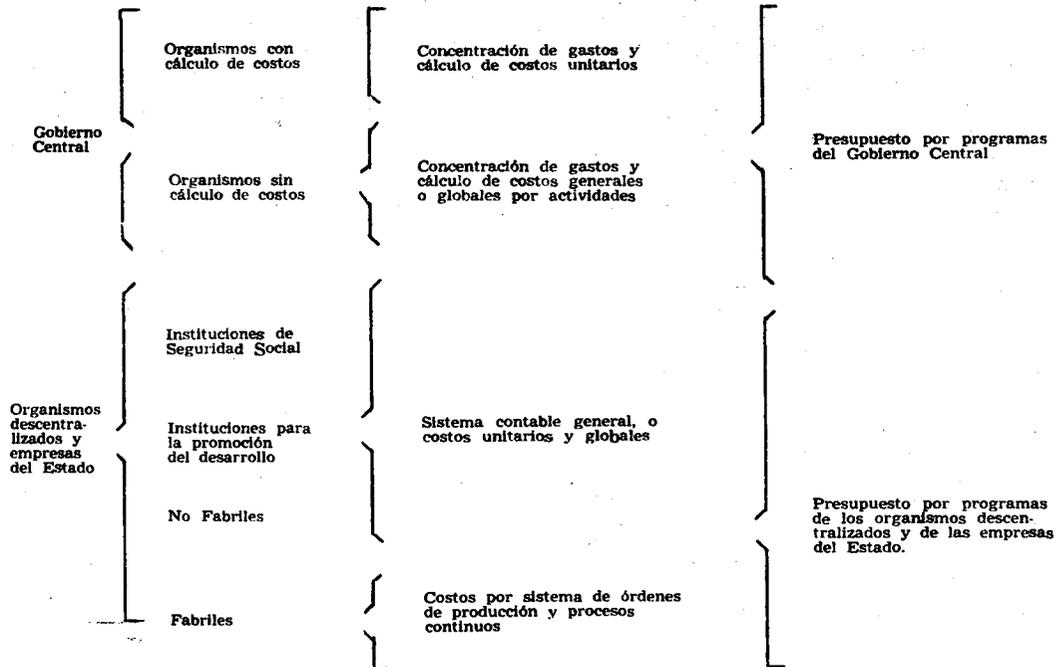
PLANILLA DE CONCENTRACION DE GASTOS

MINISTERIO

Código			Clasificación por Objeto del Gasto										Real			Presupuesto			Variaciones			
Pro-gramas	Sub-pro-gramas	Act. o Proy.	Serv. Perso-nales	Servic. no Pers.	Mater. y Sumin.	Maqui-naria y Equipo	Adquisi-ción de Inmueb.	Construc-ciones	Trans. Ctes.	Trans. Capital	Desem-bolsos Financ.	Asigna-ciones Glo-bales	Total	Produc-ción	Costo Unit.	Total	Produc-ción	Costo Unit.	Gasto	Produc-ción	Costo Unit.	

Cuadro No. 12

SECTOR  
PUBLICO



Cuadro No. 13

Cabe hacer la oportuna aclaración de que el presente estudio abarca únicamente las características generales del cálculo de costos de proyectos o actividades del Sector Central o Gobierno Central, no así las características de los organismos descentralizados y Empresas del Estado, ya que ello sería objeto de un estudio por separado, suficiente para otro tema de tesis.

Aunque hay textos que comprenden el cálculo de costos diferenciándolo en cálculo de costos en actividades o dependencias simples y cálculo de costos en actividades, o proyectos o dependencias con cómputo de costos unitarios, según si llevan o no un cómputo de "gastos devengados".

En este estudio se descarta la posibilidad de que una actividad o proyecto trabaje sólo con pagos o gastos efectivos, en cuyo caso no existe problema alguno, o sea que el sistema simple coincide con la ejecución presupuestaria. Se aborda entonces con el problema que representa el cómputo de costos incluyendo los "Gastos anticipados" y demás características especiales del sistema. El Estado realiza actividades tan variadas, que en algunas de ellas es imposible poder determinar costos unitarios, o no tiene mayor significado calcularlos, bastando con un costo global por actividad o proyecto, que de todas maneras es de importancia a ese nivel, para los análisis correspondientes.

Se entiende como "gastos devengados" a aquellos gastos que aunque se ocasionan en un periodo, afectan el costo de períodos sucesivos, ya que su consumo ocurre en esta forma. Este concepto de gasto dentro del sistema de Presupuesto por Programas, es sinónimo del concepto "Gastos Anticipados" que se emplea en la contabilidad de la empresa privada donde su empleo es común y corriente dentro de esta técnica contable, pero, para las características tradicionales de la contabilidad presupuestaria, este término representa una novedad, ya que nuestro sistema tradicional de contabilidad presupuestaria sólo abarca pagos y gastos efectivos, sin evaluar aquellos gastos que como los "anticipados" deben afectar otro u otros ejercicios.

La característica de las actividades, proyectos o dependencias con cómputo de costos unitarios es la siguiente:

La producción se mide a través de una unidad común que es representativa, es decir tiene un producto final que la caracteriza, ya sea una unidad tangible de cierta producción o bien una unidad de algo intangible como un servicio, que, además no exista dificultad para la determinación de los gastos totales.

Como un ejemplo tómesese una actividad de vacunación contra la fiebre tifoidea, la cual puede medirse por el número de vacunas inyectadas. La actividad de una oficina de correos puede medirse por el número de piezas movidas. La actividad de una oficina de teléfonos puede medirse en términos de líneas otorgadas o llamadas producidas, etc. Al mencionar la medición del producto final en una unidad común, no se debe interpretar que se elabore un producto único, aunque esto sería lo ideal; sin embargo, significa que la medición se expresa en una unidad característica de toda la actividad o proyecto, como por ejemplo: tantos metros lineales o cuadrados, toneladas de carga, kilómetros recorridos. Quiere decir, que aunque exista diferencia en los productos de la misma actividad, dependencia o proyecto, éstos pueden expresarse en una unidad común.

Un aspecto que merece especial atención es la medición del producto final de las actividades, dependencias o proyectos y que tiene

trascendencia en el cálculo de los Costos Unitarios, es el que se refiere a la "Producción equivalente a unidades terminadas" o sea el número de unidades producidas durante un período modificado por la manufactura en proceso en término de unidades completas, y es que al final de cada período el Presupuesto General comprende diversas obras en proceso, ya que el mismo es un plan de desarrollo a corto y largo plazo, es así como al final de cada período se cuenta con inventarios en proceso.

John J. W. Neuner define "La producción equivalente terminada" o "Las unidades equivalentes" como el número de unidades que se hubieran terminado si el costo del período se hubiera aplicado solamente a unidades completamente terminadas, desde luego, que es este cálculo una aproximación necesaria para la determinación de los costos unitarios, y para su cálculo, se debe incluir el estado de terminación de la producción para poder expresar las unidades físicas producidas en términos de unidades totalmente terminadas o producción equivalente.

Si al final del período quedan inventarios en proceso, éstos deben mostrar claramente el grado de terminación del producto. Si por el contrario la producción es completa, no existe problema en el cómputo. El problema surge como quedó expuesto, cuando parte de la producción no se termina, sino que queda con diferente grado de terminación, y es que los gastos totales del proceso corresponde a X X cantidades de productos terminados más X X en proceso. Se supone el ejemplo siguiente: Se presupuesta la construcción de 100 viviendas para habitantes de escasos recursos. Si se construyeron las 100 viviendas no existe problema alguno, ya que el costo total corresponde a las 100 viviendas. Si de las 100 viviendas presupuestadas solamente 90 están completamente terminadas y existen 5 viviendas con un 90% de terminación y las restantes 5 con un 50%, esta situación nos muestra en forma clara que para concluir las 10 restantes viviendas, se necesita un 10% de recursos para las primeras 5 y un 50% para las restantes en el siguiente presupuesto.

Por lo anterior sería a todas luces ilógico considerar las 100 viviendas como un avance de dicho período, como acontece en muchos casos, sino que se hace necesario modificar estas 100 unidades físicas en su estado de terminación equivalente, ponderando la producción con distinto grado de terminación por porcentaje de terminación para saber su equivalente a terminado.

Producción Física X Grado de Terminación % = Producción Equivalente		
90 Casas	100%	90.0
5 "	90%	4.5
5 "	50%	2.5
<b>Total</b>	<b>100 Casas</b>	<b>97.0</b>

En consecuencia, la producción con diferente grado de terminación del ejemplo, tiene un equivalente a producción terminada de 97.0 casas, cifra que servirá para la determinación de costos unitarios.

En la forma descrita quedarán los costos unitarios a nivel de producción equivalente a terminada para el inventario final del período, que se transforma en el siguiente, en inventario inicial. Si se desea

que el cálculo de costos refleje la realidad del cálculo, entonces estos inventarios deben incluir su correspondiente grado de terminación. Porque, ¿qué sucede en el período siguiente para el cómputo del costo unitario?, el inventario inicial en proceso nos da 10 casas sin su elaboración completa, pero en este período se contempla la elaboración como es lógico suponer, por lo tanto, no podrá computarse esa cantidad como producción física, ya que parte de ella se realiza con gastos del período anterior. Consecuentemente para el cómputo de costos unitarios, sólo debe tomarse la parte que se completó en el siguiente período, es decir, tomando el ejemplo expuesto, 0.5 de las casas que tenían el 90% de terminación y 2.5 de las que tenían el 50% de terminación.

Una comparación de la producción equivalente como la producción real desarrollada en el período, con las metas presupuestadas es uno de los mejores medios de control para medir el grado de eficiencia en la ejecución presupuestaria. En las actividades, proyectos o dependencias a los cuales es posible calcular costos unitarios, dicho cálculo está referido a la aplicación de la fórmula más simple dentro de la contabilidad de costos, que es:

---

**Gastos del Período**

Producción del Período

---

= Costo Unitario

---

Dentro del primer parámetro "Gastos del Período" pueden encontrarse algunas dificultades para su cálculo como quedó ya expuesto, tales como establecer o diferenciar ciertos costos anticipados o bien tener que aplicar ciertos "Gastos incurridos pero no pagados", el prorrateo de otros gastos que no corresponden exclusivamente a una actividad o proyecto, sino que se hace necesaria su distribución entre varias de ellas. En el segundo parámetro "Producción del Período" también presenta ciertas dificultades para los centros de concentración de costos del Gobierno Central, ya que la producción está representada por la actividad que estos desarrollan, así se encuentran variedad de conceptos, entre otros: alumnos educados; vacunas inyectadas; kilómetros de carreteras construidos; kilómetros de carreteras reparados o reconstruidos; capturas realizadas; juicios iniciados; juicios concluidos; horas de vuelo; acres cultivadas; edificios construidos; viviendas construidas; etc.

La primera fase en la determinación de costos unitarios, es la determinación de costos totales para cada centro de concentración de costos, cuya identificación de gastos es la doble clave de codificación que corresponde al tipo de gasto por una parte, y por la otra, la actividad o proyecto.

Se encuentran dos variables con respecto a los gastos, la primera corresponde a los gastos efectivos o imputables al costo al momento de su ocurrencia, y la otra variable se refiere a los gastos que son cargados al costo no precisamente al momento de su ocurrencia, ya que su utilización es posterior al momento de realizar el desembolso, o sea los "Gastos Anticipados" operados así al momento de ocurrir el desembolso, pero aplicados al costo posteriormente, esta aplicación de gastos precisamente por la forma de ser cargados al costo, se aborda en el siguiente título, pero bajo los conceptos de Costos Directos y Costos

Indirectos, sinónimo de los conceptos de gastos efectivos y devengados, ya que dichos conceptos son mucho más fáciles de comprender dentro de cualquier sistema de costos.

#### D) COSTOS DIRECTOS Y COSTOS INDIRECTOS

La clasificación de costos en directos e indirectos se relaciona con la forma en que los gastos se cargan a la producción, así los gastos que pueden identificarse como realizados a cuenta de una orden en un sistema de órdenes, se deben cargar directamente a esa orden. Los gastos que provienen de la operación general de una industria o empresa y que no se derivan específicamente de una orden particular, se les titula con el nombre de "Costos Indirectos".

Basado en lo expuesto y al relacionarlo con el sistema o los sistemas de costos que deban aplicarse a las distintas actividades o proyectos del Presupuesto por Programas, en donde puede asegurarse que en más del 90% de las actividades o proyectos que se les puedan determinar costos unitarios, se tendrá que aplicar un sistema por procesos, dado que la mayoría de éstas se adaptan a determinar un costo global que se divide posteriormente entre la unidad de medida aplicable en cada caso.

Generalmente se han clasificado como costos directos, aquellos que pueden aplicarse o se sabe directamente que corresponden a una orden o a un producto definido; tales costos directos son:

- a) La materia prima o materiales; y
- b) La mano de obra.

Sin embargo, también se tienen materiales y mano de obra que deben prorratearse como costos indirectos por no poder aplicarse directamente a un producto o a una orden específica.

Dentro de los costos directos aplicables a las actividades y proyectos del Gobierno Central, tenemos que en algunas actividades que desarrolla se desconocen por absoluto los materiales, siendo más que todo de prestación de servicios, constituyendo principalmente el costo primo únicamente la mano de obra. Al comprar materiales se están utilizando fondos otorgados por el Presupuesto, esto no significa que necesariamente sea un gasto que al momento sea imputable al costo, ello sucederá en el tiempo que esos materiales se consuman y que pasan a imputarse al costo, tal como sucede en la empresa privada, que al comprar materiales constituyen un activo, al consumirse abandonan el activo para constituir un gasto imputable al costo; desde luego, esta situación se presenta cuando estos materiales no se consumen inmediatamente, ya que el caso es diferente si ello ocurre de inmediato. Los materiales constituyen un típico "Gasto incurrido diferido" dentro de la terminología empleada en la técnica del Presupuesto Programa y que es identificado como "Gasto anticipado" por ser sinónimo, ya que el concepto que se tiene del primero, es de aquellos gastos que aunque se hacen en un período puede afectar el costo de períodos sucesivos, el período donde ocurra el consumo para ser más claro.

Para el efecto de los materiales, si se quiere determinar la parte imputable al costo, se separan las compras del consumo. Ahora bien, para lograr esto puede hacerse en dos formas:

- 1) Establecer cifras totales de Inventarios, tanto inicial como final, y por diferencia de la comparación determinar el monto del consumo;
- 2) Establecer un verdadero control y registro de materiales mediante los procedimientos que aconsejan los textos.

En cualquiera de las formas señaladas, el cómputo del costo no podrá ser sin el uso de la fórmula general.

Inventario inicial	Q. xxxx.xx
<u>más: compras</u>	<u>Q. xxx.xx</u>
Material disponible	Q. xxxx.xx
<u>menos: Consumo del período</u>	<u>Q. xxx.xx</u>
<b><u>= Inventario final</u></b>	<b><u>Q. xxxx.xx</u></b>

O bien usando la misma forma puede determinarse el consumo del período así:

Inventario inicial	Q. x,xxx.xx
<u>mas: compras</u>	<u>Q. xxx.xx</u>
Materiales disponibles	Q. x,xxx.xx
<u>menos: Inventario final</u>	<u>Q. x,xxx.xx</u>
<b><u>= Consumo del Período</u></b>	<b><u>Q. xxx.xx</u></b>

De estas formas es de suma importancia diferenciar lo que se consume en el período que afecta el costo, y lo que se compró en el mismo período que representa la utilización del presupuesto. La implantación de inventarios para la determinación de costos en la administración pública, causará economías de incalculable magnitud en la inversión de los recursos del Estado, con mayor seguridad si se logra la implantación de un control y un registro de materiales.

Con relación a la mano de obra no tiene mayor problema, pues su aplicación al costo no ofrece casi ninguna dificultad, pues ésta se identifica en el Presupuesto General de Egresos con suma facilidad, con partida específica para cada empleado, salvo si se trata de pago por planilla, en cuyo caso algunas veces puede identificarse plenamente, ya sea con una orden o bien con el producto, proyecto o actividad. En el caso en que no pueden identificarse plenamente las planillas con un proyecto u obra, su aplicación de costo se logra mediante la distribución por horas o días-hombre que afectan la obra de que se trate, o las varias obras que cubre.

Los gastos se conocen en directos, a los causados por una orden o producto particular, y que se pueden cargar directamente. Generalmente los gastos tienen naturaleza de servicios, es también un poco raro que se hagan gastos directos sobre un producto en particular, a no ser que se trate de compras de materiales y mano de obra. Sin embargo, si se calculan costos globales a nivel de actividad o proyecto, todos los gastos de ésta, le son aplicables directamente, aun si se determinan costos unitarios a base de la actividad que se desarrolla y que sirve de unidad común de medida. De allí que los gastos que en la empresa privada se catalogan como indirectos, en el Gobierno Central pueden constituir gastos directos en algunos casos, porque la actividad es una sola y todos los gastos convergen hacia el mismo fin.

Los gastos indirectos son aquellos que no se efectúan sobre un producto específico, sino en la ejecución de productos o actividades distintas. Bien puede suceder que el gasto se efectúe a nivel de programa y no se sepa cuánto corresponde a cada actividad o proyecto, con lo que estos gastos para distribuirlos caen dentro de los "Gastos Prorrateables", entre los cuales también están los "Anticipados", si no es posible asignarse directamente a la actividad.

El prorrateo de gastos resulta un tanto complejo en las actividades y proyectos, porque según sea el tipo de sistema de costos que se implante, así se prorratearán los gastos. Si tenemos que la mayoría de actividades y proyectos que comprenden costos unitarios elegirán un sistema de costo por procesos, entonces se analiza si el procesamiento es a través de diferentes departamentos o secciones para hacer una distribución en esa forma. La construcción de una carretera es un caso típico que se construye por tramos de igual o variado kilometraje, nos interesará desde luego conocer el costo de cada tramo. Existen también secciones o departamentos de servicios que atienden esta u otras construcciones que también se distribuyen entre los distintos tramos construidos y que también pueden abarcar una o más actividades.

Sucede también que es posible la existencia de un programa de construcción de puentes separado del de construcción de carreteras, en cuyo caso, sería necesaria una aplicación del costo de puentes a cada tramo carretero, porque el costo de cada tramo, así como el de la carretera completa incluirá el costo del puente o de los puentes.

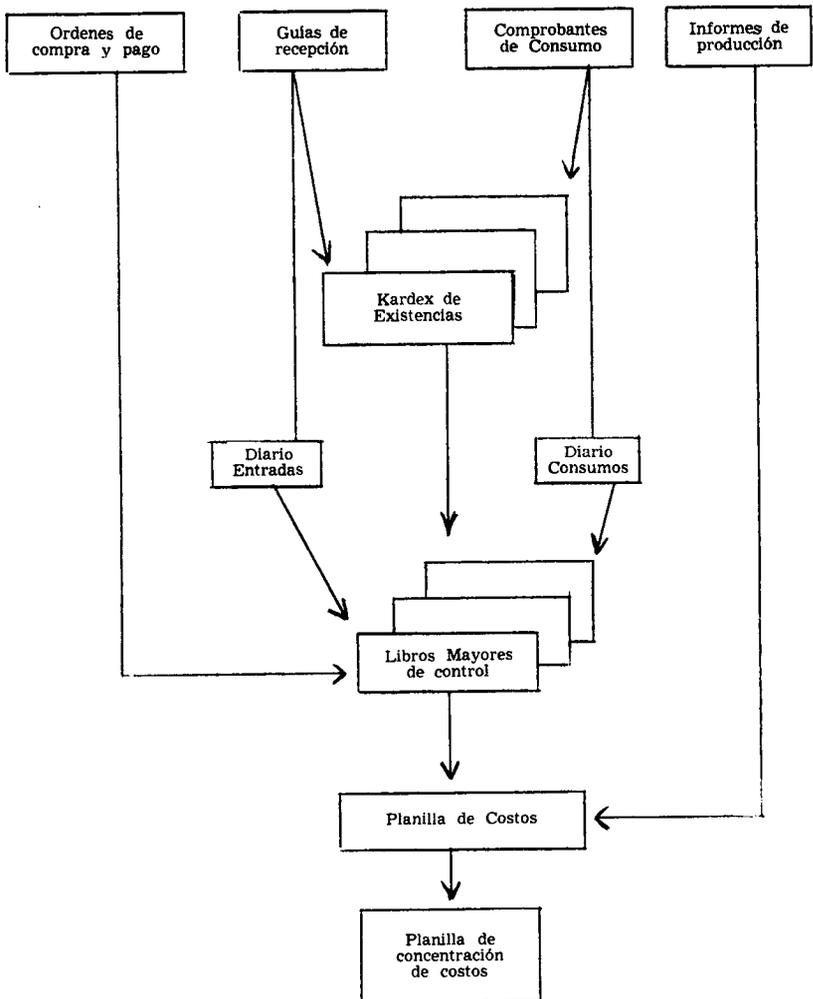
El prorrateo de los gastos indirectos de fabricación, en el presente caso y su aplicación al costo de la producción se puede ajustar a ciertas bases entre las que pueden mencionarse: 1) Base de la producción calculada en unidades; 2) Base del costo material; 3) Base del costo de la mano de obra; 4) Base del costo primo o directo; 5) Base de la hora-hombre; 6) Base de la hora-máquina; etc., etc. No se entra a considerar en este trabajo la explicación del uso de cada una de las bases descritas, ya que ello no es materia del presente trabajo, y además, se encuentra explicado en los textos de contabilidad, escogiendo una de ellas según sean las características de cada actividad o proyecto y también si a dicha actividad es posible la aplicación de un sistema de costos por órdenes de fabricación. Sin embargo, sugiero el de horas-hombre, por ser el que mejor puede adaptarse a las distintas actividades y proyectos.

Un esquema o gráfico es más elocuente en la mayoría de casos, para expresar en forma más sencilla y práctica, el procedimiento a seguir en un sinnúmero de exposiciones sujetas a varios procesos. Así, a continuación se presenta un esquema general contable para una actividad a la cual es factible calcular costos unitarios.

El esquema se presenta en una forma muy general porque persigue dar una idea de las relaciones entre los diferentes registros y formularios.

Entre los distintos gastos indirectos de cada actividad o proyecto, adquiere mayor relevancia la "Depreciación", principalmente en nuestro medio, ya que jamás se deprecian los activos fijos del Estado, en consecuencia, los costos globales por actividad o proyecto, o los costos unitarios deben comprender la parte proporcional del gasto o deterioro de los bienes que intervienen en su realización.

ESQUEMA CONTABLE PARA UNA ACTIVIDAD CON CALCULO DE COSTOS UNITARIOS



Con la depreciación no sólo los costos serán ajustados a la realidad, sino que, además, introduce una forma más de control sobre los bienes del fisco al ajustarlos a su valor real al deducirles ese valor.

Los materiales dan origen a las guías de recepción, poniendo así en marcha el sistema de control de existencias por medio de un kárdex que también es objeto de control mediante chequeos de consumos, entradas y salidas, asientos que llegan a los libros mayores de control, a través de un diario de entradas y consumos aplicados a la actividad o proyecto por no decir a la producción, que es el término aplicado generalmente en contabilidad de costos fabril. Por supuesto que dichos asientos se formularán cada quincena o mes, totalizando los diarios de consumo y entradas para su registro y aplicación que recogen los libros mayores de control.

Los libros mayores de control proporcionan los datos necesarios para la confección de la planilla de costos que servirá para determinarlos con la periodicidad que sea necesaria para la información requerida. Dicha información sobre la producción adquiere en este punto su máxima importancia precisamente para establecer los costos de cada centro de concentración; este informe de producción comprenderá inventarios tanto iniciales como finales para los respectivos cálculos.

La planilla de concentración, se formará de los datos sobre costos que le sirva la planilla de costos de cada actividad o proyecto, que formará el costo de cada sub-programa, de cada programa y hasta de varios programas.

La planilla de concentración de costos recibirá los datos de las distintas planillas de costos, con análisis del costo por cada grupo de gastos y aquellos que no fueron afectados por los gastos anticipados, o bien, gastos causados no pagados, coincidirán con los gastos de la planilla de concentración presupuestaria, que no es más que la concentración también por grupo de gastos efectivos. La Planilla de concentración de costos también incluirá la información de la producción real y la presupuestada, estableciendo las diferencias; igual comparación se hará de los costos globales y unitarios y sus variaciones con los presupuestados, cuando los haya.

## E) AUDITORIA DE COSTOS DEL SECTOR PUBLICO

En la presente exposición no se da un concepto general de lo que es la Auditoría, pues ésta se encuentra definida con suficiencia en distintos textos de la materia; más bien, se define lo que es la Auditoría Presupuestaria y se establecen los tipos de Auditoría que rigen para nuestro medio y en diferentes Gobiernos en Latinoamérica.

La Auditoría Presupuestaria se puede definir como la revisión al proceso de contabilización presupuestaria, con el fin de examinar en detalle las distintas actividades del Gobierno para verificar la eficiencia, honestidad y legalidad con que se emplean los recursos del Estado. La Auditoría Presupuestaria se divide en dos:

- a) La Pre-auditoría; y
- b) La Post-auditoría.

La Pre-auditoría es una fiscalización independiente ejercida desde fuera del organismo que se controla; sin embargo, en la mayoría de los casos, la entidad que ejerce este tipo de Auditoría pertenece a la rama u organismo Ejecutivo y consiste, en un examen de documentos previos al pago de obligaciones. Si estos pagos son para adquirir bienes y materiales, entonces enfocará que se ajusten a los preceptos legales que las regulan.

Se le refuta a la Pre-auditoría una duplicidad de esfuerzos y un retraso excesivo en los trámites y resoluciones con la consiguiente ineficiencia en las transacciones financieras del Gobierno. Sin embargo, contribuye en gran parte a evitar errores regulando al máximo la ejecución de las operaciones, ajustándolas a los requerimientos legales ya establecidos.

La Pre-auditoría es indispensable para las distintas dependencias del Estado, no sólo porque evita errores, sino que previene los posibles fraudes que se cometen por la falta de una Pre-auditoría debidamente planeada, con ello se evitará ese retraso excesivo en los trámites.

La Post-auditoría comprende una revisión completa de la documentación y registros que amparan cada operación que se relaciona con la ejecución del presupuesto, principalmente el aspecto legal de las distintas transacciones. Este tipo de Auditoría es aconsejable que sea realizada por un organismo independiente que no esté supeditado al mandato de cualquier funcionario.

La Post-auditoría debe procurar una fiscalización flexible de las operaciones presupuestarias y financieras del Gobierno, debiendo proporcionar al Organismo Legislativo, información con respecto a la corrección o anomalías de las cuentas públicas presentadas por el Organismo Ejecutivo.

Necesariamente ambas Auditorías, y más la Post-auditoría, debe incluir un examen de los costos desde la forma y procedimientos de compra de materiales y mano de obra, hasta los procedimientos de aplicación al costo, de gastos indirectos; costos globales por actividad o proyecto y costos unitarios.

Uno de los aspectos de mayor importancia en la Auditoría de los costos del sector público, es el examen o revisión de las metas de realizaciones, la medición de los resultados obtenidos en cualquier instante de la ejecución presupuestaria, la comparación de la ejecución física de cada actividad o proyecto con la ejecución del Presupuesto para determinar hasta qué punto han sido eficientes las estimaciones contenidas en el Presupuesto de Egresos y la eficiencia con que se llega a las metas físicas trazadas. Para poder realizar esta tarea en opinión muy personal, creo que es sumamente indispensable que exista únicamente un organismo contralor y que tanto la Pre-auditoría como la Post-auditoría emanen del mismo organismo, ya que en la actualidad y especialmente en nuestro país existen opiniones dispersas verdaderamente marcadas dentro de los organismos encargados de la fiscalización, así sucede, que innumerables transacciones financieras que han sido autorizadas por los encargados de la Pre-auditoría, posteriormente son objeto de reparos por el organismo encargado de la Post-auditoría, con las consiguientes dificultades entre ambos organismos.

En Guatemala la Pre-auditoría se ejerce a través del administrador del tesoro, o sea el Ministerio de Hacienda por medio de la Inspección General de Hacienda, que hace las veces del Auditor Interno de la empresa privada. La Post-auditoría es realizada por la Contraloría General

de Cuentas que hace las veces del Auditor Externo de la empresa privada; no obstante ello, sustento el criterio de que ambas formas de Auditoría deben coordinarse, tal como sucede en la empresa privada, en donde la Auditoría externa se coordina con la interna desde el momento en que la intensidad de la externa depende de la eficiencia con que se realice la interna.

La Auditoría de los costos en el sector público en términos generales, debe abarcar una revisión al sistema de costos aplicables en cada caso, principalmente sobre los siguientes aspectos:

- 1) Un examen general de la forma en que está operando el sistema, a fin de analizar su eficiencia.
- 2) Un examen de las adquisiciones por compras, recepción, almacenaje y despacho de materiales cuando se trate de éstos, para observar hasta qué punto se siguen los procedimientos establecidos.
- 3) Examen de los sueldos y salarios y método que se sigue para su aplicación a la producción.
- 4) Verificar los gastos fijos, en virtud de que puede haber aumentado el equipo o puede haberse dispuesto de él sin modificar los valores que se cargan por depreciación; pueden también modificarse las tarifas y el monto de los seguros cuando se paguen. Un examen similar de todos los gastos indirectos y el método de aplicación a la producción.
- 5) Investigación para estudiar formas de abreviar los cálculos o de ahorrar tiempo y trabajo que se han establecido sin observar su efecto sobre el correcto funcionamiento del sistema.
- 6) Revisión y estudio de los informes mensuales de producción, los libros mayores de control, la planilla de costos y la de concentración de costo para observar las cifras imputables al costo, que se vacían por cada tipo de gasto; aquí se logra observar como medio de control, que en aquellas actividades en las que no se presenta la alternativa de los gastos "anticipados", los totales de gastos de la planilla de costos deberán coincidir con los totales de la planilla de concentración presupuestaria.

Una Auditoría periódica del sistema de costos, hecha de la manera descrita, contribuye a corregir todas aquellas variaciones de los métodos correctos que ocurran a pesar de una cuidadosa supervisión, siendo oportuno hacer los cambios necesarios que se derivan de las modificaciones efectuadas en los métodos de operación.

El Contador Público y Auditor es un profesional poseedor de un dominio absoluto de la ciencia y la teoría de la contabilidad y de un conocimiento completo de las prácticas modernas de contabilidad. Sin él, la técnica de los procedimientos de Auditoría y su aplicación serán defectuosos. Su destreza en los procedimientos de la tributación fiscal y hacendaria, lo relacionan estrechamente con el Sector Público, ya sea al frente de los organismos fiscalizadores, o bien en la dirección de las finanzas del Estado, ya no digamos en fiscalizaciones directas que podrían realizarse a dependencias del fisco por oficinas de Contadores Públicos que en un caso dado podrían presentarse.

## F) RELACION ENTRE EL CONTROL FINANCIERO Y LOS COSTOS

Indiscutiblemente que existe relación estrecha entre el control financiero y los costos, ya que el control financiero comprende desde la programación de ingresos, su estimación, su recaudación, hasta su distribución entre todos y cada uno de los programas presupuestarios, y también en forma indirecta contribuye a un control en la ejecución de los gastos que forman constantemente los costos, que no es otra cosa más que el resultado de la aplicación de los recursos para cumplir con las distintas actividades y proyectos, como que también es indispensable estimar los posibles costos de las actividades y proyectos para poder asignar dentro del Presupuesto los que corresponden a cada uno de éstos.

Cuando se tienen ya varios periodos de introducidos los costos, entonces se vuelve sólida la asignación de gastos, pues éstos se basan a costos reales históricos de las actividades ya desarrolladas.

El costo por actividad o proyecto comprende, además, un análisis detallado del costo por objeto del gasto, y esto indudablemente es fundamental en la asignación de gastos en los próximos presupuestos, aportando también información valiosísima como lo es la importancia de cada renglón o grupo de gastos dentro del costo, ya sea unitario o global al nivel que desee.

El Presupuesto por Programas fija por una parte las metas a cumplir y determina los costos globales y unitarios a los cuales debe ceñirse. De la operación de los centros de concentración de costos llegan a determinarse, con los diferentes factores, los costos globales y unitarios resultantes. Este costo real obtenido del proceso contable, permite la comparación con el costo predeterminado presupuestado, obteniendo de dicha comparación las variaciones con el costo real que sirve para determinar también la responsabilidad del funcionario frente a sus atribuciones.

Las variaciones de los costos son una resultante que lleva incorporada las variaciones de los gastos totales y de la producción; es por ello que la explicación de éstos se busca en las cifras de gastos y de la producción. Si las cifras presupuestadas para producción y gastos corresponden exactamente con los valores reales a final del período, el costo no acusaría variación alguna; sin embargo, lo más seguro es que exista esa variación en vista que es muy difícil que no se presente alguna operación de ajuste al final, ya sea por gastos anticipados no contemplados originalmente, gastos no previstos, variación en inventarios, etc., que afectan al costo real, en tal caso existirá una variación ya sea positiva o negativa de los costos. En éstos radica una tremenda posibilidad de análisis para buscar la explicación de las variaciones de los costos, y una estrecha relación entre lo que es el control financiero estos últimos. En síntesis se cumplirá con algunos de los preceptos fundamentales sobre los que descansa la importancia del Presupuesto por Programas, fijar responsabilidades, empleo y utilización de los recursos que se asignan o están disponibles, al cumplimiento de las metas propuestas y la determinación de costos reales.

Una de las mayores ventajas que presentan los sistemas de control y registro de materiales es la de poder analizar la rotación de las existencias principalmetne en la empresa privada, por lo que repre-

sentan los problemas de financiamiento; distribución de recursos y administración interna. El sector público confronta también los mismos problemas y propende a aplicar dichos conceptos, adaptándolos a sus requerimientos de análisis e información.

En el sector público cualquier aumento de inventarios de un período a otro, significa utilizar recursos de un período presupuestario para ser utilizados en los siguientes períodos. Sea esto justificado o no, se necesita tener análisis y control de tal situación. Si los recursos por asignar a través del presupuesto fueran ilimitados, esta situación no tendría el dramatismo real que vive el sector público. Por ello, cualquier análisis que se mantenga en la fijación, rotación y utilización de los inventarios, permitirá que los recursos del Presupuesto sean utilizados en plazos y períodos normales, evitando almacenarse.

En síntesis, el funcionamiento de sistemas de control de materiales, control de los gastos, mayores de control y planillas de costos, permiten al administrador público un adecuado planeamiento del Presupuesto y su ejecución financiera, donde estriba principalmente su relación.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA:** El Presupuesto Programático es un instrumento eficaz de control de los fondos públicos, porque a través de su ordenamiento se programa el ingreso diferenciando su origen en forma tal, que su canalización hacia los sectores productivos se produce por medio de programas debidamente planificados con los recursos indispensables. Lo que constituye un sólido preámbulo a la ejecución financiera, fase ésta en la que el control adquiere su mayor importancia.

**SEGUNDA:** La formulación de un Presupuesto de Caja como instrumento fundamental y complementario de control al Presupuesto por Programas dentro del plan financiero, ofrece ventajas substanciales en la ejecución del Presupuesto de ingresos y egresos del Estado, principalmente en la previsión de los recursos indispensables en los períodos en que se necesita incurrir en un mayor volumen de gastos, debido a que este fenómeno se presenta cuando los impuestos de mayor rendimiento reportan bajas substanciales en su recaudación.

**TERCERA:** El sistema de cuotas trimestrales de asignaciones no sólo da mayor flexibilidad en el manejo de fondos, sino que también permite una mejor distribución de los recursos, canalizándolos hacia los programas de mayor envergadura, atendiendo a los avances físicos respaldados en los informes sobre los alcances de los distintos programas.

**CUARTA:** El procedimiento de pago mediante el uso de la fórmula denominada "Orden de compra y pago", constituye un eficiente elemento de control interno en la erogación de los fondos públicos, por medio de la cual se introduce una mayor flexibilidad en el trámite, porque elimina la intervención innecesaria de funcionarios y empleados que lo hacían engorroso. Con el sistema en referencia no sólo se produce el pago directamente al acreedor por parte del Tesorero General del Estado casi simultáneo a la prestación del servicio, sino que por otra parte, evita la tenencia de fondos ociosos en las distintas cajas de las dependencias contribuyendo así, a una mejor distribución de los recursos disponibles.

**QUINTA:** La medición de resultados físicos y la evaluación de los mismos, representa una fase de suma importancia dentro de la estructura del Presupuesto por Programas, no sólo desde el punto de vista de control, si no se está en capacidad de contar con datos exactos sobre las necesidades financieras; así el Estado está en condiciones de conocer cómo se van alcanzando los objetivos múltiples que el presupuesto persigue, principalmente en obras que crean bienes de capital.

**SEXTA:** La implantación de Inventarios, control y registro de materiales reportará incalculables beneficios en la inversión de los fondos públicos, ya que con ello se estará evitando la compra de existencias superfluas, permitiendo también analizar la rotación de las existencias, toda vez que cualquier aumento de inventarios de un período a otro, significará la utilización de recursos de un período presupuestario para utilizarse en otros. De allí que la rotación y utili-

zación de los inventarios permitirá que los recursos del presupuesto sean utilizados en plazos y períodos normales y que no pasen a almacenarse en bodegas y estanterías.

**SEPTIMA:** El objetivo básico que se persigue con la medición de resultados es la determinación física de las realizaciones, y la obtención de informes sobre el trabajo desarrollado que sean útiles para formular y presentar las peticiones de gastos, asignar personal y fondos a los organismos encargados de la ejecución de los programas y examinar el progreso alcanzado en la consecución de los objetivos de la política y el logro de las metas programadas. Por otra parte, dichas mediciones sirven para modificar los planes y programas, a fin de considerar acontecimientos imprevistos, comparar los resultados de operaciones similares y evaluar la eficacia relativa de sistemas y procedimientos.

**OCTAVA:** El sistema de contabilidad debe ofrecer a todos los funcionarios interesados la información necesaria para los fines de planificación y dirección. El sistema contable incluye la determinación de costos para las distintas actividades y proyectos, lo que también permitirá conocer los costos de los respectivos programas, determinando así, en un momento dado, cuánto le representa al Estado el cumplimiento de determinada función.

**NOVENA:** La determinación de costos unitarios es factible casi en la totalidad de proyectos, dependiendo ello del tipo de producción de cada proyecto para implantarle un sistema de costos dado. En la mayoría de ellos se puede adaptar un sistema de costos por procesos y no faltará casos en que se pueda aplicar uno por órdenes de producción. Por lo general lo que presenta menor dificultad es la determinación de costos directos o primos de las distintas actividades y proyectos.

**DECIMA:** La elaboración de un detalle de las distintas actividades y proyectos se hace necesaria para clasificar conforme a la actividad que despliegan, separando las que no es posible determinar costos unitarios, más bien no se les puede calcular costos unitarios, sino únicamente un costo global a nivel de actividad o proyecto, y por otra parte, las que es posible determinarles costos unitarios. De todas maneras, previamente a la implantación de cualquier sistema de costos, es recomendable un adiestramiento a los contadores encargados de los centros de costos para que se compenetren de los pormenores indispensables en la determinación de los mismos en cada caso particular.

**UNDECIMA:** La realización de cualquier programa presupuestario exige la responsabilidad de un solo organismo o unidad ejecutora, y no la participación de dos o más como sucede en algunos programas. También se deben concentrar en un solo programa todas las actividades similares que están incluidas en programas dispersos procurando porque la fuente de financiamiento de cada programa sea una sola y no varias como sucedería, por ejemplo, con un programa que estuviera financiado con recursos ordinarios por un lado, y con recursos extraordinarios o bonos por el otro.

**DUODECIMA:** La Inspección General de Hacienda realiza dentro del sector público las funciones de auditoría interna, dependencia del organismo administrador del Tesoro, o sea el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Por otra parte, la Contraloría de Cuentas de la Nación realiza las funciones del Auditor externo. Lamentablemente no existe coordinación alguna entre ambas entidades fiscalizadoras, lo

que de lograrse redundaría en beneficio de un trámite más expedito y controlado de las erogaciones pecuniarias del Estado. Esto, si efectivamente no pudiera centralizar ambas funciones en un solo organismo fiscalizador que, a criterio muy personal, sería lo ideal para evitar duplicidad de funciones con diferentes criterios.

DECIMA TERCERA: Si bien es cierto que el Presupuesto por Programas constituye un elemento eficaz de control de las finanzas del Estado, ello no elimina la posibilidad de fraude por parte de quienes manejan fondos y quienes tienen bajo su responsabilidad los negocios del Estado. De allí que sea necesario secundar ese control que introdujo el sistema de Presupuesto por Programas con modificaciones substanciales en las leyes que sancionan los fraudes a la hacienda pública, introduciendo penas más drásticas como sucede en otros países, y además, una pequeña dosis de cuidado en la selección del personal que maneja fondos y valores del Estado, sería recomendable como medida precautoria.

## B I B L I O G R A F I A

1. Análisis y programación de los Presupuestos Gubernamentales Tomo I y II. Instituto Latinoamericano de Planificación económica y social. Santiago de Chile. 1963.
2. Manual de Presupuestos por Programas. Secretaría técnica de Administración. Quito, Ecuador. 1964.
3. Reformas necesarias al sistema presupuestal de Guatemala. Tesis del Licenciado Arnoldo Beltetón. Guatemala, mayo de 1963.
4. El Sistema presupuestario gubernamental. Jesse Burkhead.
5. Manual de Clasificaciones Presupuestarias. Dirección Técnica del Presupuesto. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Guatemala.
6. Sistemas de Contabilidad fiscal uniforme, para los Presupuestos por Programas en América Latina.
7. Manual de Presupuesto por Programas y Actividades. Subdirección Fiscal y financiera del Departamento de Asuntos sociales de las Naciones Unidas.
8. Manual de procedimientos para la ejecución financiera del Presupuesto Nacional. Dirección Técnica del Presupuesto. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Guatemala.
9. Control y evaluación en el sistema de Presupuesto por Programas. Paul Barnes y Dr. Jorge Irisity.